



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

RELAZIONE SULLO STATO DELLA FINANZA LOCALE IN EMILIA-ROMAGNA

ANNO 2022

Deliberazione n. 23/2023/REF

Adunanza del 25 gennaio 2023





CORTE DEI CONTI



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

RELAZIONE SULLO STATO DELLA FINANZA LOCALE IN EMILIA-ROMAGNA

ANNO 2022

Deliberazione n. 23/2023/REF

Adunanza del 25 gennaio 2023

Magistrato relatore:

Ref. Elisa BORELLI

Ha collaborato alla redazione:

Dott.ssa Stefania RAVELLI

Ha collaborato al repertorio delle deliberazioni:

Dott.ssa Adalgisa Spagnuolo

Attività di supporto grafico:

Dott.ssa Stefania RAVELLI

INDICE

DELIBERAZIONE	VIII - XII
1 LA FINANZA LOCALE NELL'ESERCIZIO 2020 E L'ATTIVITÀ DELLA SEZIONE	6
1.1 I criteri di selezione	9
1.2 L'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza di cassa e del fondo rischi da contenzioso	12
2 I COMUNI CAPOLUOGO DI PROVINCIA	17
2.1 Società partecipate in perdita	18
2.2 Contabilità economico-patrimoniale.....	22
2.3 Ulteriori criticità rilevate	25
2.3.1. Elevato ammontare dei residui attivi.....	25
2.3.2. Tardato invio dei prospetti di verifica dei debiti e crediti reciproci tra i Comuni e gli organismi partecipati	26
2.3.3. Verifiche amministrativo-contabili dei Servizi ispettivi del Mef.....	29
2.3.4. Debiti fuori bilancio.....	30
2.3.5. Operazioni di finanza derivata	32
3 I COMUNI NON CAPOLUOGO DI PROVINCIA.....	34
3.1 L'emergenza sanitaria e gli effetti sulla gestione finanziaria 2020	35
3.2 La crisi energetica.....	42
3.3 L'andamento delle riscossioni nel periodo pandemico.....	46
3.4 L'indebitamento	49
3.5 Il fondo pluriennale vincolato: le reimputazioni e l'importanza dei cronoprogrammi di spesa	53
3.6 Tracciabilità, perimetrazione, cronoprogramma e rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)	59
3.7 Ulteriori criticità	62
3.7.1 Mancata sottoscrizione del contratto decentrato integrativo per il salario accessorio.	62
3.7.2 Mancata adozione delle determinazioni di assunzione degli impegni di spesa.....	62
3.7.3. Assunzione di personale in violazione dell'art. 9, comma 1-quinquies, del decreto-legge 24 giugno 2016 n. 113.	63

3.7.4 Affidamento transitorio del servizio economico-finanziario	64
3.7.5. Sottostima degli accantonamenti per oneri da contenzioso	66
3.7.6. Rapporti creditori e debitori tra enti e organismi partecipati	68
3.7.7. Parte libera del risultato di amministrazione consistente e in progressiva crescita	69
3.7.8. Tempestività dei pagamenti.....	69
3.7.9. Garanzie a favore di soggetti terzi	70
4 L'attività della Sezione nel 2022 relativamente alle situazioni di disavanzo e ai piani di riequilibrio finanziario pluriennale.....	71
4.1 Le situazioni di disavanzo	71
4.1.1. Il Comune di Roccabianca	71
4.1.2. Il Comune di Portomaggiore	74
4.1.3. Altri enti in situazione di disavanzo.....	76
4.2 I piani di riequilibrio.....	79
4.2.1. Il Comune di Jolanda di Savoia	80
4.2.2. Il Comune di Agazzano	83
5 CONCLUSIONI	86
6 Appendice 1 – Selezione degli enti – Tabelle di riepilogo	89
7 Appendice 2 – REPERTORIO DELLE DELIBERAZIONI.....	100

INDICE DELLE TABELLE

Tabella 1 - numero enti selezionati raggruppati per provincia	89
Tabella 2 – enti selezionati in base al criterio 1.....	91
Tabella 3 - enti selezionati in base al criterio 2	91
Tabella 4 - enti selezionati in base al criterio 3	91
Tabella 5 - enti selezionati in base al criterio 4	92
Tabella 6 - enti selezionati in base al criterio 5	93
Tabella 7 - enti selezionati in base al criterio 6	94
Tabella 8 - enti selezionati in base al criterio 7	94
Tabella 9 - enti selezionati in base al criterio 8	95
Tabella 10 - enti selezionati in base al criterio 9	95
Tabella 11 - enti selezionati in base al criterio 10	96
Tabella 12 - enti selezionati in base al criterio 11	96
Tabella 13 - enti selezionati in base al criterio 12	97

Tabella 14 - enti selezionati in base al criterio 13	97
Tabella 15 - enti selezionati in base al criterio 14	98
Tabella 16 - enti selezionati in base al criterio 15	98
Tabella 17 - enti selezionati in base al criterio 16	99

DELIBERAZIONE

Deliberazione n. 23/2023/REF



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

dott. Marco Pieroni	presidente
dott. Tiziano Tessaro	consigliere
dott. Marco Scognamiglio	primo referendario
dott.ssa Elisa Borelli	referendario (relatore)
dott.ssa Ilaria Pais Greco	referendario

Adunanza del 25 gennaio 2023

Relazione sullo stato della finanza locale della Regione Emilia-Romagna

VISTO l'art. 100, secondo comma, 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 regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

VISTI la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e il decreto-legge 23 ottobre 1996, n. 543, convertito con modificazioni dalla legge 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 legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTA l'art. 1, commi 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 decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTE le Linee guida per la redazione delle relazioni inerenti al bilancio preventivo e rendiconto dell'esercizio 2020, approvate dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 7/2021/INPR;

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. 8713 del 9 settembre 2021;

VISTA la deliberazione n. 2/SEZAUT/2021/INPR con la quale la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ha approvato le "Linee di indirizzo" cui devono attenersi gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione 2021-2023, non procedendo all'adozione del relativo questionario;

CONSIDERATO che con lettera di questa Sezione regionale di controllo prot. n. 6445 del 24 giugno 2021 è stato chiesto agli enti locali dell'Emilia-Romagna la trasmissione della deliberazione di approvazione del bilancio di previsione 2021-2023 e del relativo parere dell'Organo di revisione;

VISTA la deliberazione n. 11/2022/INPR, con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2022;

VISTA la deliberazione di questa Sezione n. 243/2021/INPR, con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo;

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

UDITO nella camera di consiglio il relatore referendario Elisa Borelli;

DELIBERA

di approvare l'unità relazione sulla finanza locale concernente: a) i risultati del controllo-monitoraggio effettuato sulle relazioni degli organi di revisione sui rendiconti 2020 degli enti locali della Regione Emilia-Romagna (art. 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266); b) la ricognizione dell'attività di controllo svolta dalla Sezione nel 2022 sui rendiconti relativi agli esercizi finanziari 2020.

DISPONE

La presente deliberazione sarà trasmessa al Presidente del Consiglio delle

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

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

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

Così deliberato nella camera di consiglio del 25 gennaio 2023.

Il presidente

(Marco Pieroni)

(firmato digitalmente)

Il relatore

(Elisa Borelli)

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 8 febbraio 2023

Il Funzionario preposto

Roberto Iovinelli

(firmato digitalmente)

RELAZIONE

1 LA FINANZA LOCALE NELL'ESERCIZIO 2020 E L'ATTIVITÀ DELLA SEZIONE

La presente relazione ha tratto spunto dall'analisi delle delibere di controllo finanziario degli enti locali adottate da questa Sezione regionale di controllo nel corso del 2022, aventi ad oggetto i rendiconti della gestione riferita all'esercizio finanziario 2020 e i bilanci di previsione per il triennio 2021-2023, ponendosi, in questo modo, in continuità con il percorso già avviato da questa Sezione con le relazioni sullo stato della finanza locale in Emilia-Romagna, approvate con le deliberazioni n. 273/2021/REF e n. 94/2020/REF.

Nello specifico, la deliberazione n. 273/2021/REF aveva ad oggetto i rendiconti degli enti locali della Regione Emilia-Romagna (art. 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266) per gli esercizi finanziari 2018 e 2019, mentre la deliberazione n. 94/2020/REF concerneva i risultati del controllo-monitoraggio effettuato sulle relazioni degli organi di revisione sul rendiconto 2017 degli enti locali, nonché la cognizione dell'attività di controllo svolta dalla Sezione nel periodo 2019-2020 sui rendiconti relativi all'esercizio finanziario 2017.

In particolare, per ognuna delle principali criticità emerse in sede di controllo finanziario, la presente relazione ha compendiato gli aspetti fondamentali della gestione, individuando relazioni, affinità e differenze, ove presenti, tra gli enti esaminati, in questo modo valorizzando gli esiti dell'attività di controllo effettuata.

A questo proposito, la Sezione delle Autonomie ha approvato, con deliberazione n. 7/2021/INPR, le Linee guida per la redazione delle relazioni inerenti al bilancio preventivo e al rendiconto dell'esercizio 2020; esse, insieme al questionario per le relazioni sul bilancio consuntivo degli enti locali che gli organi di revisione economico-finanziaria devono inviare alle Sezioni regionali di controllo *ex art. 1, co. 166 e seguenti, legge 23 dicembre 2005, n. 266*, hanno costituito un importante strumento operativo per le verifiche sul rispetto dell'equilibrio di bilancio, dei vincoli di finanza pubblica e della sostenibilità dell'indebitamento da parte degli enti locali.

Come sottolineato dalla stessa Sezione delle Autonomie nella deliberazione n. 7/2021, le Linee guida rappresentano anche un riferimento per le attività di controllo demandate ai

Collegi dei revisori dei conti degli enti locali, nell'ottica di una più efficace e sinergica cooperazione tra gli organi preposti al controllo interno ed esterno.

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

Le Linee guida della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza degli enti locali dell'Emilia-Romagna con lettera di questa Sezione regionale di controllo prot. n. 8713 del 9 settembre 2021.

È peraltro doveroso richiamare, in questa sede, anche la deliberazione n. 2/SEZAUT/2021/INPR, con la quale la Sezione delle Autonomie ha approvato le linee di indirizzo cui devono attenersi gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione 2021-2023, senza dover procedere per questa annualità (a differenza dei passati esercizi) all'adozione del relativo questionario; con lettera di questa Sezione prot. n. 6445 del 24 giugno 2021 è stato chiesto agli enti locali della Regione Emilia-Romagna la trasmissione della deliberazione di approvazione del bilancio di previsione 2021-2023 e del relativo parere dell'organo di revisione.

I controlli della Sezione si sono pertanto concentrati sulle relazioni dell'organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione 2021-2023, prodotte ai sensi dell'art. 239 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 («Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali», di seguito T.U.E.L.). In particolare, è stato verificato il rispetto degli equilibri nei termini previsti dall'art. 162 del T.U.E.L., nonché il rispetto del saldo di competenza d'esercizio, non negativo, ai sensi art. 1, comma 821, legge 30 dicembre 2018, n. 145, con riferimento ai prospetti degli equilibri modificati dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 1° agosto 2019.

Inoltre, sono state attentamente vagilate le relazioni degli organi di revisione al fine di monitorare le previsioni di entrata dei vari enti che, all'epoca della redazione del bilancio di previsione 2021-2023, scontavano inevitabilmente l'incertezza sull'andamento degli incassi derivante da proroghe, esenzioni e dilazioni di pagamento di imposte, tasse e proventi di servizi stabiliti sia da norme statali che da provvedimenti comunali, nonché dalla crisi economica generale; parimenti, anche le previsioni di spesa risentivano dell'incertezza generale sia nel *an* che nel *quantum*, a causa della difficoltà di previsione sulla continuità dei servizi, sulla quota delle spese eventualmente incomprimibili e sulla determinazione dell'onere effettivo delle misure deliberate dall'ente a sostegno di famiglie e imprese.

È evidente che i controlli della Sezione sui documenti contabili riferiti all'esercizio 2020 intervengono in un quadro di finanza pubblica peculiare, in quanto caratterizzato dall'emergenza sanitaria, in ragione della quale il Governo ha adottato numerosi provvedimenti volti a fronteggiare le conseguenze che ne sono derivate e che presentano una portata e tempi di uscita tutt'ora incerti. In particolare, sono state adottate misure essenzialmente finalizzate a garantire liquidità per assicurare l'esercizio delle funzioni, così come la compensazione di specifiche perdite di gettito di competenza. Sul versante delle entrate proprie, invece, sono intervenute alcune misure che hanno ridotto o bloccato l'ordinario accertamento di imposte.

Gli effetti derivanti dall'emergenza provocata dalla pandemia da Covid-19 hanno interessato la complessiva gestione finanziaria degli enti locali, incidendo, in modo particolare, su alcuni profili che hanno costituito oggetto di un'analisi più approfondita da parte della Sezione, nell'ottica di un equo contemperamento tra le finalità degli anzidetti provvedimenti e l'esigenza di mantenimento degli equilibri, anche prospettici, di bilancio.

Una particolare attenzione è stata posta dalla Sezione ai trasferimenti statali ricevuti dall'ente locale nel corso del 2020, distinguendo, in particolare, il "Fondo Funzioni Fondamentali" di cui all'art. 106 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 e all'art. 39 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, rispetto ai diversi Fondi Covid ricevuti nel corso del 2020 come ristori per minore entrata e per maggiore spesa.

È stata anche affrontata, in sede istruttoria, la questione dell'impatto sulla competenza 2020 degli effetti della sospensione della riscossione di carichi pregressi e del forte rallentamento delle attività di accertamento, liquidazione e riscossione. Inoltre, sono state indagate le azioni adottate dagli enti locali per far fronte al significativo incremento dei costi dell'energia e del gas, quale fattore esogeno in grado di incidere, in prospettiva, sulla tenuta degli equilibri di bilancio.

Nella prospettiva della sostenibilità finanziaria, la Sezione ha verificato, altresì, le situazione di indebitamento a chiusura dell'esercizio 2020, anche tenuto conto delle ampie facoltà di rinegoziazioni e di sospensione del pagamento della quota capitale sia dei cosiddetti "mutui Mef" gestiti da Cassa depositi e prestiti, prevista dal decreto "Cura Italia" (art. 112 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27), sia dei mutui bancari in scadenza nel 2020, prevista dal "decreto rilancio" (art. 113 del citato d.l. n. 34/2020), con conseguente rimodulazione del piano di ammortamento.

In conclusione, si evidenzia che la Sezione ha effettuato una valutazione sulla sana gestione degli enti, tenendo conto dei possibili effetti cumulati, sulla gestione finanziaria 2020, delle varie misure adottate, con uno sguardo in prospettiva.

1.1 I criteri di selezione

La giurisprudenza di questa Sezione regionale di controllo ha formulato una serie di criteri campionari volti ad individuare le ipotesi di maggior rischio per la tenuta degli equilibri (deliberazione n. 243/2021/INPR del 30 novembre 2021) e precisamente:

- 1) enti che non hanno inviato il rendiconto 2020 alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP) e Comuni destinatari di deliberazione per inadempienza all'invio del questionario sul rendiconto 2020;
- 2) enti oggetto di segnalazione di gravi criticità da parte degli Organi di revisione;
- 3) enti con verifiche ispettive del MEF in corso di istruttoria;
- 4) enti destinatari di pronunce con significative criticità nell'esercizio 2020;
- 5) comuni capoluogo di provincia;

- 6) comuni con “FAL” valorizzato, e cioè riportato con valore superiore a zero nel risultato di amministrazione;
- 7) comuni con fondo cassa a zero al 31 dicembre 2020;
- 8) comuni con “FCDE” uguale a zero;
- 9) comuni con parte disponibile del risultato d’amministrazione minore o uguale a zero;
- 10) comuni con “FPV in c/capitale” uguale a zero e con popolazione superiore a 5.000 abitanti;
- 11) comuni con giorni di utilizzo dell’anticipazione di tesoreria maggiore di 200;
- 12) comuni per i quali la differenza tra i residui attivi e il fondo crediti di dubbia esigibilità, in rapporto ai residui passivi, è maggiore del 200%;
- 13) comuni non in Unione con popolazione inferiore a 5.000 abitanti;
- 14) comuni critici estratti da open civitas (revisione della spesa - quadranti 1, 2 e 3);
- 15) comuni non assoggettati ai controlli finanziari negli ultimi cinque anni, con popolazione superiore a 15.000 abitanti;
- 16) comuni con fondo perdite partecipate valorizzato, e cioè riportato con valore superiore a zero e popolazione superiore a 20.000 abitanti.

A questi criteri se ne aggiungeva uno, il diciassettesimo, un criterio residuale volto ad individuare gli enti non ricompresi nei criteri precedenti, per i quali si ritenessero necessari specifici approfondimenti, in ordine a profili di carattere gestionale e contabile; in relazione all’esercizio 2020, per quest’ultima tipologia non è stato però individuato nessun ente in quanto i criteri di selezione così approfonditi erano già stati in grado autonomamente di selezionare tutte le fattispecie di interesse per la Sezione.

Anche l’anno precedente, ai fini dell’esame dei rendiconti relativi agli esercizi 2018 e 2019, questa Sezione aveva definito i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (deliberazione n. 92/2020/INPR del 14 ottobre 2020), scegliendo di accorpare due esercizi, con lo scopo di riallineare tale controllo ad un esercizio finanziario più prossimo e di poter iniziare i controlli sui rendiconti 2020 già all’inizio del 2022. I criteri di selezione per i rendiconti 2018 e 2019 erano solamente sette, così riassumibili:

- 1) fondo cassa *pro-capite* al 31 dicembre 2018 minore del dato medio e differenza tra i residui attivi e il fondo crediti di dubbia esigibilità, in rapporto ai residui passivi, maggiore del 115%;
- 2) fondo pluriennale vincolato in conto capitale uguale a zero;
- 3) fondo crediti di dubbia esigibilità uguale a zero;
- 4) fondo anticipazioni liquidità maggiore di zero;
- 5) parte disponibile del risultato di amministrazione minore o uguale a zero;
- 6) enti che non siano stati sottoposti a controllo finanziario dall'esercizio 2010 o 2011 e che siano stati individuati ad alto o medio-alto rischio di controllo dalla delibera n. 23/SEZAUT/2019/FRG;
- 7) enti non ricompresi nei criteri precedenti, per i quali si ritengano necessari specifici approfondimenti in ordine a profili di carattere contabile e gestionale.

Come si è visto, per i controlli sui rendiconti 2020 (e sui bilanci preventivi 2021-2023) i criteri di selezione sono stati notevolmente ampliati. Tale scelta è dovuta a molteplici fattori: *in primis*, l'introduzione del criterio “enti destinatari di pronunce significative nell'esercizio precedente”, che ha consentito di selezionare gli enti per i quali in passato erano state riscontrate criticità più significative e per i quali, pertanto, si rendeva necessario effettuare un monitoraggio nel tempo, fatto che ha permesso di lavorare secondo il principio della continuità.

Un altro aspetto da tenere in considerazione è stato l'introduzione dei Comuni capoluogo all'interno dei controlli; su tali enti è stata effettuata un'istruttoria più ampia che ha legato insieme vari profili. Inoltre, è stato scelto di valorizzare l'attività dei servizi ispettivi di finanza pubblica del Ministero dell'Economia e delle Finanze, nonché l'attività di verifica effettuata ai sensi dell'art. 6, comma 3, del citato d.l. n. 174/2012 (razionalizzazione della spesa pubblica degli enti territoriali, c.d. *spending review*).

In relazione a quest'ultimo aspetto, la selezione sui Comuni è stata effettuata incrociando le dimensioni della qualità della spesa e della salute finanziaria, misurate in base a vari indicatori, ai sensi della delibera della Sezione delle Autonomie n. 14/SEZAUT/2021/FRG, a cui si rimanda per ulteriori approfondimenti. Sono stati

individuati, quindi, quattro quadranti e sono stati selezionati gli enti che presentavano profili critici, sulla base dei vari indicatori.

Anche i casi di enti di piccole dimensioni che non fanno parte di un'Unione ovvero quelli di mancato invio alla BDAP del rendiconto o alla Sezione del relativo questionario sono state valorizzati, divenendo criteri di selezione.

Similmente, anche i Comuni che avevano problemi di cassa sono stati selezionati: infatti, gli enti con il fondo cassa pari a zero al 31 dicembre 2020 e gli enti che presentano giorni di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria maggiori di 200 sono stati inclusi nell'ambito degli enti da controllare; sono stati ricompresi anche quei Comuni con il fondo perdite società partecipate valorizzato e popolazione superiore a 20.000 abitanti, al fine di individuare possibili problematiche legate alla presenza di organismi partecipati in perdita.

Sono stati confermati e, quindi, riprodotti anche per l'annualità 2022 i criteri utilizzati per i controlli sui rendiconti 2018-2019, con minime differenze (Comuni non controllati per i rendiconti dei cinque anni precedenti, che presentano una popolazione superiore a 15.000; il criterio dei residui attivi, diminuiti del fondo crediti di dubbia esigibilità, in rapporto ai residui passivi; l'assenza del fondo pluriennale vincolato di parte capitale negli enti con popolazione superiore a 5.000 abitanti; l'assenza del fondo crediti di dubbia esigibilità; la parte disponibile del risultato di amministrazione minore di zero; la presenza del fondo anticipazioni di liquidità).

1.2 L'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza di cassa e del fondo rischi da contenzioso

Con deliberazione n. 11/2022/INPR, la Sezione ha approvato il programma di controllo per l'anno 2022 che ha previsto, fra i diversi ambiti di intervento, oltre all'attività di controllo delle relazioni-questionario sui bilanci di previsione e sui rendiconti trasmessi dagli organi di revisione degli enti, a norma dell'articolo 1, comma 166, della legge n. 266 del 2005 e dell'art. 148-bis del T.U.E.L., anche un'indagine puntuale, avviata con deliberazione n. 27/2022/INPR, sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso. Per quanto tale indagine sia svolta

in riferimento all'esercizio finanziario 2021, si rende opportuno richiamarla in questa sede in quanto essa trae origine dalle criticità rilevate dalla Sezione e, in particolare, dall'avvenuta constatazione di una serie di distonie che denotano una scarsa attenzione verso il rispetto rigoroso dei principi dell'armonizzazione contabile da parte degli organi deputati, in una logica di stretta ausiliarietà con il controllo della Corte dei conti.

In particolare, dai questionari sul rendiconto 2018 è emerso che solamente per n. 4 Comuni l'organo di revisione aveva rilevato gravi irregolarità contabili o gravi anomalie gestionali e/o suggerito misure correttive, poi non adottate dall'Ente; analoghe considerazioni possono farsi in relazione ai questionari sul rendiconto 2019, in quanto le rilevazioni degli organi di revisioni sono state effettuate soltanto per n. 5 Comuni.

Inoltre, è risultata diffusa la prassi di ricorrere a reinvii e correzioni dei questionari: dai dati in possesso della Sezione è emerso che n. 26 questionari sul rendiconto 2018 e n. 21 questionari sul rendiconto 2019 sono stati inviati nuovamente, per via di correzioni necessarie, e, in taluni casi, anche a seguito di procedimento istruttorio avviato dalla Sezione.

Da ultimo, è stato riscontrato molto spesso l'erroneo adempimento nell'invio alla BDAP: dalla banca dati è emerso che un Comune della Regione Emilia-Romagna non ha inviato i dati relativi al rendiconto 2020, mentre, per gli enti che vi hanno provveduto, la banca dati presenta ben n. 37 Comuni e n. 1 Provincia con segnalazione di errore.

Nell'esercizio 2020, in particolare, 103 enti presentavano un fondo contenzioso minore o uguale a euro 2.000,00, 2 enti avevano un FCDE completamente a zero, 19 enti avevano la parte disponibile del risultato d'amministrazione negativa (i 18 comuni selezionati per i controlli finanziari, più il Comune di Jolanda di Savoia in piano di riequilibrio), 9 enti avevano il Fondo Pluriennale Vincolato in conto capitale a zero e n. 59 enti presentavano il fondo perdite valorizzato.

Proprio per questi motivi, che denotano una diffusa disattenzione per le verifiche funzionali alla corretta determinazione di poste rilevanti per il calcolo del risultato di amministrazione ai sensi degli artt. 186 e 187 del T.U.E.L., è stato deciso di pervenire a questa indagine, in relazione all'esercizio 2021.

Agli enti è stato somministrato un apposito questionario, che mira a colmare le anzidette lacune informative e a stimolare in chiave collaborativa l'azione degli organi delle Amministrazioni, nonché a richiamare l'organo di revisione alla puntuale osservanza degli obblighi di legge.

Il questionario consta di due sezioni: nella prima si annoverano quesiti concernenti le verifiche di cassa e nella seconda sezione vi rientrano domande relative al fondo rischi da contenzioso. A titolo esemplificativo, in relazione alle verifiche di cassa, è stato chiesto se sono state svolte con cadenza trimestrale, se comprendono l'esame degli importi e della durata di utilizzo delle giacenze vincolate, se contengono l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'entità e la durata dell'anticipazione di tesoreria; in relazione al fondo contenzioso, è stato chiesto, ad esempio, come l'ente ha calcolato tale fondo, se gli importi sono stati verificati dall'organo di revisione, se sono state inviate le lettere annuali di aggiornamento del contenzioso in essere ai legali dell'ente, se è stata adottata una delibera di Giunta ricognitiva del contenzioso in essere.

Ad aprile 2022, ai n. 103 Comuni selezionati è stata inviata formale richiesta di compilazione del questionario, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di ricezione della richiesta; successivamente, a maggio 2022, la Sezione richiedeva a ciascun Comune selezionato l'invio dei verbali delle verifiche di cassa espletate dall'organo di revisione economico-finanziario in riferimento all'esercizio finanziario 2021.

Alla data odierna, sono state adottate 15 deliberazioni, che hanno riguardato i Comuni di Calestano, Argenta, Cadelbosco di Sopra, Campegine, Boretto, Castel d'Aiano, Premilcuore, Riolunato, Zerba, Reggiolo, San Giorgio di Piano, Fiorenzuola d'Arda, Novellara, Sala Baganza e Fontevivo; esse hanno messo in luce procedure non corrette o approssimative da parte degli organi di revisione, e criticità, in particolar modo sulla mancata indicazione nei verbali di cassa delle giacenze vincolate e sulla quantificazione del fondo rischi contenzioso.

In relazione al Comune di Argenta (*cfr. delib. n. 132/2022/VSG – Comune di Argenta*), la Sezione ha rilevato che, nonostante l'ente abbia dichiarato la presenza di giacenze vincolate, l'organo di revisione non ha provveduto ad indicarne l'esistenza e l'importo nelle verifiche

di cassa. La Sezione ha quindi ritenuto di richiamare l'organo di revisione ad una più completa stesura dei verbali di cassa, dai quali emergano le vicende genetiche e funzionali afferenti alla liquidità, previste dall'armonizzazione contabile (artt. 180, 195, 222 del T.U.E.L.). In riferimento al fondo rischi da contenzioso, l'amministrazione ha dichiarato l'assenza di contezioso in essere e perciò non ha effettuato l'iscrizione in bilancio di previsione 2021-2023 del fondo rischi da contenzioso. La Sezione ha, quindi, preso atto della dichiarata assenza di accantonamenti al predetto fondo, malgrado le dimensioni dell'ente. Il Collegio ha esortato l'ente ad un regolare adempimento degli obblighi in merito, richiamando, in particolar modo, l'organo di revisione alla verifica degli obblighi di accantonamento di cui è chiamato ad attestare la congruità.

In merito al Comune di Reggiolo (*cfr. delib. n. 167/2022/VSG – Comune di Reggiolo*), la Sezione ha rilevato che, nonostante l'ente abbia dichiarato di aver accertato sanzioni amministrative *ex art.* 208 del Codice della strada, non sono presenti giacenze vincolate nella cassa (art. 180 T.U.E.L.). La Sezione ha sottolineato che la non corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, funzionali a preservare gli equilibri di bilancio, emerge anche dall'assenza di cassa vincolata, in riferimento all'accertata presenza di sanzioni per violazione del codice della strada. Relativamente al fondo rischi da contenzioso, l'ente ha omesso di adottare una delibera di Giunta ricognitiva del contenzioso in essere, testimoniata dal mancato invio delle lettere annuali di aggiornamento ai legali dell'ente. Successivamente, l'amministrazione ha accantonato una quota, calcolata in maniera forfettaria, al fondo rischi da contenzioso. La Sezione, ha rilevato che il mancato accantonamento originario rappresenta un grave *vulnus* ai principi dell'armonizzazione contabile che, lungi dall'essere una mera irregolarità, si riverbera sulla stessa rappresentazione del risultato di amministrazione, come coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 279/2016) in quanto volto a dilatare indebitamente la quota libera.

Con riguardo al Comune di Fiorenzuola d'Arda (*cfr. delib. n. 186/2022/VSG – Comune di Fiorenzuola d'Arda*), il Collegio ha rilevato la mancata indicazione nelle verifiche di cassa dell'esistenza e dell'importo delle giacenze vincolate, nonostante l'ente ne abbia dichiarato la presenza. Inoltre, la Sezione, in relazione alla presenza di alienazioni, ha rilevato la mancata destinazione alle finalità di cui all'art. 56-*bis* del decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69,

convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2013, n. 98, ai sensi del quale (comma 11) gli enti territoriali sono tenuti a destinare la quota del 10% delle risorse nette derivanti dall'alienazione del patrimonio immobiliare disponibile e la restante quota alla estinzione anticipata dei mutui ai fini della riduzione del proprio indebitamento. In relazione al fondo rischi da contenzioso, la Sezione ha rilevato che l'ente non ha provveduto ad accantonare quote al fondo rischi da contenzioso, nonostante i contenziosi in essere, oltre a non aver adottato una delibera di Giunta cognitiva di tali situazioni. La Sezione ha evidenziato che *"il caso di fondo rischi contenzioso pari a zero è da considerarsi come criticità, in quanto il caso di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente fatto oggetto di cognizione da parte dell'ente e monitorato dall'organo di revisione, sul quale incombe l'onere di attestarne la congruità"*.

In base a quanto sopra esposto, non vi è dubbio alcuno che, ai fini dello scrutinio dell'equilibrio dei bilanci pubblici, rivesta importanza peculiare l'attendibilità dei conti finanziari, economici e patrimoniali: così che, nel caso di specie, ad essere oggetto specifico dell'indagine è la veridicità di poste particolarmente significative, quali il fondo rischi e il fondo cassa. Essa appare quindi orientata a soddisfare l'imprescindibile necessità di avere a disposizione dati di bilancio omogenei, aggregabili e confrontabili, e che siano elaborati adottando le stesse metodologie e gli stessi criteri contabili: infatti *"senza l'uniformità dei linguaggi assicurata dall'armonizzazione dei conti pubblici a livello nazionale non sarebbe possibile alcun consolidamento della finanza pubblica allargata, il quale – essendo una sommatoria dei singoli bilanci delle amministrazioni pubbliche – non può che avvenire in un contesto espressivo assolutamente omogeneo"* (Corte Cost., sent. n. 80/2017, Considerato in diritto, 3.4).

2 I COMUNI CAPOLUOGO DI PROVINCIA

Uno dei criteri di selezione introdotti *ex novo* rispetto agli anni precedenti, ai fini dell'analisi da parte della Sezione dei rendiconti 2020 degli enti locali, è quello che prevede l'analisi dei bilanci di tutti i capoluoghi di Provincia. Nella Regione Emilia-Romagna i Comuni capoluogo sono nove: in ordine di dimensione demografica, Bologna (391.400 abitanti), Parma (197.251 abitanti), Modena (184.412 abitanti), Reggio Emilia (169.726 abitanti), Ravenna (155.868 abitanti), Rimini (149.153 abitanti), Ferrara (129.345 abitanti), Forlì (116.685 abitanti), Piacenza (102.890 abitanti).

Questi enti, per via della maggiore dimensione, sono stati oggetto di un controllo a più livelli che ha visto l'affiancamento, ai tradizionali controlli finanziari, del questionario-referto sui controlli interni, di una verifica relativamente alla contabilità economico-patrimoniale e di un'indagine specifica sull'edilizia scolastica, in relazione al Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) ed anche alle linee di finanziamento preesistenti al PNRR. È stata quindi effettuata una macro-istruttoria comprendente tutti gli aspetti di cui sopra.

Per quel che rileva in questa sede, sono stati analizzati i rendiconti 2020 e i bilanci preventivi 2021-2023, similmente ai controlli effettuati sugli enti di minori dimensioni, esaminando diversi documenti: la relazione-questionario dell'organo di revisione sul rendiconto per l'esercizio 2020, inviata a questa Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1 co. 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/SEZAUT/2021/INPR, le relazioni dell'organo di revisione, prodotte ai sensi dell'art. 239 del T.U.E.L., sulla proposta di bilancio di previsione 2021-2023 e sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione per l'esercizio finanziario 2020, gli schemi di bilancio presenti nella 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 e non si sono manifestate situazioni di disavanzo. Addirittura, per uno dei Comuni capoluogo (*cfr. delib. n. 128/2022/PRNO - Comune di Piacenza*) la Sezione ha rilevato un

quadro caratterizzato dal sostanziale mantenimento dei più rilevanti equilibri di bilancio, con una parte libera del risultato di amministrazione consistente, al pari degli accantonamenti. Non si sono evidenziate tensioni di cassa ed al termine dell'esercizio 2020 appariva ampiamente positivo l'equilibrio di parte corrente. Dal riscontro documentale fornito dal Comune, inoltre, non sono risultate significative criticità gestionali in grado di compromettere gli equilibri. Per questo ente è stata adottata una delibera di regolarità.

A parte il caso di Piacenza, per gli altri Comuni sono state comunque rilevate alcune criticità, che potrebbero potenzialmente compromettere la tenuta degli equilibri di bilancio, presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost; alcune di esse verranno approfondite nei paragrafi seguenti.

2.1 Società partecipate in perdita

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 decreto legislativo 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, co. 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, co. 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, 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. controllo Liguria, del. n. 24/2017/PAR).

Tuttavia, il decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2021, n. 108, ha previsto, all’articolo 10 comma 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*”.

Dall’esame dei rendiconti relativi all’esercizio 2020 dei Comuni capoluogo, la Sezione ha rilevato la presenza di organismi partecipati in perdita per 5 enti su 9 (Comune di Parma, Comune di Ferrara, Comune di Modena, Comune di Reggio Emilia, Comune di Rimini).

In particolare, per quanto riguarda il Comune di Parma (*cfr. delib. n. 112/2022/PRSE - Comune di Parma*), la Sezione ha riscontrato la presenza di numerosi organismi partecipati che hanno registrato perdite, in taluni casi anche ingenti, nel corso del 2020. La Sezione ha rilevato che il mancato accantonamento nel bilancio finanziario dell'ente, ai sensi dell'art. 21 del T.U.S.P., così come consentito eccezionalmente dall'art. 10, comma 6-*bis* del citato d.l. n. 77/2021, non esclude l'evidenziazione della perdita 2020 nel bilancio consolidato, redatto in contabilità economico-patrimoniale ai sensi dell'art. 11-*bis* e dell'allegato 4/4 del d.lgs. n. 118/2011, disposizioni non espressamente derogate dal menzionato art. 10, comma 6-*bis*, in modo da rappresentare in maniera corretta, trasparente e armonica la situazione patrimoniale tanto dell'ente partecipante che dell'ente partecipato.

Quindi, la Sezione ha ritenuto doveroso sottolineare che le perdite relative al 2020, se non ancora ripianate al termine dell'esercizio 2021, dovranno comunque concorrere alla costituzione del relativo accantonamento, nel bilancio dell'ente locale, in sede di rendicontazione dell'esercizio 2022. Ciò in quanto la norma di cui al citato d.l. n. 77/2021, in ragione degli eccezionali eventi pandemici, comportanti *ab externo* effetti depressivi della gestione delle partecipate e conseguenti perdite di esercizio, ha chiara portata derogatoria di una regola generale - quella del T.U.S.P. - la cui *ratio* va rinvenuta nell'esigenza di una corretta e veritiera rappresentazione della situazione finanziaria dell'ente, come sintetizzabile dal risultato di amministrazione.

L'esposizione dell'ente stesso nei confronti del soggetto partecipato può manifestarsi, in caso di mancato ripiano, attraverso la necessità della ricapitalizzazione o comunque della razionalizzazione della società partecipata, non escludendo la sua dismissione (art. 20 T.U.S.P.); diversamente opinando, verrebbe obliterato l'effetto di trascinamento del 2020 sugli esercizi successivi, venendosi a determinare un non consentito effetto "manipolativo" del risultato di amministrazione dell'ente partecipante per gli anni successivi al 2021 (*cfr. Corte cost., sent. n. 115/2020*).

Quanto ai Comuni di Ferrara (*cfr. delib. n. 61/2022/PRSE - Comune di Ferrara*) e Modena (*cfr. delib. n. 92/2022/PRSE - Comune di Modena*) la Sezione ha raccomandato agli enti una particolare attenzione per quanto attiene alla gestione degli organismi partecipati, già oggetto di osservazioni da parte della Sezione nel 2016.

In particolare, per quanto riguarda il Comune di Ferrara è emersa la difficile situazione della società Ferrara Fiere Congressi S.r.l., che nel 2019 e nel 2020 ha registrato delle perdite di esercizio (rispettivamente, euro 590.889,00 nel 2019 ed euro 835.116,00 nel 2020), mentre per il Comune Modena è stata rilevata la presenza di tre organismi partecipati in perdita nel 2019, di cui uno in liquidazione (poi cessato nel 2020) e un altro che nel 2020 ha registrato una perdita ancora maggiore. Pertanto, nel riservarsi ogni opportuno approfondimento istruttorio, in occasione dei controlli ad essa intestati dalla legge, la Sezione ha raccomandato agli organi delle amministrazioni di monitorare costantemente l'andamento della gestione dei propri organismi partecipati, in modo da garantire la correttezza delle scritture contabili ed il rispetto della normativa vincolistica del T.U.S.P.

Anche per quanto attiene ai Comuni di Rimini (*cfr. delib. n. 143/2022/PRSE - Comune di Rimini*) e di Reggio Emilia (*cfr. delib. n. 145/2022/PRSE - Comune di Reggio Emilia*), la Sezione ha riscontrato la presenza di numerosi organismi partecipati in perdita nel corso dell'esercizio 2020, circostanza che genera preoccupazione, in quanto il reiterato manifestarsi di perdite di esercizio, da un lato, impatta sulla situazione finanziaria del Comune (attraverso l'obbligo di accantonamento delle perdite non ripianate, in proporzione alla partecipazione detenuta: art. 21 del T.U.S.P.), dall'altro, genera una riduzione patrimoniale delle società medesime con il conseguente rischio di emergere di situazioni di crisi aziendale che potrebbero compromettere la qualità di erogazione dei servizi pubblici a tali società affidati. Pertanto, la Sezione ha rimarcato l'obbligatorietà dell'adozione, da parte dell'organo amministrativo della società, qualora emergano indicatori di crisi aziendale, dei provvedimenti necessari al fine di prevenire l'aggravamento della crisi, di correggerne gli effetti ed eliminarne le cause, attraverso un idoneo piano di risanamento (art. 14, T.U.S.P.), ribadendo che, in caso di mancato accantonamento al fondo perdite – di cui al citato art. 21 del T.U.S.P. – ai sensi della normativa introdotta per il periodo emergenziale dall'art. 10, comma 6-bis, del citato d.l. n. 77/2021, le perdite relative al 2020, se non risultano ancora ripianate al termine dell'esercizio 2021, dovranno comunque concorrere alla costituzione del relativo accantonamento, nel bilancio dell'ente locale, in sede di rendicontazione dell'esercizio 2022.

2.2 Contabilità economico-patrimoniale

Nel corso degli ultimi anni si è assistito ad una progressiva espansione del principio contabile applicato alla contabilità economico patrimoniale, di cui all'allegato n. 4/3 del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, norma che ha introdotto la ben nota riforma dell'armonizzazione contabile. L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale negli enti in contabilità finanziaria si pone l'intento 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, è indubbia la realizzazione di un miglioramento delle caratteristiche dei conti pubblici, a livello di effettività e di trasparenza, che può contribuire positivamente al percorso di risanamento della finanza territoriale.

Dunque, l'adozione della contabilità economico patrimoniale, a fianco della contabilità finanziaria, si presenta come un primo passo per 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).

In questo paragrafo si vuole rappresentare l'indagine effettuata nel corso del 2022, che ha portato a verificare uno specifico campione di enti - rappresentato dai Comuni di maggiore dimensione - per poterne osservare le dinamiche economico-patrimoniali, e per poter cogliere eventuali aspetti di criticità. L'indagine sugli aspetti economico-patrimoniali è stata affinata durante il corso del 2022, partendo con il Comune capoluogo di maggiore dimensione (il Comune di Bologna) e proseguendo con gli enti capoluogo ancora da analizzare.

Nello specifico, sono stati indagati i questionari relativi ai rendiconti 2020 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. Innanzitutto, è stato verificato che tutti gli enti in questione hanno adottato la

contabilità economico-patrimoniale, adottando 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 nel corso del 2020, anche mediante il confronto con i valori registrati nell'esercizio precedente (2019). 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) al 31 dicembre 2020 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).

Pertanto, la Sezione ha raccomandato agli organi delle Amministrazioni, ognuno per quanto di competenza, di monitorare costantemente l'andamento delle grandezze rilevate in contabilità economico-patrimoniale: in particolare, per quanto riguarda il Comune di Parma (cfr. *delib. n. 112/2022/PRSE - Comune di Parma*), in merito al risultato economico conseguito, la Sezione ha rilevato nel 2020 un utile di euro 77.312,63, non in grado di compensare il risultato fortemente negativo registrato nell'annualità precedente, pari ad euro 2.754.558,99. Inoltre, nel 2020 la componente straordinaria ha inciso in senso peggiorativo rispetto all'anno precedente, a causa principalmente del peggioramento della parte straordinaria derivante dalla copertura delle perdite della Asp ad Personam; la Sezione ha, pertanto, raccomandato

di monitorare attentamente l'andamento delle grandezze in contabilità economico-patrimoniale, poiché esso 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.

Medesima raccomandazione è stata effettuata per il Comune di Rimini (*cfr. delib. n. 143/2022/PRSE - Comune di Rimini*), in quanto il positivo risultato economico conseguito nel conto economico per il 2020 (utile di euro 2.196.190,57) non è stato in grado di compensare il risultato fortemente negativo registrato nell'annualità precedente, pari a -2.302.578,76 euro, soprattutto considerando che il miglioramento registrato nel 2020 rispetto alla pregressa annualità è dipeso essenzialmente dall'aumento di proventi finanziari, tipologia di entrata che non dà garanzia di ripetersi negli esercizi successivi.

Per quanto attiene al Comune di Reggio Emilia (*cfr. delib. n. 145/2022/PRSE - Comune di Reggio Emilia*), la Sezione ha riscontrato la presenza di un risultato economico negativo per il 2020 (perdita di euro 1.549.455,44). La circostanza che in istruttoria l'ente abbia motivato il peggioramento del risultato di esercizio (positivo nell'esercizio precedente) con la diminuzione dei proventi straordinari, che nel 2019 comprendevano le plusvalenze derivanti da alienazione di azioni Iren, ha generato dubbi sulla tenuta dell'equilibrio economico del Comune, equilibrio che – la Sezione ha rimarcato – non può essere garantito da proventi aventi natura straordinaria, che non danno alcuna garanzia che si ripetano negli esercizi successivi.

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 Ulteriori criticità rilevate

2.3.1. Elevato ammontare dei residui attivi

In merito all'elevato ammontare dei residui attivi, questa Sezione regionale di controllo ha più volte rammentato che “*al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui, specie se risalenti anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, occorre attivare per tempo idonee procedure di ricognizione e verifica delle singole posizioni creditorie finalizzate al loro progressivo esaurimento*”, richiamando l’attenzione “*sull’esigenza di operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza; infatti al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell’amministrazione locale, il legislatore ha stabilito che al termine di ciascun esercizio, prima dell’inserimento in bilancio dei residui, l’ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie*” (cfr., *ex multis*, questa Sezione, delib. n. 225/2021/PRSE, 141/2021/PRSE, 126/2021/PRSE).

Due dei Comuni capoluogo presentano un elevato ammontare di residui attivi: il Comune di Ravenna (cfr. *delib. n. 91/2022/PRSE - Comune di Ravenna*), per il quale il risultato di amministrazione del Comune presenta una componente cospicua di residui attivi, pari ad euro 972,73 *pro-capite* ed in aumento rispetto all’esercizio precedente. La Sezione non ha ritenuto idonea a superare il rilievo l’osservazione fornita al riguardo dall’amministrazione, che attribuisce tale risultato all’introduzione delle regole dell’armonizzazione contabile, in quanto tali regole, introdotte dal legislatore delegato nel 2011, sono a regime per tutti gli enti locali ormai dal 2015 e non sono di per sé in grado di spiegare né l’elevato valore del dato

pro-capite né, tantomeno, l'aumento dei residui rilevato nell'esercizio 2020. Conseguentemente, ha invitato l'amministrazione ad una attenta revisione delle ragioni del mantenimento dei residui e della corretta imputazione in bilancio, ai sensi dell'art. 228 del T.U.E.L.

L'altro ente che presenta un elevato ammontare di residui attivi, che superano di più di 14 volte l'avanzo libero, è il Comune di Parma (*cfr. delib. n. 112/2022/PRSE - Comune di Parma*). Già con precedente deliberazione n. 246/2021/PRSE, inerente al rendiconto per l'esercizio 2019, questa Sezione regionale di controllo aveva rilevato la presenza di residui attivi vetusti, conservati a rendiconto, provenienti da anni precedenti il 2016, relativi, in particolare, al Titolo I, III e IV.

Al termine dell'esercizio 2020, tale ammontare non risulta diminuito, anzi i residui attivi sono in aumento rispetto all'esercizio precedente ed incidono significativamente sul risultato di amministrazione. Elevato appare anche il dato *pro-capite* relativo ai residui attivi, pari a 769,19 euro, mentre la percentuale di riscossione dei residui attivi è passata dal 45,87% del 2019 al 39,10% del 2020 e poi al 42,62% nel 2021, percentuali queste che, a giudizio della Sezione, risultano insoddisfacenti. Tali evidenze hanno generato la perplessità del Collegio circa l'effettività del risultato di amministrazione; l'ente è stato invitato pertanto ad inviare un'apposita relazione che desse conto dell'andamento del monte residui e della riscossione negli esercizi 2021 e 2022, nonché una valutazione circa l'attendibilità delle poste mantenute a residuo.

2.3.2. Tardato invio dei prospetti di verifica dei debiti e crediti reciproci tra i Comuni e gli organismi partecipati

In relazione agli organismi partecipati, si segnala, oltre all'aspetto delle società in perdita trattato precedentemente, anche la presenza di problematiche relativamente al tardato invio dei prospetti di verifica dei debiti e crediti reciproci tra i Comuni e le società partecipate.

Infatti, l'art. 11, comma 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 indulgio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie*». 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.

L'adozione di comuni schemi di bilancio costituisce, quindi, 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, delib. n. 4 /SEZAUT/2015/INPR). L'obbligo informativo, parte della relazione sulla gestione allegata al rendiconto, si innesta dunque nel complesso della normativa vigente, così come innovata dal d.l. n. 174/2012 e dal d.lgs. n. 118/2011, che prevede specifici obblighi di indirizzo, controllo e monitoraggio in capo agli enti territoriali. Gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente territoriale devono, infatti, necessariamente tener conto anche del sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate ovvero del cosiddetto “gruppo amministrazioni pubbliche” come chiarito dal punto 2 del principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio (allegato n. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011).

Per quanto concerne il Comune di Bologna (cfr. *delib. n. 90/2022/PRSE - Comune di Bologna*), la Sezione ha rilevato che si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati e, nella relazione al rendiconto 2020, l'organo di revisione ha sollecitato la riconciliazione delle partite debitorie e creditorie, nei casi in cui risultano differenze; inoltre, non risulta pervenuta l'asseverazione dell'organo di controllo degli organismi partecipati (Fondazione Emilia-Romagna Teatro, Fondazione Teatro Comunale Hera S.p.A., Lepida S.p.A., Tper S.p.A.).

In sede istruttoria, l'ente ha comunicato che tutte le asseverazioni mancanti sono pervenute nel 2021 e che le discordanze sono state in gran parte allineate nel corso del 2021, anche se ha dichiarato che la molteplicità e la complessità dei rapporti esistenti tra l'ente e alcune società controllate rendono la conciliazione particolarmente complessa.

La Sezione ha raccomandato all'ente di attuare ogni utile iniziativa volta a garantire che la doppia asseverazione sia resa disponibile tempestivamente nei successivi esercizi, in quanto la verifica dei crediti e debiti reciproci tra enti territoriali ed 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. 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.

Medesima raccomandazione è stata effettuata per i Comuni di Ravenna (*cfr. delib. n. 91/2022/PRSE - Comune di Ravenna*) e Forlì (*cfr. delib. n. 113/2022/PRSE - Comune di Forlì*): nello specifico, per diverse società partecipate dal Comune di Ravenna la nota informativa allegata al rendiconto non risultava corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo e nella relazione al rendiconto, l'organo di revisione aveva invitato l'ente a sollecitare la comunicazione dei dati e le asseverazioni degli organi di controllo presso gli organismi partecipati ancora inadempienti (per quattro società - Hera S.p.A., Agenzia Mobilità Romagnola s.r.l., Azimut S.p.A., Start Romagna S.p.A. - il dato dei debiti e crediti da parte della società risultava addirittura non pervenuto).

Invece, con riferimento ai rapporti con gli organismi partecipati del Comune di Forlì, l'organo di revisione aveva evidenziato 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 non riguardavano la totalità delle partecipazioni rilevanti ai fini del predetto adempimento, anche se poi il Comune in istruttoria aveva informato che le asseverazioni mancanti sarebbero state, seppure in ritardo, inviate, e le riconciliazioni effettuate.

2.3.3. Verifiche amministrativo-contabili dei Servizi ispettivi del Mef

Due dei Comuni capoluogo (*cfr. delib. n. 90/2022/PRSE - Comune di Bologna, delib. n. 112/2022/PRSE - Comune di Parma*) sono stati recentemente oggetto di verifiche amministrativo-contabili da parte dei Servizi ispettivi del Mef: nel caso del Comune di Bologna la verifica ispettiva è stata effettuata nel 2018 e sono stati individuati 17 rilievi, mentre nel caso del Comune di Parma la verifica amministrativo-contabile si riferisce al 2019 e sono state individuate 8 irregolarità. In entrambi i casi, la maggior parte dei rilievi sono stati superati a seguito delle controdeduzioni dell'ente.

In merito al Comune di Bologna, appare opportuno riportare che, relativamente alle irregolarità rilevate in relazioni all'affidamento di incarichi di responsabili degli uffici di staff e di responsabili delle attività di informazione e comunicazione istituzionale, la Sezione ha ritenuto che il rilievo mosso dai Servizi ispettivi possa evidenziare una probabile criticità. I Servizi ispettivi hanno contestato che il trattamento economico riservato al personale preposto all'ufficio stampa risulterebbe sproporzionato rispetto a quello di altri dipendenti comunali appartenenti alla medesima categoria. L'amministrazione riteneva, invece, che la commisurazione del trattamento economico accessorio rientrasse nella discrezionalità dell'organo che attribuisce l'incarico ai sensi dell'art. 90 del T.U.E.L. e del resto il comma 3-*bis* dell'art. 90 del T.U.E.L. afferma che «*resta fermo il divieto di effettuazione di attività gestionale anche nel caso in cui nel contratto individuale di lavoro il trattamento economico, prescindendo dal possesso del titolo di studio, è parametrato a quello dirigenziale*».

La Sezione ha messo in luce che tale norma si preoccupa di chiarire che, in applicazione del generale principio di distinzione tra funzioni politiche e gestionali, queste ultime non potranno essere affidate al personale assunto, con meccanismo fiduciario, per attività di supporto agli organi di direzione politica. Il che ovviamente non equivale a considerare totalmente libera la determinazione della retribuzione da riconoscere all'incaricato, per quanto la norma, come si è visto, implicitamente confermi la possibilità che questo sia equiparato a quello dei dirigenti (ovviamente, in tal caso, il relativo contratto applicato dovrà essere quello dirigenziale). In ogni modo, e ferma la discrezionalità che sul punto vi è in capo all'organo che decide di avvalersi di tale forma di supporto professionale, deve sempre essere rispettato (oltre, ovviamente, ai limiti generali di spesa di personale ed

al tetto relativo al trattamento economico complessivo del singolo dipendente) il principio di proporzionalità tra la prestazione resa, sotto il duplice profilo quantitativo e qualitativo, e la retribuzione riconosciuta. In proposito, la Sezione ritiene che un utile parametro di riferimento sia rappresentato dal recente accordo, raggiunto tra l'Aran, le Confederazioni rappresentative nei comparti di contrattazione e la FNSI, per la regolazione di raccordo del personale profilo informazione, che è oggetto dello specifico rilievo in esame da parte dei servizi ispettivi. Tale accordo, infatti, definisce gli inquadramenti delle figure professionali in esame nei CCNL dei comparti pubblici e le voci retributive applicabili ed indica altresì la disciplina contrattuale di riferimento in relazione alla tipologia d'incarico.

Inoltre la Sezione, concordando con il rilievo dei Servizi ispettivi riguardante il cumulo delle funzioni gestionali, connesse all'incarico di direttore generale, con le funzioni di supporto all'attività di indirizzo politico, in qualità di capo di gabinetto, ha ribadito che le due figure, pur in assenza di una specifica norma sull'incompatibilità, debbano rimanere distinte, in ossequio al già richiamato principio di separazione tra politica e dirigenza; ne è conferma, del resto, il già sopra richiamato art. 90, comma 3-bis del T.U.E.L.

2.3.4. Debiti fuori bilancio

Per quanto riguarda i debiti fuori bilancio, la Sezione ha ricordato che (*cfr. delib. n. 143/2022/PRSE - Comune di Rimini*) 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, comma 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.

Nel caso del Comune di Rimini, l'ente aveva riconosciuto debiti fuori bilancio nell'esercizio 2020 per complessivi euro 454.683,33, di cui euro 132.820,46 per sentenze esecutive ed euro 321.862,87 per acquisizione di beni e servizi; tali debiti fuori bilancio risultavano finanziati con disponibilità del bilancio di parte corrente (euro 31.994,69), di parte investimenti (euro 164.331,88) e con avanzo d'amministrazione (euro 258.356,76). Inoltre, al 31 dicembre 2020 risultavano ancora da riconoscere debiti fuori bilancio per euro 930.059,85 (euro 43.292,62 per sentenze esecutive ed euro 886.767,23 per acquisizioni di beni e servizi). In istruttoria, il Comune aveva riferito di aver proceduto con il riconoscimento dei medesimi nel corso dell'esercizio 2021, indicando gli estremi delle relative deliberazioni.

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 articolo 183, comma 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.

2.3.5. Operazioni di finanza derivata

Da ultimo, si ritiene di fare un cenno all'operazione di finanza derivata del Comune di Forlì, oggetto di attenzione della Sezione (*cfr. delib. n. 113/2022/PRSE - Comune di Forlì*). Il Comune ha in essere un contratto di finanza derivata; nello specifico, si tratta di un contratto di *interest rate swap* con *collar*, per un valore nominale iniziale complessivo pari a euro 44.472.000,00, sottoscritto in data 29 dicembre 2005 (scadenza 31 dicembre 2025) con Dexia Crediop S.p.A., che nasce come rinegoziazione di due precedenti contratti *Swap* stipulati con Dexia stessa nel 2003.

Il Comune di Forlì ha deciso di contenere il rischio di tasso d'interesse derivante dall'oscillazione dell'indice di riferimento (*Euribor 6 mesi*) delle passività a tasso variabile sottostanti, prevedendo di fatto un corridoio di oscillazione del tasso d'interesse delimitato da un livello di tasso massimo (tasso *cap*) e da un livello di tasso minimo (tasso *floor*). Con la stipulazione di questo contratto, Dexia Crediop paga al Comune di Forlì, con cadenza semestrale, il tasso variabile di riferimento, senza alcuna maggiorazione, su un nozionale sottostante decrescente nel tempo equivalente al debito sottostante, mentre l'ente paga a Dexia Crediop, con cadenza semestrale il tasso variabile di riferimento diminuito di uno

spread su un nozionale sottostante decrescente nel tempo, qualora non si verifichino alcune condizioni, dettagliate nella relazione. In base a ciò, la situazione di mercato, minuziosamente rappresentata nella relazione tecnica al rendiconto di gestione, ha comportato nel corso dell'esercizio 2020 la corresponsione di differenziali negativi per il Comune, che ha comunque scelto di non effettuare una chiusura anticipata, in quanto, in data 31 dicembre 2020, il costo di tale chiusura che l'ente avrebbe dovuto corrispondere alla banca - calcolato secondo le modalità previste dall'articolo 1 comma 3 lettera b) del decreto legislativo n. 394 del 30 dicembre 2003 e quindi tramite l'attualizzazione dei flussi di cassa attesi valorizzati sulla base dei tassi *euribor* di riferimento - sarebbe ammontato ad euro 1.767.701,36 negativi per il Comune, mentre i differenziali futuri ammontavano al 31 dicembre 2020 ad euro 1.749.682,83. L'ente ha precisato, tuttavia, che i differenziali futuri variano in base ai tassi di interesse fissati di semestre in semestre; pertanto, l'ammontare sopra riportato rappresenta solo una stima dei flussi attesi in base ai tassi *forward* del 31 dicembre 2020.

La Sezione, dopo aver rilevato che a rendiconto 2020 non è stato costituito nell'avanzo di amministrazione un apposito fondo rischi, al fine di tutelarsi dai rischi futuri del contratto in essere, e che contabilmente i differenziali negativi sono annotati in apposita voce nell'ambito del macroaggregato 07 relativo agli interessi passivi, ha riportato il parere dell'ente, secondo il quale risulta evidente che l'estinzione anticipata del contratto *swap*, oltre a comportare una consistente uscita di cassa (considerando il *mark to market* negativo del contratto), esporrebbe nuovamente il Comune al rischio di tasso sul debito sottostante; pertanto, un'eventuale ipotesi di chiusura anticipata della copertura dovrebbe essere adeguatamente giustificata dalla disponibilità della controparte bancaria a chiudere l'operazione a condizioni particolarmente favorevoli per l'ente stesso.

3 I COMUNI NON CAPOLUOGO DI PROVINCIA

In continuità con il percorso già intrapreso nel passato, la Sezione ha privilegiato, nell’ambito dell’attività di controllo sui rendiconti 2020 e sui bilanci preventivi 2021-2023, l’analisi degli aspetti principali della gestione, ossia: la gestione finanziaria, il risultato di amministrazione e l’indebitamento. A tal fine, la Sezione, per ciascuno dei Comuni destinatari dell’attività di controllo programmata per il 2022, ha esaminato, in particolare, la relazione dell’organo di revisione sul rendiconto per l’esercizio 2020, inviata alla Sezione ai sensi dell’art. 1, comma 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/SEZAUT/2021/INPR, mediante la compilazione del questionario ivi allegato; le relazioni dell’Organo di revisione, prodotte ai sensi dell’art. 239 del T.U.E.L., sulla proposta di bilancio di previsione 2021-2023 e sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione per l’esercizio finanziario 2020; gli schemi di bilancio presenti nella BDAP relativi ai suddetti documenti contabili e l’ulteriore documentazione relativa al bilancio preventivo e al rendiconto presente sul sito internet istituzionale del Comune.

Nella prospettiva necessariamente dinamica che informa il controllo della Corte, l’istruttoria svolta dalla Sezione ha preso in esame anche ulteriori aspetti connessi alla situazione emergenziale da Covid-19: in particolare, è stata oggetto di un’approfondita analisi la certificazione Covid trasmessa dall’ente, a fini di verifica della corretta appostazione contabile delle risorse assegnate al Comune e non ancora spese al termine dell’esercizio 2020.

Inoltre, in considerazione del fatto che l’equilibrio di bilancio rilevato nell’esercizio 2020 avrebbe potuto verosimilmente subire una variazione, sul versante dinamico, dovuta a una serie di fattori esogeni di carattere contingente (in particolare, l’aumento dei costi dell’energia), la Sezione ha ritenuto di verificare altresì che i Comuni apprestassero i necessari strumenti per garantire la indispensabile flessibilità del bilancio, a presidio del principio dell’equilibrio tendenziale di bilancio.

Ciò premesso, si evidenzia che, salvo che per due Comuni (*cfr. delib. n. 147/2022/PRNO – Comune di Castelnuovo Rangone; delib. n. 175/2022/PRNO – Comune di*

Nonantola), per i quali l’istruttoria ha restituito un quadro caratterizzato dal sostanzialmente mantenimento dei più rilevanti equilibri di bilancio, per gli altri Comuni sono stati comunque rilevati profili di criticità, che potrebbero potenzialmente compromettere la tenuta degli equilibri di bilancio, presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost; alcuni di essi verranno richiamati nei paragrafi seguenti.

3.1 L’emergenza sanitaria e gli effetti sulla gestione finanziaria 2020

L’erogazione di risorse sostitutive delle entrate proprie del Comune, in epoca emergenziale, ha determinato di fatto la trasformazione del bilancio dell’ente locale in termini di finanza derivata, condizionando la gestione delle poste trasferite dallo Stato alla corretta iscrizione in bilancio e alla verifica dei relativi vincoli.

A tale riguardo, la Sezione, nelle delibere adottate nel 2022, ha innanzitutto richiamato i numerosi provvedimenti che nell’anno 2020 hanno destinato risorse agli enti locali al fine di contrastare gli effetti dell’emergenza epidemiologica, evidenziando che l’iniziale logica d’intervento settoriale è stata successivamente superata dall’art. 106 del d.l. n. 34/2020, istitutivo del fondo finalizzato a garantire l’espletamento delle funzioni fondamentali, anche in relazione alla possibile perdita di entrate connessa all’emergenza (il cd. “*Fondone*”).

Ai sensi dell’articolo 1, comma 827, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, gli enti locali beneficiari delle risorse in esame sono stati chiamati a trasmettere, entro il termine perentorio del 31 maggio 2021, utilizzando l’apposito applicativo sul portale del Ministero dell’economia e finanze, una certificazione volta a documentare la suddetta «perdita di gettito».

La legge in esame (nel disporre un ulteriore incremento, per l’anno 2021, del fondo funzioni fondamentali: art. 1, comma 822) ha disposto, al comma 823, che «*le risorse non utilizzate alla fine di ciascun esercizio confluiscano nella quota vincolata del risultato di amministrazione e non possono essere svincolate ai sensi dell’articolo 109, comma 1-ter, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18*».

Successivamente, l’articolo 13 del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 (c.d. «*sostegniter*») ha stabilito che le risorse del fondo di cui all’articolo 1, comma 822, della legge n.

178/2020 sono utilizzabili anche nel 2022 per le medesime finalità. Di conseguenza, è stato differito al 31 ottobre 2023 il termine entro cui il Ministero provvederà alla definitiva verifica della perdita di gettito degli enti e sarà quindi effettuato il conguaglio finale, considerando le risorse del fondo funzioni fondamentali 2020 e 2021 non utilizzate alla data del 31 dicembre 2022, unitamente alle risorse assegnate a ristoro di specifiche minori entrate, assegnate e non utilizzate nel triennio 2020-2022.

In conseguenza di ciò, la possibilità di utilizzare il *surplus* delle risorse del c.d. «*Fondone*» nel 2021, anche tramite l'applicazione dell'avanzo presunto al bilancio di previsione 2021-2023, passa attraverso un'oculata rendicontazione delle minori entrate e delle maggiori spese dovute alla crisi pandemica indicate nell'apposita certificazione in scadenza al 31 maggio 2021. Parimenti, la previsione delle entrate correnti deve tenere conto, da un lato, delle rinnovate esenzioni da imposte e da altri obblighi tributari, evenienze determinate dalla normativa emergenziale e, dall'altro, recepire gli effetti della ripresa dell'attività degli uffici tributari.

Pertanto, alla luce delle premesse sin qui svolte, l'obiettivo fondamentale dell'attività svolta dalla Sezione è stato volto alla verifica della tenuta effettiva dei bilanci degli enti locali, dal momento che, come sottolineato dalle Linee guida sui bilanci di previsione 2021-2023, “*Nell'impiego di questi fondi non deve mai essere trascurato il fine di mettere in sicurezza i bilanci degli enti, che dovranno adottare le misure di sostegno della propria comunità garantendo la tenuta degli equilibri gestionali e finanziari (...).*

In virtù di questa cautela nella programmazione 2021-2023, dovrà essere considerata l'ordinaria composizione delle entrate correnti al netto degli effetti dei ristori che, pur incidendo sul risultato di competenza, hanno natura di entrata straordinaria.”

Del resto, come ha ricordato la Sezione, la copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica degli stanziamenti in parte entrata e spesa (*ex plurimis*, Corte Cost., sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio (Corte Cost. sentenza n. 250/ 2013). La “*necessaria*” «*contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento*

delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime» (Corte Cost., sent. n. 213/2008) implica quindi la doverosa disamina di tutte le poste di carattere straordinario, richiedendo un necessario approfondimento istruttorio.

L'attenzione della Sezione si è pertanto concentrata anche sulle certificazioni rese dagli organi di revisione le quali devono trovare piena coerenza con l'evidenza della parte vincolata del risultato di amministrazione 2020, anche tenendo conto, distintamente, di eventuali vincoli per ristori specifici di spesa. La stessa avvertenza riguarda gli ulteriori fondi messi a disposizione per la medesima finalità dall'art. 1, comma 822, della «*Legge di Bilancio*» 2021 (legge n. 178/2020), come integrati dalle ulteriori misure adottate dal decreto «sostegni» che saranno oggetto di un'analogia certificazione riferita al 2021, da trasmettere entro il 31 maggio 2022.

Quindi, sempre in una prospettiva dinamica che considera le risorse trasferite ai Comuni in un'ottica pluriennale, l'istruttoria svolta dalla Sezione ha preso in esame la certificazione Covid trasmessa dall'ente, ai fini della verifica della corretta appostazione contabile delle risorse assegnate al Comune e non ancora spese al termine dell'esercizio finanziario per il 2020.

In particolare, con riferimento alla determinazione e all'utilizzo delle risorse a valere sul fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali e/o assegnate a vario titolo a ristoro delle minori entrate e/o delle maggiori spese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, in sede istruttoria è stato chiesto ai Comuni:

- di fornire il dato relativo alle risorse ricevute a valere sul fondo di cui all'art. 106 del dl n. 34/2020, ovvero assegnate a vario titolo a ristoro delle minori entrate e/o delle maggiori spese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, nelle annualità 2020 e 2021;
- se l'ente avesse ricevuto segnalazioni e/o richieste di modifiche della certificazione - Covid19 (relativa ai fondi 2020) da parte della RGS e se avesse proceduto ad effettuare le rettifiche richieste, nonché, nel caso di differenze tra i valori delle due colonne del prospetto "Dettaglio Ristori Specifici di Entrata e Spesa - Modello

Covid19" dedicate ai ristori di spese 2020, non utilizzati e confluiti in avано al 31/12/2020, se avesse effettuato le opportune variazioni entro il 31/01/2022;

- di indicare come fossero state utilizzate le risorse in argomento, negli anni 2020 e 2021, nonché di precisare se la quota eventualmente non utilizzata nel 2020 e confluita nella parte vincolata del risultato di amministrazione fosse stata utilizzata nel corso del 2021 per le finalità connesse all'emergenza epidemiologica Covid-19;
- sul fronte della cassa, se l'ente avesse provveduto, negli anni 2020 e 2021, alla corretta contabilizzazione delle giacenze relative alle risorse assegnate in relazione all'emergenza epidemiologica nella cassa vincolata;
- in ordine all'eventuale applicazione, nel corso degli esercizi 2021 e 2022, dell'avано vincolato presunto, riferito alle poste in esame, se fossero state rispettate le condizioni di cui all'art. 187, commi 3 e 3-quater del T.U.E.L. e al punto 8.11 del principio contabile Allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011;
- se, a fine esercizio 2020 e 2021, le poste relative alla giacenza di cassa vincolata afferenti alle risorse in argomento fossero state ricostituite di importo pari (almeno) alla quota vincolata nel risultato di amministrazione, ai sensi dell'art. 1, comma 823, della l. n. 178/2020.

All'esito dell'attenta analisi svolta dalla Sezione, finalizzata, come già detto, ad una verifica della corretta iscrizione delle poste trasferite dallo Stato e dei relativi vincoli, le criticità riscontrate hanno riguardato, in molti casi, una non corretta esposizione delle poste vincolate relative alle risorse Covid nell'allegato a/2 del risultato d'amministrazione e, in taluni casi (più gravi), un'errata determinazione della parte vincolata del risultato di amministrazione in violazione delle regole di allocazione delle risorse nel risultato di amministrazione, segnatamente per i fondi Covid.

In particolare, il Comune di Maiolo (*cfr. delib. n. 106/2022/PRSP – Comune di Maiolo*) non ha correttamente rappresentato, nella parte vincolata del risultato di amministrazione e, in particolare, nei vincoli derivanti da trasferimenti, i ristori specifici di spesa non utilizzati

relativi al fondo comuni particolarmente danneggiati dall'emergenza sanitaria, pari ad euro 28.350 (come da importo certificato nel modello CERTIF-COVID-19). Conseguentemente, l'ente avrebbe dovuto accantonare l'intera somma certificata pari ad euro 28.350 riducendo, quindi, la parte disponibile del risultato d'amministrazione da euro 27.801,77 ad euro 6.305,77.

Sebbene l'ente abbia chiarito che la parte disponibile del risultato di amministrazione 2020 non è stata utilizzata nell'esercizio 2021 e che pertanto può ritenersi affermata la generale tenuta degli equilibri di bilancio, il Collegio ha richiamato il Comune alla rideterminazione della parte disponibile del risultato di amministrazione a rendiconto 2020, a rendiconto 2021 e a preventivo 2022-2024, nel rispetto delle regole di allocazione delle risorse nel risultato di amministrazione, segnatamente per i fondi Covid, sottolineando l'importanza della *"trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge"* (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio del bilancio e della sana gestione finanziaria dell'ente di cui questo è chiamato a dare dimostrazione proprio in occasione della rappresentazione del risultato d'amministrazione. La Sezione ha osservato peraltro che l'utilizzabilità dei fondi Covid ricevuti anche nelle annualità successive (2021 e 2022), con conseguente rendicontazione da presentare alla Ragioneria generale dello Stato, obbliga l'ente all'osservanza delle prescritte regole nella rendicontazione finale, a conclusione dell'utilizzo di tali fondi di natura vincolata.

Il Comune di Talamello (*cfr. delib. n. 104/2022/PRSP – Comune di Talamello*), sulla base delle risorse ricevute e non utilizzate a titolo di fondi correlati all'emergenza Covid-19, ha posto vincoli nel risultato di amministrazione dell'anno 2020 per un importo di euro 92.618,34. La complessiva analisi svolta dalla Sezione ha condotto a rilevare un lieve scostamento, pari ad euro 8.156,77, relativo all'avanzo vincolato da legge, per un totale dell'avanzo vincolato derivante da emergenza sanitaria che ammonterebbe ad euro 100.775,11, anziché all'importo di euro 92.618,34 riportato nell'Allegato *"a/2) Risultato di amministrazione – quote vincolate"*. Anche al Comune di Talamello la Sezione ha ordinato di rideterminare l'entità della parte disponibile del risultato di amministrazione a rendiconto 2020, a rendiconto 2021 e a preventivo 2022-2024 e di fornire, entro 60 giorni dal deposito

della deliberazione, una relazione che desse conto dei provvedimenti adottati dal Comune ai fini della corretta determinazione del risultato di amministrazione.

Il Comune di Morciano di Romagna (*cfr. delib. n. 86/2022/PRSE – Comune di Morciano di Romagna*) non ha correttamente rappresentato le poste vincolate derivanti da ristori specifici di spesa nell'allegato a/2 del risultato d'amministrazione del d.lgs. n. 118/2011, le quali, anche se risultano correttamente allocate fra i vincoli da trasferimenti, avrebbero dovuto essere rappresentate separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, anziché congiuntamente. In proposito, la Sezione ha raccomandato al Comune di dare dimostrazione del puntuale rispetto dei principi richiamati in occasione della prossima rappresentazione del risultato d'amministrazione nel rendiconto.

Il Comune di Agazzano (*cfr. delib. n. 123/2022/PRSE – Comune di Agazzano*) ha rappresentato sia le risorse non utilizzate del fondo per le funzioni *ex art 106* del d.l. n. 34/2020 che i ristori specifici di spesa non utilizzati relativi al fondo per la sanificazione degli ambienti di Province, città metropolitane e Comuni di cui all'articolo 114, comma 1, d.l. n. 18/2020, nella parte vincolata del risultato d'amministrazione, come vincoli derivanti da legge. Sul punto, la Sezione ha richiamato le modalità di compilazione del prospetto a/2 allegato al rendiconto di gestione, riportate dal MEF nella *faq* n. 38, da ultimo aggiornata in data 8 aprile 2021, evidenziando che i ristori specifici di spesa, non utilizzati, devono essere rappresentati tra i "vincoli da trasferimenti" nell'ambito delle risorse vincolate del risultato d'amministrazione e non tra i "*vincoli di legge*".

Il Comune di Borgonovo Val Tidone (*cfr. delib. n. 97/2022/PRSE - Comune di Borgonovo Val Tidone*) ed il Comune di Roccabianca (*cfr. delib. n. 54/2022/PRSE - Comune di Roccabianca*) hanno rappresentato le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni *ex art 106* del d.l. n. 34/2020, nella parte vincolata del risultato d'amministrazione, nei vincoli derivanti da trasferimenti: la Sezione, conseguentemente, ha rilevato la non corretta apposizione dei vincoli relativi al fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali *ex art 106* del DL 34/2020 nell'allegato a/2 del risultato d'amministrazione del d.lgs. n. 118/2011, che avrebbero dovuto essere rappresentate tra i "*vincoli da legge*", anziché tra i "*vincoli da trasferimenti*", come sottolineato, peraltro, nella *faq* n. 38 di Arconet nell'ultimo aggiornamento dell'8 aprile 2021,

sottolineando l'importanza della “*trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge*” (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

Similmente, altri enti hanno evidenziato delle criticità al riguardo: il Comune di Riccione (*cfr. delib. n. 187/2022/PRSE - Comune di Riccione*), ha rappresentato nella parte vincolata del risultato di amministrazione ed in particolare nei vincoli derivanti da legge, la quota di risorse derivanti dalla maggior perdita riconosciuta per l'imposta di soggiorno, nei vincoli derivanti da trasferimenti i ristori di spesa non utilizzati, mentre la risorse derivanti dalla perdita figurativa TARI non utilizzata nel 2020 sono confluite nei vincoli formalmente attribuiti dall'ente, anziché nei vincoli derivanti dalla legge.

Ancora, il Comune di Cesenatico (*cfr. delib. n. 109/2022/PRSE - Comune di Cesenatico*) ha omesso di considerare una quota delle assegnazioni ministeriali finalizzate a sostegni e ristori Covid-19 attribuito quale incremento del Fondo funzioni fondamentali (art. 39 del d.l. n. 104/2020) e regolarmente accertato e riscosso, ai fini del calcolo della quota non utilizzata da inserire nella parte vincolata del risultato di amministrazione 2020.

Il Comune di Carpi (*cfr. delib. n. 136/2022/PRSE - Comune di Carpi*) ha definito le nuove quote di avанzo vincolato e disponibile approvate in sede di rendiconto 2020, aggiornandole in seguito alla certificazione Covid-19 inviata alla Ragioneria generale dello Stato, ma non ha approvato i nuovi modelli aggiornati del risultato d'amministrazione e dell'elenco analitico delle risorse vincolate e non ha trasmesso i nuovi dati del risultato d'amministrazione alla BDAP. Dallo scrutinio degli allegati di rendiconto 2020 relativi al risultato d'amministrazione, ancora, non si evincono con chiarezza e trasparenza le quote di avанzo vincolato da legge e da trasferimenti in relazione ai fondi Covid e nella parte vincolata del risultato d'amministrazione, nei vincoli derivanti da trasferimenti, risulta un importo superiore ai ristori specifici di spesa non utilizzati relativi alla solidarietà alimentare (OCDPC n. 658 del 29 marzo 2020) di cui al modello CERTIF-COVID-19. Sul punto, la Sezione ha richiamato i contenuti delle *faq* di Arconet, in particolare la n. 38 e la n. 47, sottolineando l'importanza della “*trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato*”

di amministrazione e delle relative componenti di legge” (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell’equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

Da ultimo, dall’esame della documentazione in atti è emerso che il Comune di Pennabilli (*cfr. delib. n. 98/2022/PRSP - Comune di Pennabilli*) ha correttamente rappresentato in avанzo d’amministrazione i fondi Covid non utilizzati, ma la Sezione ha rilevato che i ristori specifici di spesa non utilizzati, riportati nella parte vincolata del risultato d’amministrazione, nei vincoli derivanti da trasferimenti, per i ristori specifici di spesa derivanti dal fondo per la sanificazione degli ambienti e dal fondo prestazioni di lavoro straordinario del personale della polizia locale appaiono rappresentati congiuntamente in un’unica voce di avanzo vincolato.

3.2 La crisi energetica

La Sezione ha evidenziato che l’anzidetta situazione finanziaria, così come rilevata con riferimento all’esercizio 2020, avrebbe potuto subire una prevedibile variazione sul versante dinamico per effetto di una serie di fattori esogeni di carattere contingente. Di conseguenza, l’equilibrio di bilancio così risultante avrebbe potuto essere inciso, in altri termini, nell’attuale situazione economica conseguente all’emergenza sanitaria da Covid-19, dall’aumento dei costi dell’energia che impattano sulla tenuta finanziaria dei documenti contabili degli enti locali.

Ed infatti, come ricordato dalla Sezione, il principio dell’equilibrio tendenziale del bilancio «*impone all’amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell’approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all’impostazione della stessa legge di bilancio»* (Corte cost., sent. n. 250/2013): di talché, al di là degli interventi di carattere *una tantum* disciplinati dal legislatore in soccorso degli enti locali, diviene doveroso da parte del Comune apprestare i necessari strumenti per garantire la indispensabile flessibilità del bilancio. A presidiare il principio dell’equilibrio tendenziale del bilancio, (*cfr. ex plurimis* Corte cost., sent. n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), che «*consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità*

pubbliche» (cfr. Corte cost., sent. n. 250/2013) è pertanto funzionalmente astretta la doverosità dell'adozione di «*appropriate variazioni del bilancio di previsione, in ordine alla cui concreta configurazione permane la discrezionalità dell'amministrazione*» (Corte cost., sent. n. 266/2013).

A partire dal 2020, numerosi provvedimenti hanno destinato risorse agli enti locali al fine di finanziare le spese sostenute per l'energia.

In particolare, l'art. 13, comma 6 del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25, introdotto dall'art. 37-ter del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 (*Utilizzo degli avanzi di amministrazione per la copertura di maggiori oneri derivanti dalle spese per l'energia*) ha disposto che per l'anno 2022, le risorse di cui al presente articolo (fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali di cui all'art. 106 DL 34/2020 e successivi rifinanziamenti) potessero essere utilizzate a copertura dei maggiori oneri derivanti dall'incremento della spesa per energia elettrica e gas, non coperti da specifiche assegnazioni statali, riscontrati con riferimento al confronto tra la spesa dell'esercizio 2022 e la spesa registrata per utenze e periodi omologhi nel 2019.

Da una ricognizione sui contributi agli enti locali sono risultate le seguenti assegnazioni:

- 250 milioni di euro (art. 27, comma 2 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34), ripartiti con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro per gli affari regionali 1° giugno 2022;
- 170 milioni di euro (art. 40, comma 3 decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91), ripartiti con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro per gli affari regionali 22 luglio 2022;
- 400 milioni di euro (art. 16, comma 1 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142), ripartiti con decreto del

Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro per gli affari regionali 27 settembre 2022;

- 200 milioni di euro (art. 5, comma 1 del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175), ripartiti con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro per gli affari regionali 6 dicembre 2022;
- 150 milioni di euro (art. 2, comma 1 del decreto-legge 23 novembre 2022, n. 179), ripartiti con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro per gli affari regionali 29 dicembre 2022.

Inoltre, limitatamente alle annualità 2020, 2021, 2022, per il finanziamento di spese correnti connesse con l'emergenza in corso, l'art. 109, comma 2 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, ha consentito di utilizzare:

- la **quota libera dell'avanzo di amministrazione** (utilizzabile anche nel corso dell'esercizio provvisorio, per una percentuale non superiore all'80 per cento della medesima quota, nel caso in cui l'organo esecutivo abbia approvato lo schema del rendiconto di gestione 2019 e l'organo di revisione ne abbia rilasciato la relazione ai sensi dell'articolo 239, comma 1, lettera d), T.U.E.L.), ferme restando le priorità relative alla copertura dei debiti fuori bilancio e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio;
- i **proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni** previste dal testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, fatta eccezione per le sanzioni di cui all'articolo 31, comma 4-bis, del medesimo testo unico, fermo restando il rispetto del principio di equilibrio di bilancio.

Ciò premesso, in relazione alla crisi energetica in corso, al fine di valutare l'adeguatezza della copertura delle maggiori spese derivanti dal continuo aumento dei costi energetici, in sede istruttoria è stato chiesto ai Comuni di fornire l'elenco dei capitoli di spesa delle utenze di luce e gas, con l'indicazione dello stanziamento iniziale previsto a bilancio

2022, dello stanziamento attuale, nonché di segnalare se l'ente ritenesse di dovere effettuare variazioni di bilancio entro l'anno, al fine di garantire il regolare pagamento delle utenze di competenza. Per tutte le variazioni di bilancio intervenute nell'anno con riferimento ai capitoli di utenze per luce e gas è stato chiesto, altresì, di indicare le relative fonti di finanziamento, motivando, in particolare, in caso di utilizzo delle seguenti fonti:

- fondo statale finalizzato a garantire la continuità dei servizi erogati (art. 27, comma 2, D.L. n. 17/2022, art. 40, comma 3, D.L. n. 50/2022 e art. 16 del DL n. 115/2022);
- avanzo vincolato da "fondone Covid-19" o altra tipologia di avanzo di amministrazione;
- proventi delle sanzioni amministrative, dei parcheggi o delle concessioni edilizie e sanzioni.

In generale, in relazione all'aumento dei costi delle utenze dovuto alla crisi energetica in corso, molti Comuni (*cfr. delib. n. 175/2022/PRNO – Comune di Nonantola; delib. n. 157/2022/PRSE – Comune di Lesignano de' Bagni*) hanno trasmesso una tabella con i capitoli di spesa interessati, relativi alla fornitura di energia elettrica e di gas, dove si evidenziava un *gap* tra gli importi stanziati nel bilancio di previsione e gli importi risultanti dal bilancio assestato, nonché la presenza di ulteriori possibili variazioni da effettuare entro la chiusura dell'esercizio 2022 al fine di garantire il regolare pagamento delle utenze. Il Comune di Lesignano de' Bagni ha anche riferito che le variazioni di bilancio sono state effettuate sulla base delle proiezioni a fine esercizio dei costi registrati nelle ultime fatture ricevute. In particolare, tale Comune ha precisato che, rispetto a quanto stanziato nel bilancio di previsione 2022 per energia elettrica e gas, ha effettuato variazioni incrementative, registrando un aumento della spesa per l'energia elettrica del 137,24% e per il gas del 46,69%.

Le fonti di finanziamento delle variazioni intervenute nel corso dell'anno 2022 ai capitoli di utenze per luce e gas sono state le seguenti:

- **fondo statale finalizzato a garantire la continuità dei servizi erogati;**
- **avanzo vincolato da "fondone Covid";**

- **quota parte dell'avanzo di amministrazione 2021, parte disponibile.** Anche in questo caso, tale possibilità è data da norme statali “emergenziali” (art. 109, comma 2 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18; art. 13, comma 6 del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4; art. 40, comma 4 del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, confermata anche da recenti pronunce della Corte dei Conti, in particolare deliberazione n. 111/2022/PAR, Sezione regionale di controllo per il Veneto e deliberazione n. 63/2022/PAR, Sezione regionale di controllo per la Lombardia);
- **economie di spesa da altri capitoli e parte di maggiori entrate correnti in sede di assestamento e salvaguardia degli equilibri.**

3.3 L'andamento delle riscossioni nel periodo pandemico

Come noto, l'anno 2020 è stato caratterizzato dall'emergenza sanitaria da Covid-19 e dall'adozione di numerosi interventi normativi volti ad arginare le potenziali conseguenze negative che la pandemia avrebbe potuto portare all'economia nazionale.

L'istruttoria svolta sui Comuni della Regione Emilia-Romagna ha confermato che l'attività di riscossione ha inevitabilmente subito gli effetti dell'intervenuta emergenza epidemiologica Covid-19 e delle conseguenti disposizioni normative che hanno comportato procedimenti di sospensione del versamento delle entrate tributarie e non tributarie, delle attività di notifica di nuove cartelle e degli altri atti di riscossione.

Comunque, la Sezione (*cfr. delib. n. 100/2022/PRSE – Comune di Tornolo*), pur consapevole del fatto che l'attività di recupero dell'evasione sia stata ulteriormente limitata dalla sopravvenuta normativa di blocco collegata all'emergenza pandemica, ha rammentato che la tenuta del bilancio, a lungo andare, è suscettibile di subire una potenziale compromissione a causa della criticità rappresentata, la quale potrebbe determinare una sensibile attenuazione della possibilità per l'ente di far fronte alle proprie obbligazioni per il venir meno di entrate proprie.

Nei casi in cui è stata riscontrata una bassa capacità di riscossione nel corso dell'esame dei documenti contabili relativi all'esercizio 2020 è stato chiesto ai Comuni interessati di fornire aggiornamenti, con particolare riferimento alle iniziative eventualmente intraprese.

Molti Comuni hanno confermato che gli interventi normativi, succedutisi nel corso del periodo emergenziale, hanno comportato un rallentamento della riscossione coattiva comunale in termini di cassa, che si prevede comunque di recuperare nei primi mesi del 2023 (*cfr. delib. 151/2022/PRSE – Comune di Pianoro*). In proposito, la Sezione ha evidenziato che il versante dell’entrata, in termini di recupero dei crediti, come anche quello della minor spesa in termini di razionalizzazione della spesa, con recupero di “economie organizzative”, costituiscono ambiti gestionali da curare con particolare attenzione.

Il Comune di Cento (*cfr. delib. n. 154/2022/PRSE - Comune di Cento*) pare non aver trovato una soddisfacente soluzione alla già rilevata criticità sostanziale consistente nella bassa percentuale di riscossione al titolo 1 dei residui da recupero dell’evasione tributaria a rendiconto 2018 e 2019 (situazione che era solo parzialmente migliorata in occasione della verifica operata dalla Sezione sul rendiconto 2020). Al riguardo, la Sezione ha rilevato 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, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell’ente qualora finisca con l’implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione. Né certamente 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: entro tale orizzonte diacronico, soprattutto al fine di smaltimento dei residui attivi, l’ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l’effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali cioè da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche, necessariamente, in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013).

La Sezione ha sottolineato altresì che l’ente locale, nella verifica dei residui da mantenere nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell’accertamento dell’entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del

credito), deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito riguardante le condizioni di insolvenza del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non sia più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizionale, al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (*inter alia*, Corte conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

La medesima criticità interessa, tra l'altro, anche il Comune di Sant'Ilario D'Enza (RE) (*cfr. delib. n. 166/2022/PRSE - Comune di Sant'Ilario D'Enza*), anch'esso in difficoltà nella realizzazione delle entrate proprie, con riferimento in particolare al titolo 1 in conto residui, il Comune di Poviglio (*cfr. delib. n. 66/2022/PRSP - Comune di Poviglio*), carente nella realizzazione delle entrate proprie, con particolare riferimento al titolo 3, per la competenza, e, più in generale, per le poste in conto residui e per quanto riguarda il recupero dell'evasione tributaria, nonché il Comune di Pennabilli (*cfr. delib. n. 98/2022/PRSP - Comune di Pennabilli*), anch'esso per le entrate del titolo 1 relativo alle entrate tributarie, a residuo, peraltro, già oggetto di precedente pronuncia della Sezione. La Sezione ha richiamato l'attenzione degli Enti sulla circostanza 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, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione, senza che alcun giovamento possano apportare 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. Il Collegio ha altresì rammentato che l'ente locale, nella verifica dei residui da mantenere nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata, deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito riguardante le condizioni di insolvenza 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.

Relativamente al Comune di Cesenatico, lo scrutinio istruttorio (*cfr. delib. n. 109/2022/PRSE – Comune di Cesenatico*) ha confermato l'elevata incidenza dei residui attivi in aumento rispetto alle annualità precedenti associati ad una ulteriore flessione della capacità di riscossione, soprattutto in conto residui, e ad un sempre più significativo divario fra residui attivi e passivi conservati nel risultato di amministrazione.

La Sezione ha quindi nuovamente sottolineato l'importanza del rispetto delle regole sull'armonizzazione contabile, richiamando l'attenzione dell'ente sull'importanza dell'attività di riaccertamento ordinario, diretta a verificare se i crediti e debiti conservati siano giuridicamente fondati su ragioni che ne giustifichino il mantenimento nel rendiconto, che deve estendersi anche alla verifica dell'esigibilità degli accertamenti e degli impegni di competenza.

Da ultimo, nel corso dell'esame degli schemi contabili visionabili nella BDAP, in esito alle verifiche effettuate in automatico dal sistema, è emersa la persistenza di 12 errori di coerenza all'interno del complesso di dati comunicati in relazione al rendiconto 2020, nonostante l'ente abbia provveduto a re-inviare per due volte i quadri contabili rettificati. Il Comune, in sede istruttoria, ha ipotizzato trattarsi di errori “*riconducibili a malfunzionamenti della stessa Banca Dati*” sui quali sono ancora in corso controlli. La Sezione, sul punto, ha richiamato l'ente ad una più attenta verifica dei documenti da inoltrare alla banca dati, invitandolo ad adoperarsi tempestivamente per comunicare eventuali rettifiche si rendessero necessarie successivamente all'invio.

3.4 L'indebitamento

In relazione all'indebitamento, sono stati approfonditi alcuni aspetti di particolare novità. *In primis*, la rinegoziazione di mutui in violazione del punto 3.17 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011), punto che affronta la tematica del rapporto tra periodo di ammortamento dell'indebitamento e periodo nel quale gli investimenti correlati produrranno la loro utilità.

Infatti, tra i provvedimenti assunti dal Governo durante l'emergenza sanitaria da Covid-19 per assicurare liquidità agli enti locali nel breve periodo rientrano quelli che riguardano la rinegoziazione dei mutui contratti con la Cassa depositi e prestiti e la sospensione delle quote capitale in scadenza nell'anno 2020.

In particolare, i mutui interessati dalle sospensioni sono di due tipologie:

- cd. **"mutui MEF"**, ex l'art. 112 del citato d.l. n. 18/2020, che dispone la sospensione del pagamento delle quote capitale in scadenza nell'anno 2020;

- **mutui e altre forme di prestito contratti con le banche, gli intermediari finanziari e la Cassa depositi e prestiti**, ex art. 113, comma 1, del citato d.l. n. 34/2020 che prevede - in considerazione delle difficoltà determinate dall'attuale emergenza epidemiologica da virus COVID-19 - la possibilità per gli enti locali nel corso dell'anno 2020 di effettuare operazioni di rinegoziazione o sospensione quota capitale, fermo restando l'obbligo di provvedere alle relative iscrizioni nel bilancio di previsione.

Come evidenziato dalla Sezione delle Autonomie nella già richiamata deliberazione n. 7/2021/INPR, *"Si tratta di situazioni che vanno comunque valutate nella prospettiva della sostenibilità finanziaria, la quale potrebbe evidenziare limiti di cui tenere conto ai fini delle regole della sana gestione preordinate alla provvista di risorse sui mercati"*.

Ed infatti, la Sezione ha preso in esame alcuni casi di Comuni che nel 2020 hanno effettuato operazioni di rinegoziazione dei mutui concessi dalla Cassa Depositi e Prestiti s.p.a. In particolare, dalle istruttorie svolte nei confronti dei Comuni di Predappio (*cfr. delib. n. 270/2021/PRSE e n. 72/2022/PRSE – Comune di Predappio*) e di Soragna (*cfr. delib. n. 159/2022/PRSE – Comune di Soragna*) è emerso che la scadenza dei piani di ammortamento *post rinegoziazione* supera la durata di vita utile delle opere finanziate.

In proposito, la Sezione ha evidenziato che il principio secondo cui la durata dei piani di ammortamento non deve superare la vita utile dell'investimento è previsto dall'art. 10, commi 1 e 2, della legge 24 dicembre 2012, n. 243, con riferimento al ricorso all'indebitamento da parte delle regioni e degli enti locali. Tale disposizione contiene due norme che connotano, nei suoi fondamenti, la disciplina del bilancio pubblico e dell'equilibrio:

- il divieto di destinare le entrate da indebitamento a spesa diversa da quelle di investimento;

- la regola della contestualità e sincronizzazione del piano di ammortamento alla vita utile del bene, che è anche espressamente richiamata dal paragrafo 3.17 del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria di cui all'Allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011.

Entrambe le regole trovano fondamento nel vincolo costituzionale di destinazione a spese di investimento posto dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione e nel principio di sana gestione finanziaria.

Il Collegio ha anche sottolineato che, per quanto sia evidente che il divieto generale di destinare risorse in conto capitale a spese di natura diversa trovi una deroga, seppur temporanea, nell'art. 7, comma 2, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125, che, è altrettanto evidente che la disposizione debba essere ricondotta a sistema, attraverso una lettura che non sia in contrasto con le regole ed i limiti costituzionali all'indebitamento, applicabili alle operazioni di rinegoziazione dei mutui che, come nel caso di specie, determinano un ingiustificato e non consentito disallineamento tra il periodo di ammortamento e la vita utile del correlato investimento.

In conclusione, la Sezione ha invitato i Comuni ad assicurare, per il futuro, che le operazioni di indebitamento, anche a seguito di rinegoziazione, siano coerenti con i principi richiamati (in particolare, con la regola della contestualità ed equi-durata dell'ammortamento rispetto alla vita utile del bene), e - con riferimento ai mutui che, a seguito della rinegoziazione, presentano piani di ammortamento di durata superiore alla vita utile dell'investimento - a garantire una destinazione delle correlate economie da rinegoziazione conforme ai richiamati principi.

Anche il Comune di Fidenza è stato oggetto di una articolata istruttoria condotta dalla Sezione con riferimento alla tematica dell'indebitamento (*cfr. delib. n. 12/2023/PRSE - Comune di Fidenza*), che vale la pena riportare, in quanto pone una riflessione sulle valutazioni discrezionali dell'ente compatibili con il principio di imparzialità.

Nel bilancio preventivo 2021-2023, nell'annualità 2021, è stata prevista l'accensione di un nuovo prestito, da assumere con la Cassa Depositi e Prestiti, per euro 6.000.000,00 riguardante l'acquisizione del ramo di edilizia abitativa a proprietà indivisa di una cooperativa ora in fallimento, la quale aveva realizzato diversi interventi edilizi nel Comune stesso fruendo di rilevanti finanziamenti pubblici (nazionali e regionali) per la costruzione e ristrutturazione degli edifici interessati.

Il Comune ha chiarito come, in accordo con gli organi della procedura fallimentare, abbia scelto di mantenere nel perimetro pubblico, anche dopo la conclusione della gestione fallimentare, il patrimonio di edilizia residenziale sociale (ERS) a proprietà indivisa della cooperativa per l'assegnazione ai ceti sociali meno abbienti e di come, avendo il giudice delegato pubblicato l'avviso di vendita giudiziaria dei predetti immobili a fine anno 2021, l'acquisizione sia stata differita all'anno 2022 e con essa l'assunzione del mutuo.

Pertanto, l'ente ha confermato nel bilancio dell'annualità 2022 la previsione di acquisizione di tale patrimonio precisando come, a suo dire, l'operazione comporti sotto il profilo economico un risultato positivo, nonostante il sostegno finanziario di oneri fiscali, manutentivi e gestionali, in quanto l'introito complessivo per il godimento permanente degli alloggi da parte degli assegnatari ammonta a circa 32 milioni di euro.

A seguito di approfondimento istruttorio, il Comune ha successivamente chiarito che oggetto dell'asta fossero compendi di beni e beni in un unico lotto, seppur gravati (o beneficiati) da convenzioni e/o atti unilaterali d'obbligo, tutti in corso di validità, all'epoca siglate tra i Comuni e la cooperativa, che prevedono tra l'altro anche l'ammontare delle corrisposte degli assegnatari, e che, pertanto, i beni che verrebbero acquistati dal Comune dal fallimento non sono individuabili quale azienda (non vengono, peraltro, acquisiti elementi tipici di un'azienda a partire dal personale impiegato attualmente nella gestione) bensì unicamente come beni immobili avente una destinazione vincolata ad edilizia residenziale pubblica ed in particolare a quella branca costituente l'edilizia "*convenzionata agevolata*" in quanto fruente di contributi pubblici per la sua realizzazione, affermando di ritenere così superati i rilievi emersi in corso di istruttoria, per una più puntuale disamina dei quali si rinvia alla delibera in questione.

A fronte di ciò, la Sezione ha osservato come permanga nella discrezionalità dell'ente la scelta concreta circa l'effettuazione dell'intervento, fermi restando i limiti esterni alla stessa: essa può investire differenti aspetti dell'azione amministrativa riguardando l'*an*, il *quid*, ovvero il *quomodo*, pur nella comune esigenza di una razionalità della scelta anche in termini di compatibilità tra mezzi e risorse impiegate a cui la pubblica amministrazione è vincolata in virtù del fondamentale canone di efficienza ed imparzialità, nonché di buona amministrazione. Il Collegio, inoltre, ha rilevato come la verifica da parte dell'ente debba concernere anche la circostanza relativa al fatto che l'intervento non possa risultare di ausilio in termini singolari nei confronti di specifiche e puntuali situazioni, violando conseguentemente i principi generali che reggono l'azione amministrativa, riservandosi, infine, di operare controlli ulteriori in occasione dei prossimi cicli di bilancio.

3.5 Il fondo pluriennale vincolato: le reimputazioni e l'importanza dei cronoprogrammi di spesa

Nell'ambito dell'analisi svolta dalla Sezione sui bilanci di esercizio 2020 è stato approfondito l'aspetto della corretta gestione del Fondo pluriennale vincolato (FPV) in base alle disposizioni normative vigenti e ai principi contabili dell'armonizzazione, con riferimento, in particolare, all'adozione dei cronoprogrammi di spesa (d.lgs. n. 118/2011, all. 4/2, § 5.3.1).

Alcune criticità sono risultate essere comuni a più enti, come avvenuto per esempio al Comune di Castel Bolognese, (*cfr. delib. n. 55/2022/PRSE - Comune di Castel Bolognese*), al Comune di Borgonovo Val Tidone (*cfr. delib. n. 97/2022/PRSE - Comune di Borgonovo Val Tidone*), con riferimento ai quali la Sezione ha rilevato che il FPV è stato reimputato ad un solo esercizio e che una consistente quota del FPV ad inizio anno è rinviata all'esercizio 2021 e successivi.

A tal proposito, la Sezione ha richiamato i principi che soprassiedono all'operatività dell'istituto del FPV il quale, come noto, costituisce garanzia di una corretta pianificazione degli interventi, anche per consentire *in itinere* ed *ex post* un'analisi delle ragioni di eventuali scostamenti tra risultati e obiettivi, purché accompagnato dal cronoprogramma aggiornato,

rammentando, altresì, che la non veritiera rappresentazione dell'imputazione alle annualità del FPV costituisce elemento di criticità.

Lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011 - è quello di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte cost., sent. n. 247 del 2017, punto 9 del Considerato diritto): esso non può, per le caratteristiche che lo connotano, avere una proiezione meramente annuale.

La medesima criticità è stata riscontrata anche nel Comune di Fiscaglia (*cfr. delib. n. 155/2022/PRSE - Comune di Fiscaglia*), perpetuando le criticità già rilevate in occasione dei precedenti cicli di bilancio, nel Comune di Sant'Ilario D'Enza (*cfr. delib. n. 166/2022/PRSE - Comune di Sant'Ilario D'Enza*), con riferimento al quale, peraltro, a seguito dei chiarimenti chiesti dalla Sezione, l'ente precisava le diverse scadenze degli interventi confluiti nel FPV al 31 dicembre 2021, 31 dicembre 2022 e 31 dicembre 2023, delle quali, tuttavia, non è stata rinvenuta evidenza negli schemi di bilancio, nonché con riguardo al Comune di Fidenza (PR) (*cfr. delib. n. 12/2023/PRSE - Comune di Fidenza*).

L'istruttoria del Comune di Pennabilli, (*cfr. delib. n. 98/2022/PRSP - Comune di Pennabilli*) ha interessato il FPV e i cronoprogrammi poiché l'ente ha evidenziato che gli uffici comunali, nonostante le raccomandazioni dell'organo di revisione, non hanno adottato regolari cronoprogrammi di spesa e già con deliberazione della scrivente Sezione n. 109/2021/PRSE sui rendiconti 2018 e 2019 era stata rilevata criticità specifica per la mancanza dei cronoprogrammi di spesa. La Sezione ha sottolineato che il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione e previsione delle spese pubbliche territoriali che evidenzi con trasparenza ed attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo utilizzo; in quest'ottica, ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, assume valore strategico la sussistenza e l'aggiornamento del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica andrà a scadere e diverrà esigibile e per la redazione del

cronoprogramma è necessaria un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'ente.

Il Comune di Castel San Pietro Terme (*cfr. delib. n. 138/2022/PRSE – Comune di Castel San Pietro Terme*), al quale sono state chieste le ragioni dell'imputazione delle spese coperte dal FPV ad un solo esercizio, invece che su più annualità, ha risposto di aver proceduto alle reimputazioni sulla base delle indicazioni dell'Ufficio tecnico come da determina di ricognizione dei residui, fornendo il cronoprogramma delle opere pubbliche 2020-2022.

La Sezione ha rimarcato che nella fase di programmazione del bilancio di previsione e, in specie, con riferimento alle modalità di redazione del FPV (come disciplinato nel punto 9.8 dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011), segnatamente per le spese di investimento, è indispensabile:

a) che le nuove opere programmate nel triennio diano evidenza della diacronia temporale (Corte cost., sent. n. 6/2017; Corte conti, Sez. aut. n. 4/SEZAUT/2018/FRG) che si viene a creare tra l'accertamento delle entrate che finanziano l'investimento e l'esigibilità della spesa programmando adeguatamente il FPV sulla base dei cronoprogrammi elaborati;

b) che, in ogni annualità del bilancio di previsione, il FPV stanziato in uscita (quale spesa) corrisponda al FPV stanziato in entrata nell'anno successivo (principio, nella specie, rispettato dall'ente).

D'altro canto, secondo la Sezione, l'imputazione delle spese di investimento in unico esercizio vanifica, nella sostanza, lo strumento contabile del FPV, funzionale a dare contezza tanto al Consiglio, quanto, in definitiva, ai cittadini dei tempi di realizzazione dell'opera attesa. Ed infatti, la rappresentazione delle risorse di investimento in un unico anno non risponde alla *ratio* dell'istituto armonizzato limitandosi a riproporre la classica modalità contabile di riconduzione in bilancio degli stanziamenti con (eventuale) riporto, a seconda dei casi, a residuo proprio o a residuo di stanziamento, delle risorse, rispettivamente, non pagate o non ancora impegnate nonché dei pagamenti effettuati.

Sulla base di quanto precede, segnatamente in considerazione del dato esperienziale circa l'alta improbabilità della realizzazione dell'opera pubblica in un unico esercizio, la

Sezione ha evidenziato la necessità che l'ente riveda l'organizzazione, soprattutto il canale di comunicazione tra uffici tecnici e ragioneria, impostando la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio, e implementando gli strumenti di controllo interno mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al decreto del Ministero dell'interno 22 dicembre 2015.

La Sezione ha aggiunto infine che, per una più completa rappresentazione del FPV, l'ente è chiamato ad esplicitare le fonti in entrata destinate a finanziare (nella specie) le spese di investimento indicate nel cronoprogramma e cioè se si tratti (in quota parte): a) di prestiti; b) di contributi a rendicontazione assegnati da un ente sovraordinato; c) di utilizzo di nuove entrate; d) di utilizzo di avanzo libero (Corte conti, Sez. contr. Veneto n. 18/2019).

In particolare, la Sezione ha affermato che dev'essere anche data dimostrazione delle fonti di finanziamento delle opere programmate nel prospetto del FPV, nonché, sotto il profilo gestionale, dei conseguenti impegni e delle scadenze delle singole obbligazioni che saranno esigibili nel triennio. Diversamente, secondo la Sezione, verrebbero surrettiziamente rese indisponibili risorse non ancora impegnate o impegnabili, potenzialmente destinabili a finalità alternative, con elusione dei principi di trasparenza e attendibilità, segnatamente in pregiudizio del Consiglio comunale e comunque con oggettiva violazione dei richiamati principi applicati dell'armonizzazione contabile di cui al d.lgs. n. 118/2011.

Anche il Comune di Lesignano de' Bagni (*cfr. delib. n. 157/2022/PRSE – Comune di Lesignano de' Bagni*) ha imputato all'esercizio successivo (2021) una parte consistente delle spese impegnate in conto capitale, coperte da FPV, pari a circa il 53%, mentre nulla ha imputato agli esercizi successivi. Dalla risposta fornita in sede istruttoria è emerso che relativamente ad alcuni lavori di riqualificazione energetica nel corso del 2021 sono stati registrati ulteriori ritardi e sospensioni dovuti, come riportato dal Comune, a interferenze con le attività comunali e al maltempo, che hanno portato a prevedere l'ultimazione dei lavori nell'anno 2022. Effettivamente dalla consultazione delle risultanze contabili a rendiconto 2021 è stato possibile ricavare che la quota del FPV al 31 dicembre 2021 era costituita da una quota del FPV al 31 dicembre 2020 reimputata all'esercizio 2022 e successivi.

La Sezione, pur prendendo atto dei chiarimenti forniti dal Comune, ha sottolineato l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, rimarcando, al contempo, che il corretto utilizzo dello strumento del FPV introdotto dalla contabilità armonizzata e l'adeguata programmazione dei lavori divengono attualmente essenziali nell'ambito dell'assegnazione di risorse europee, pena, in caso di mancato raggiungimento dei *target* e *milestone* definiti, la restituzione del finanziamento ottenuto: il conseguente, probabile, detrimento degli equilibri di bilancio (le risorse del PNRR revocate dovrebbero essere sostituite con risorse proprie alternative) si aggiungerebbe al sicuro pregiudizio derivante dalla mancata realizzazione degli obiettivi attesi, oltre ai riflessi indotti dagli interventi programmati e non realizzati.

Ancora, il Comune di Castellarano (*cfr. delib. n. 5/2023/PRSE – Comune di Castellarano*) non ha allegato il cronoprogramma aggiornato. Sul punto, la Sezione, pur prendendo atto dei chiarimenti forniti dal Comune, ha sottolineato 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 ha altresì evidenziato che puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase.

Il Comune di Civitella di Romagna (*cfr. delib. n. 6/2023/PRSE – Comune di Civitella di Romagna*) non ha allegato, nonostante specifica richiesta formulata in sede istruttoria, il cronoprogramma di spesa, senza fornire alcuna giustificazione al riguardo.

Con riferimento ai cronoprogrammi di spesa, il Collegio ha rammentato che la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con deliberazione n. 2/2021/INPR, punto 3, ha

evidenziato che “*Un adeguato cronoprogramma deve consentire di collegare sistematicamente il ciclo finanziario con il ciclo tecnico progettuale e realizzativo dei lavori pubblici e deve quindi attivare il procedimento di programmazione e controllo su tutti i transiti materiali ed economico – finanziari, nonché sui tempi di attraversamento tra le varie fasi (progettazione, bando di gara, aggiudicazione, contrattualizzazione ecc.), che conducono, in un arco temporale stabilito, alla concreta realizzazione dell’opera pubblica*”. In altri termini, la Sezione delle Autonomie, nella delibera di cui sopra, ha richiamato gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi e ad impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

La Sezione ha evidenziato, inoltre, che la mancanza di tale importante documento, in particolare per le spese di investimento che possono avere uno sviluppo temporale che supera il singolo esercizio finanziario, rappresenta una carenza sotto il profilo della puntuale programmazione progettuale e incide negativamente sulla corretta rappresentazione contabile dei fatti gestionali, oltreché sotto il profilo della puntuale pianificazione dei flussi di cassa.

Con l’introduzione della contabilità armonizzata, le spese di investimento sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell’opera, sulla base, appunto, del relativo cronoprogramma. Ed infatti, il d.lgs. n. 118/2011 (all. 4/2, § 5.3.1) prescrive che «*Le spese di investimento sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell’investimento, sulla base di un cronoprogramma. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l’imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell’investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell’esigibilità della spesa [...]. È in ogni caso auspicabile che l’ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare*

Ciò premesso, la Sezione ha rilevato che è necessario provvedere alla stesura dei cronoprogrammi di spesa, per le opere pubbliche, e ad un costante aggiornamento di essi. A ciascuno degli investimenti inseriti nel programma triennale delle opere pubbliche e dell’elenco annuale deve, infatti, inevitabilmente corrispondere un cronoprogramma

dell'opera correlata. È sulla base del cronoprogramma che si definiscono gli stanziamenti inerenti alla spesa e lo sviluppo del FPV. La mancata predisposizione ed il mancato aggiornamento dei cronoprogrammi costituiscono inadempimento alle disposizioni vigenti (cfr. Sezione regionale di controllo per il Veneto, delib. n. 22/2020/PRSE): la Sezione, quindi, nel caso di specie, ha richiamato l'Amministrazione comunale sulla necessità di prevedere la redazione dei cronoprogrammi di spesa e, nell'invitare l'Organo di revisione a monitorare l'osservanza dei principi stabiliti dal d.lgs. n. 118/2011 con particolare riferimento alle spese di investimento pluriennale, si è riservata di verificare il corretto adempimento nell'ambito dei controlli sugli esercizi finanziari successivi al 2020.

3.6 Tracciabilità, perimetrazione, cronoprogramma e rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)

In relazione al Comune di Molinella (cfr. *delib. n. 14/2023/PRSE – Comune di Molinella*), la Sezione ha affrontato la questione della modalità di rappresentazione contabile delle risorse PNRR, in specie di quelle di investimento, muovendo dal principio di tracciabilità e perimetrazione. Tale principio, sancito dall'art. 9, comma 4, del citato d.l. n. 77/2021, 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 il 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).

Sebbene il legislatore non abbia finora introdotto puntuali norme circa l'attuazione contabile del principio della “tracciabilità” delle risorse PNRR, né, sul punto, l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'art. 154 d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267

abbia formulato specifici indirizzi o orientamenti, la Sezione ha ritenuto di poter offrire all'ente una lettura per specificare 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.

Secondo il predetto criterio contabile, "*l'esigenza di rappresentare nel bilancio di previsione le scelte operate, compresi i tempi di previsto impiego delle risorse acquisite per gli interventi PNRR, è fondamentale nella programmazione della spesa pubblica locale (si pensi alla indispensabilità di tale previsione nel caso di indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo)*" (v. citato punto 5.4.5.).

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, la Sezione ha anche ricordato che 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.), e 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, la Sezione ha precisato 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 la Sezione ha suggerito 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.

3.7 Ulteriori criticità

3.7.1 Mancata sottoscrizione del contratto decentrato integrativo per il salario accessorio.

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

Quindi, la Sezione, dopo aver richiamato il quadro normativo di riferimento, ha evidenziato che la sottoscrizione del contratto decentrato rappresenta il presupposto per l'erogazione dei trattamenti economici accessori, costituendo il titolo giuridico legittimante il pagamento. Il Collegio ha evidenziato, altresì, che il trattamento accessorio dei dipendenti confluiscce nel FPV di spesa solo se è stato sottoscritto il contratto collettivo decentrato integrativo entro l'anno di riferimento (31 dicembre), in caso contrario (come per il Comune di Gemmano) le correlate economie di spesa confluisccono nella quota vincolata del risultato di amministrazione che, dopo l'approvazione del rendiconto, può essere applicata, mediante apposita variazione di bilancio, nell'annualità successiva ai fini della remunerazione del trattamento accessorio dei dipendenti.

Tanto premesso, la Sezione ha invitato l'ente al rispetto delle prescrizioni legislative sulla gestione delle risorse destinate al trattamento retributivo accessorio del personale dipendente e all'espletamento delle fasi descritte, prodromiche alla corresponsione dei trattamenti accessori, nonché l'organo di revisione a vigilare sulla corretta costituzione del fondo, espletando le verifiche prescritte dagli artt. 40 e 40-bis del d.lgs. n. 165 del 2001 e dall'art. 8, comma 6, CCNL Comparto funzioni locali del 21 maggio 2018.

3.7.2 Mancata adozione delle determinazioni di assunzione degli impegni di spesa.

Dall'istruttoria svolta nei confronti del Comune di Ottone (*cfr. delib. n. 114/2022/PRSP – Comune di Ottone*) è emersa l'assenza di formali determinazioni di impegno relative a spese

di investimento effettuate dal Comune e, di conseguenza, la mancanza della relativa attestazione di copertura finanziaria. In particolare, l'ente ha riferito di aver impegnato nel corso del 2020 somme iscritte al titolo secondo della spesa per euro 288.253,78 ma l'Organo di revisione non ha rinvenuto gli atti amministrativi di impegno relativi e l'attestazione di copertura con gli estremi delle determinazioni di accertamento oppure con l'indicazione della fonte di finanziamento. Tale irregolarità è stata riscontrata anche nel 2021: nella relazione sul rendiconto 2021 l'Organo di revisione ha rilevato la "mancanza di controllo sugli atti amministrativi dell'ente", osservando che l'ente ha assunto impegni di spesa senza l'utilizzo delle determine.

La Sezione ha evidenziato che, in assenza di impegno contabile, vistato e registrato, l'obbligazione pecuniaria assume la connotazione patologica di debito fuori bilancio e tale fattispecie, per giurisprudenza consolidata, si determina non soltanto nel caso di carenza della necessaria copertura finanziaria ma anche nell'ipotesi di violazione del procedimento giuscontabile di spesa normativamente previsto, alla quale è possibile far fronte legittimamente solo mediante provvedimento di riconoscimento, nei limiti e con le forme di cui al già richiamato art. 194 del T.U.E.L. (cfr., *ex multis*, Sez. controllo Liguria, delib. n. 6/2012; Sez. contr. Veneto, delib. n. 461/2017/PRSP e Sez. controllo Lazio, delib. n. 8/2018/PAR).

3.7.3. Assunzione di personale in violazione dell'art. 9, comma 1-quinquies, del decreto-legge 24 giugno 2016 n. 113.

Il Comune di Talamello (*cfr. delib. n. 104/2022/PRSP – Comune di Talamello*) ha approvato il rendiconto per l'esercizio 2020 ed ha trasmesso i dati relativi al rendiconto 2020 e al bilancio di previsione 2021-2023 alla BDAP oltre i relativi termini di legge (previsti, rispettivamente, dall'art. 3 del decreto-legge 30 aprile 2021, n. 56 e dall'art. 9, comma 1-quinquies del decreto-legge 24 giugno 2016 n. 113).

Ciò nonostante, il Comune, con delibera di Giunta, acquisiti i pareri favorevoli di regolarità tecnica e contabile, ha stabilito di avvalersi, ai sensi dell'art. 1, comma 557, della legge n. 311/2004, con decorrenza dal 01 giugno 2021 e sino al 31 dicembre 2021, dell'attività lavorativa di un dipendente a tempo pieno di altro Comune, per un massimo di n. 9 ore

settimanali. Tale fattispecie, secondo la Sezione, concretizza l’ipotesi del c.d. “scavalco d’ecedenza”, ossia la possibilità prevista dall’art. 1, comma 557 della citata legge n. 311/2004 per i Comuni che hanno una popolazione inferiore ai 5.000 abitanti di servirsi dell’attività lavorativa di dipendenti di altre Amministrazioni locali oltre l’ambito delle 36 ore settimanali.

Quindi, la Sezione ha evidenziato che l’assunzione del dipendente di ruolo di altro Comune ai sensi dell’art. 1, comma 557, della legge n. 311/2004 configura, per il periodo dal 01 giugno al 14 luglio 2021, una violazione del disposto di cui al già citato art. 9, comma 1-quinquies, del decreto-legge 24 giugno 2016 n. 113. Inoltre, essendo il periodo di inadempimento compreso tra il 1° giugno 2021 e il 14 luglio 2021, la Sezione ha ritenuto che non trovino applicazione i regimi derogatori successivamente previsti dall’art. 3-ter del decreto-legge 9 giugno 2021, n. 80, introdotto dalla legge 6 agosto 2021, n. 113, di conversione del medesimo decreto-legge, sulla base del quale gli enti possono procedere alle assunzioni di personale a tempo determinato necessarie a garantire l’attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), nonché l’esercizio delle funzioni di protezione civile, di polizia locale, di istruzione pubblica, inclusi i servizi, e del settore sociale, nel rispetto dei limiti di spesa previsti dalla normativa vigente in materia, né l’art. 31-bis, comma 4, del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 dicembre 2021, n. 233, secondo il quale le assunzioni finalizzate all’attuazione degli interventi del PNRR di cui ai commi 1 e 3 del medesimo art. 31-bis possono avvenire anche in deroga al divieto disposto dall’art. 9, comma 1-quinquies, del citato d.l. n. 113/2016.

3.7.4 Affidamento transitorio del servizio economico-finanziario

Il Comune di Agazzano (*cfr. delib. n. 123/2022/PRSE – Comune di Agazzano*) ha, da un lato, assegnato al Sindaco la responsabilità del servizio amministrativo-contabile ai sensi dell’art. 53, comma 23, L. n. 388/2000 e, dall’altro, affidato ad una società di servizi per la pubblica amministrazione la gestione dei servizi finanziari comunali.

Quanto al primo aspetto, la Sezione ha rilevato che la carenza di una figura professionale con le necessarie competenze tecniche può creare grave pregiudizio alla

corretta ed efficiente gestione contabile dell'ente (cfr. questa Sezione, delib. n. 272/2021/PRSP).

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

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

3.7.5. Sottostima degli accantonamenti per oneri da contenzioso

Lo scrutinio dei documenti del Comune di Marano sul Panaro (*cfr. delib. n. 96/2022/PRSE - Comune di Marano sul Panaro*) ha evidenziato una situazione di criticità sotto un duplice profilo, ossia quello della composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 187 del T.U.E.L. e quello concernente la sottostima degli accantonamenti per oneri da contenzioso nel risultato di amministrazione, criticità rilevate anche con riguardo al Comune di Borgonovo Val Tidone (*cfr. delib. n. 97/2022/PRSE - Comune di Borgonovo Val Tidone*).

Per entrambi gli Enti, attese le evidenti analogie, quanto al primo rilievo, fermi gli enunciati della Corte costituzionale a mente dei quali 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 (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 3 del Considerato diritto), il Collegio ha rilevato che la nuova disciplina 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, poiché una loro eventuale sottostima, ove disvelata, integrerebbe fenomeni di non sana gestione, contribuendo a un miglioramento solo fittizio del risultato di amministrazione. In tal modo si provocherebbe un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale, violando così l'equilibrio strutturale del bilancio. La Sezione ha sottolineato che la corretta valorizzazione dei fondi vincolati, accantonati e destinati non è, quindi, "libera" nei presupposti e negli effetti, ma deve rispondere a precise prescrizioni di legge e dell'ordinamento contabile (tale criticità è stata rilevata anche con riguardo al Comune di Carpi, *cfr. delib. n. 136/2022/PRSE - Comune di Carpi*).

Venendo al rilievo relativo alla sottostima degli accantonamenti per oneri da contenzioso nel risultato di amministrazione, anche in questo caso la Sezione ha rammentato l'esigenza sottesa alla istituzione di tale fondo cautelativo, posto che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio è rappresentata proprio da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio

(art. 193 del T.U.E.L.), ed ha altresì evidenziato nella nota integrativa, allegata al bilancio, l'ente deve, anche nel caso del “fondo contenzioso”, curare particolarmente l'indicazione dei criteri che sono stati adottati per pervenire alla decisione di accantonamento al “fondo rischi” e fornire valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso per l'ente: valutazioni che devono concernere in modo particolare l'incidenza che il contenzioso in essere può avere sugli equilibri attuali e futuri del bilancio e della gestione e sulla capacità da parte dell'ente di fare fronte agli oneri che potrebbero insorgere dagli esiti dei giudizi in corso. L'omissione di tali accantonamenti, va da sé, potrebbe concretizzarsi una manovra elusiva, consistente essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte Cost., sent. n. 279 del 2016).

Anche il Comune di Cesenatico (*cfr. delib. n. 109/2022/PRSE - Comune di Cesenatico*) ha evidenziato delle criticità in relazione all'accantonamento a fondo rischi, caratterizzato da un andamento fortemente altalenante. L'ente, pur precisando che l'aumento del 2020 è principalmente ascrivibile ad alcune cause in essere, peraltro, risalenti ad annualità pregresse, per le quali si è provveduto a stanziare nel fondo contenzioso 2020 un importo forfettariamente pari al 50% del preteso, pur in assenza di puntuale valutazione del rischio da parte di ufficio legale o legale incaricato, non ha peraltro offerto alcuna indicazione sull'attività eventualmente svolta dall'organo di revisione sulla costante cognizione e aggiornamento del contenzioso formatosi o potenziale, e, in conseguenza, attestare la correttezza degli accantonamenti, limitandosi ad individuare nell'ambito del parere complessivo sul rendiconto 2020 le generiche verifiche attuate da quest'ultimo. Successivamente, a rendiconto 2021, secondo quanto affermato dal Comune, le percentuali di accantonamento sono state riconsiderate sulla base dell'effettiva valutazione del rischio e dell'andamento dei relativi procedimenti processuali; tale cognizione ha portato, per alcune poste, ad una diminuzione degli importi accantonati e, nuovamente, a un ridimensionamento della quota complessivamente accantonata nel risultato di amministrazione.

Infine, anche l'istruttoria del Comune di Pennabilli, interessato da una PRSP (*cfr. delib. n. 98/2022/PRSP - Comune di Pennabilli*), ha evidenziato la mancata istituzione del fondo rischi contenzioso, con riserva espressa dell'ente di istituirlo in sede di rendiconto 2021: il Collegio

ha sottolineato che la mancata copertura di tali spese potrebbe essere foriera di disavanzo e di passività potenziali.

3.7.6. Rapporti creditori e debitori tra enti e organismi partecipati

La disamina dei documenti concernenti il Comune di Fiscaglia (*cfr. delib. n. 155/2022/PRSE - Comune di Fiscaglia*), ha fatto emergere criticità riguardanti i rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati. È emersa, infatti, la mancata allegazione della riconciliazione con ASP che solo all'esito di sollecitazioni della Sezione è stata trasmessa sottoscritta dal revisore unico: il Collegio non ha potuto esimersi dal rammentare l'importanza di tale adempimento, sia in termini di equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata, sia di 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. La stessa Corte costituzionale ha affermato, del resto, 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*» (sent. n. 252 del 2015): ciò è avvalorato dalla considerazione in ragione della quale «*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).

Anche per il Comune di Pennabilli (*cfr. delib. n. 98/2022/PRSP - Comune di Pennabilli*), la disamina del carteggio istruttorio relativo al rendiconto 2020 ha rilevato che i prospetti dimostrativi per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra il l'ente e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 non hanno riguardo la totalità delle partecipazioni rilevanti ai fini del predetto adempimento, dirette, indirette o di controllo, in quanto non tutti hanno fornito riscontro e con la risposta istruttoria il Comune ha riferito che in data successiva all'approvazione del rendiconto gli organismi che non avevano fornito riscontro non hanno provveduto e non sono state poste in essere azioni successive da parte dell'ente. La criticità non è nuova, dato che anche in sede di rendiconto 2018 e 2019 (deliberazione n. 109/2021/PRSE) era stata rilevata la medesima problematica.

Il Collegio, pertanto, ha rammentato l'importanza di tale adempimento, sia in termini di equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata, sia di 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.

3.7.7. Parte libera del risultato di amministrazione consistente e in progressiva crescita

Dall'istruttoria è emerso che il Comune di Voghiera (*cfr. delib. n. 184/2022/PRSE - Comune di Voghiera*) presentava storicamente una parte libera del risultato di amministrazione piuttosto importante e in progressiva crescita.

Sul punto, la Sezione ha evidenziato che una buona capacità di programmazione della spesa, e la conseguente assegnazione di risorse ai dirigenti tramite il PEG, oltre a costituire un efficace antidoto all'accumulo di avanzi a causa di inefficienza amministrativa, rappresenta uno dei principi fondamentali della contabilità armonizzata. Pertanto, il Collegio ha esortato l'ente, in chiave prospettica per gli esercizi a venire, al rispetto del principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio (all. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011), che assume valenza pluriennale.

3.7.8. Tempestività dei pagamenti

L'istruttoria del Comune di Pennabilli, interessato da una PRSP (*cfr. delib. n. 98/2022/PRSP - Comune di Pennabilli*), ha rappresentato la difficoltà dell'ente sul punto, dato che l'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti, ossia il valore che restituisce il ritardo medio dei pagamenti effettuati dall'Amministrazione, rispetto alla scadenza, espresso in giorni (si tratta di una media ponderata all'importo delle fatture), si mantiene alto anche nel 2020 (+94,56 giorni), migliorando nell'esercizio 2021, pur rimanendo positivo (+50,74 giorni). La Sezione, pertanto, ha invitato l'ente a adempiere correttamente e rapidamente a tutte le disposizioni normative in tema di rispetto dei tempi di pagamento, evidenziando che la loro inosservanza non solo espone l'ente alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma vieppiù alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, palesando altresì un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi

con l'esigenza di garantire sia l'*agere licere*, che il rispetto del "buon andamento" dell'azione amministrativa contemplati dall'art. 97 della Costituzione.

3.7.9. Garanzie a favore di soggetti terzi

Il Comune di Budrio (*cfr. delib. n. 158/2022/PRSE – Comune di Budrio*) ha riferito, in sede istruttoria, di aver concesso garanzie a favore di soggetti diversi dai propri organismi partecipati.

Al riguardo, il Collegio ha osservato che il rilascio di garanzie a favore di terzi, pur rientrando nell'autonomia dell'ente, può incidere quale fattore di rischio sulla tenuta degli equilibri a seconda della maggiore o minore solvibilità dei soggetti garantiti, limitando, inoltre, la capacità d'indebitamento propria del soggetto garante poiché le quote annuali degli interessi relativi alle operazioni d'indebitamento garantite concorrono, ai sensi dell'art. 204, comma 1, del T.U.E.L., al limite massimo consentito per l'indebitamento dell'ente.

Inoltre, la Sezione ha ricordato che, in ragione dei rischi anche solo potenziali per l'ente, l'art. 207 del T.U.E.L. vieta di assumere garanzie fideiussorie nei confronti di terzi per finalità diverse dall'assunzione di mutui. Tale divieto è riconducibile alla regola aurea, di cui all'art. 119 Cost., di ricorso all'indebitamento solo per spese d'investimento, atteso che il rilascio di una garanzia fideiussoria, che espone l'ente al rischio di escusione in caso d'insolvenza del debitore, è assimilata dal legislatore a un'ipotesi d'indebitamento, come tale, limitata esclusivamente a operazioni d'investimento comportanti futuri vantaggi per la collettività.

4 L'ATTIVITÀ DELLA SEZIONE NEL 2022 RELATIVAMENTE ALLE SITUAZIONI DI DISAVANZO E AI PIANI DI RIEQUILIBRIO FINANZIARIO PLURIENNALE

4.1 Le situazioni di disavanzo

Da anni la Sezione ha posto l'accento sulla corretta determinazione del risultato di amministrazione, rammentando come esso sia parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci (cfr. Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 8.6 del diritto) e che la disciplina della contabilità pubblica, laddove richieda anche complessi elaborati e allegati, debba trovare nel risultato di amministrazione un veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo (cfr. Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 4 del diritto).

A tal fine, la Sezione ha ricercato ed indagato le situazioni di disavanzo in relazione al rendiconto 2020: infatti, uno dei criteri di selezione degli enti è stato proprio quello della presenza di una parte disponibile del risultato di amministrazione minore o uguale a zero al 31 dicembre 2020. Sono stati in questo modo selezionati 18 enti (Comuni di Casteldelci, Cesenatico, Faenza, Ferriere, Fornovo di Taro, Gemmano, Langhirano, Marano sul Panaro, Morciano di Romagna, Pennabilli, Portomaggiore, Poviglio, Predappio, Roccabianca, San Leo, San Pietro in Casale, Sasso Marconi e Talamello), alcuni dei quali meritano una menzione in relazione ai casi specifici.

In linea generale, durante l'esercizio 2020 la Sezione ha riscontrato un miglioramento delle situazioni di disavanzo nei Comuni dell'Emilia-Romagna, situazioni che, tuttavia, devono costantemente essere monitorate e seguite, al fine di individuare e correggere precocemente circostanze che possono minare la stabilità finanziaria degli enti in questione.

4.1.1. Il Comune di Roccabianca

Con particolare riferimento al Comune di Roccabianca (*cfr. delib. n. 54/2022/PRSP - Comune di Roccabianca*), ente che presentava una parte disponibile del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2020 di -295.420,43 euro, la verifica della Sezione ha riguardato principalmente il recupero del disavanzo. L'ente, in ripiano di disavanzo ex art.

148-bis, comma 3 T.U.E.L., è riuscito a realizzare un recupero eccedente le quote annuali del disavanzo di competenza dell'esercizio 2020 (il disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2020 è interamente imputabile al disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE ex art. 39-quater d.l. 162/2019), cionondimeno, la corretta rappresentazione delle poste contabili nel bilancio risente da un lato della decisione dell'amministrazione di lasciare ugualmente nelle previsioni di bilancio degli esercizi successivi le quote annuali di rientro dal disavanzo previste nella deliberazione di Consiglio comunale n. 22 del 29 luglio 2020 (da riaccertamento straordinario e da disavanzo ordinario) *"al fine di ridurre le annualità di ripiano"*: sul punto, pertanto, la Sezione ha messo in evidenza come in realtà, al di là della qualificazione operata dall'ente, si sia in buona sostanza di fronte a una operazione di apposizione volontaria di vincoli sul bilancio che, come tali, soggiacciono ai limiti previsti dall'ordinamento contabile, richiamando quindi l'ente ad una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente.

Sebbene rispetto a precedenti delibere (n. 90/2021/PRSP, relativa all'esame del questionario sui rendiconti per il 2018 e 2019) la situazione sia migliorata, altri profili di criticità hanno riguardato il ricorso all'anticipazione di tesoreria e i ritardi nei pagamenti: in particolare, quanto al primo profilo appena menzionato, dall'istruttoria è emerso che il Comune di Roccabianca ha continuato ad affidarsi all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria per 365 giorni nell'esercizio 2020, pur restituendola interamente a fine anno. Il fenomeno era già stato rilevato per gli esercizi precedenti e tale circostanza rischia di trasformare tale istituto, deputato alla correzione degli squilibri temporali tra riscossioni e pagamenti, in una forma d'indebitamento vero e proprio, gestito in alternativa al debito commerciale. La Sezione ha pertanto rammentato che l'anticipazione di tesoreria, forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di investimento posti dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione, serve esclusivamente per *"superare una momentanea carenza di liquidità"* evidenziando come l'azione del Comune si sia rivelata, fino ad ora, di modesta efficacia nel raggiungimento dell'obiettivo, come confermato dal permanere di tempistiche di pagamento dei debiti commerciali molto elevate.

Quanto al profilo, per l'appunto, dei ritardi nei pagamenti, che influenzano l'entità delle giacenze di cassa, l'istruttoria ha ben rappresentato la difficoltà del Comune di Roccabianca sul punto, dato che l'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti, ovvero il valore che restituisce il ritardo medio dei pagamenti effettuati dall'Amministrazione, rispetto alla scadenza, espresso in giorni (si tratta di una media ponderata all'importo delle fatture), si mantiene alto anche nel 2020 (+28 giorni), pur risultato negativo nell'esercizio 2021 (pari a - 13,51 giorni) e nel primo trimestre 2022 (pari a - 28,71 giorni); una situazione ancora peggiore la restituisce l'indicatore della tempestività dei pagamenti del Comune di Poviglio, ove il ritardo medio dei pagamenti, rispetto alla scadenza, si mantiene molto alto anche nel 2020 (+114,87 giorni), sebbene registri un leggero miglioramento nell'esercizio 2021 (+93 giorni), che rappresenta, comunque, un risultato ancora lontano dall'efficienza.

Peraltro, nel questionario sul rendiconto 2020 del Comune di Roccabianca, si rileva che l'ente, al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, non ha adempiuto all'obbligo previsto dall'art. 183, c. 8, T.U.E.L. e che l'ente, ai sensi dell'art. 41, comma 1, d.l. n. 66/2014, non ha allegato al rendiconto un prospetto attestante l'importo dei pagamenti relativi a transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal d.lgs. n. 231/2002, nonché l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all'art. 33 del d.lgs. n. 33/2013.

Le deficitarietà del Comune di Roccabianca sul tema sono state evidenziate anche dall'Organo di revisione, che precisava che non risultavano adottate misure organizzative per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute alla data di resa del parere sul rendiconto 2020 e che il Comune aveva proceduto solo con la pubblicazione dell'indicatore annuo di tempestività dei pagamenti nell'apposita sezione "*Amministrazione trasparente*" sul sito istituzionale.

La Sezione, pertanto, ha invitato l'ente a adempiere correttamente e rapidamente a tutte le disposizioni normative in tema di rispetto dei termini di pagamento, richiamandolo in generale al puntuale rispetto delle regole in tema di pagamenti, evidenziando che la loro inosservanza non solo espone l'ente alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori,

ma vieppiù alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, palesando altresì un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi con l'esigenza di garantire sia l'*agere licere*, che il rispetto del “*buon andamento*” dell'azione amministrativa contemplati dall'art. 97 della Costituzione.

Da ultimo, il Comune di Roccabianca non ha previsto gli accantonamenti per gli aumenti contrattuali del personale e del segretario comunale né in sede istruttoria ha infatti fornito riscontro su tale aspetto, talché la mancata copertura di tali spese potrebbe essere foriera di disavanzo e di passività potenziali.

4.1.2. Il Comune di Portomaggiore

Con riferimento al Comune di Portomaggiore (*delib. n. 38/2022/PRSP - Comune di Portomaggiore*), si rileva che tale ente aveva rideterminato il disavanzo 2020 in seguito alla sentenza della Corte cost. n. 80/2021 per maggior accantonamento a FAL; nella tabella sottostante si riportano i dati di disavanzo approvati dall'ente relativi ai rendiconti 2019 e 2020 e la relativa scomposizione.

	<i>Deliberazione CC n. 8/2020 approvazione rend 2019 disavanzo 2019</i>	<i>Deliberazione di CC n. 8/2021 approvazione rend 2020 (<u>prima della sentenza corte cost. n. 80/2021</u>)</i>	<i>Deliberazione di CC n. 13 del 22/06/2021 assestamento generale - scomposizione disavanzo dopo sentenza corte cost. n. 80/2021 disavanzo 2020 rideterminato</i>
Disavanzo	€ 5.453.523,58	€ 4.227.079,80	€ 4.227.079,80
Disavanzo da riaccertamento straordinario 2015 - fino al 2044	€ 1.047.354,87	€ 1.005.460,68	€ 1.005.460,68
Maggior disavanzo da riaccertamenti straordinario da ripanare (art. 1, c. 848, l. n. 205/2017) - fino al 2044	€ 2.719.476,98	€ 1.700.976,33	€ 2.879.013,80
Disavanzo da maggior accantonamento FAL	€ 1.686.691,73	€ 1.520.642,79	€ 342.605,32

In seguito all'intervenuta sentenza della Corte costituzionale n. 80/2021, depositata il 29 aprile 2021, a rendiconto 2020 il Comune aveva aumentato il maggior disavanzo da riaccertamento straordinario di cui all'art. 1, c. 848, della legge n. 205/2017, riportandolo

all'importo che lo stesso avrebbe avuto al 31 dicembre 2020 in base all'originario piano di rientro, accertato con deliberazione della Giunta Comunale n. 18 del 16 febbraio 2018, ossia pari all'importo originario del disavanzo in esame, dedotte le tre quote annuali del 2018, 2019 e 2020.

A tal proposito, la Sezione ha ritenuto, in primo luogo, non consentito l'aumento di una linea di disavanzo già recuperata, così come è dato evincere dal raffronto dei dati contabili 2020 rispetto al 2019, che evidenzia la rideterminazione del "maggior disavanzo da riaccertamenti straordinario da ripianare (art. 1, c. 848, l. n. 205/2017)" a rendiconto 2020, pari ad euro 2.879.013,80, a fronte del valore definito in sede di rendiconto 2019 pari ad euro 2.719.476,98. Infatti, in tale circostanza, l'ente ha riportato l'importo del disavanzo in questione al valore che lo stesso avrebbe avuto al 31 dicembre 2020 in base all'originario piano di rientro, cancellando tutti i miglioramenti imputati a tale linea di disavanzo con i precedenti rendiconti.

Con riferimento alla rideterminazione della scomposizione del disavanzo effettuata dal Comune di Portomaggiore e alla diversa imputazione dei miglioramenti conseguiti in esercizi passati, la Sezione ha sottolineato che il rendiconto della gestione finanziaria rappresenta l'essenziale momento di chiusura del ciclo del bilancio cristallizzando, in base al principio contabile dell'annualità (che, peraltro, ha copertura costituzionale), i risultati conseguiti e dunque la concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici stabiliti nel bilancio di previsione, consentendo al Consiglio comunale e alla Corte dei conti di effettuare i necessari riscontri, di valutare eventuali scostamenti tra obiettivi e risultati e di analizzarne le ragioni. In linea generale, il disavanzo ordinario (emerso nell'anno) va quindi ripianato secondo le regole ordinarie e cioè ai sensi dell'art. 188 del T.U.E.L.; invece, nel caso del concorrere di più linee di disavanzo, in applicazione del principio contabile applicato di cui ai punti 9.2.26 e 9.2.30 dell'allegato 4/2 al d. lgs. n. 118/2011, il cd. *extra recupero* andrà attribuito alla componente del disavanzo di amministrazione "in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso".

La Sezione ha ricostruito anche la situazione nell'esercizio 2021, rilevando che, in base ai dati di rendiconto 2021 approvati dalla Giunta comunale, era emerso un miglioramento

del disavanzo pari ad euro 1.277.396,65 e, pertanto, risultava garantito il recupero delle quote annuali di disavanzo da riaccertamento straordinario (euro 41.894,19 ed euro 119.958,91) e dell'intera quota di disavanzo che per la Sezione l'ente avrebbe dovuto riconoscere a rendiconto 2020, in seguito alla sentenza della Corte costituzionale n. 80/2021.

Il Collegio ha rilevato che, qualora l'ente non sia in grado di collegare il miglioramento del disavanzo all'attuazione dei piani di rientro in essere, il maggior recupero (miglioramento disavanzo complessivo di euro 1.277.396,65 (quota 41.894,10 + 119.958,91 + 622.101,05 intero nuovo disavanzo 2020 + 493.442,50 di *extra* recupero da imputare) andrà attribuito alle componenti del disavanzo di amministrazione “*in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso*”, in base al principio contabile sopracitato e, pertanto, per il 2021 sul 2020, al primo disavanzo da riaccertamento straordinario riconosciuto. Inoltre, preso atto dei miglioramenti conseguiti, ha invitato l'ente alla correzione della ripartizione del disavanzo d'amministrazione 2021.

4.1.3. Altri enti in situazione di disavanzo

La pronuncia specifica notificata al Comune di Poviglio (*cfr. delib. n. 66/2022/PRSP - Comune di Poviglio*) ha messo in evidenza che l'ente ha chiuso l'esercizio 2020 con un disavanzo (parte disponibile del risultato di amministrazione negativa) pari ad 1.627.061,09 euro.

Tale disavanzo, emerso in sede di rendiconto 2019 e derivante dal ricalcolo del FCDE con il metodo ordinario, è stato quantificato in euro 1.942.968,69 al 31 dicembre 2019, da ripianare, con le modalità previste dall'art 39-*quater* del d.l. 162/2019, in quindici anni, a rate costanti pari ad euro 129.531,25, con decorrenza dall'esercizio 2021. In realtà, a rendiconto 2020, con un anno di anticipo, l'ente ha ripianato una quota pari ad euro 315.907,60, riducendo di pari importo il disavanzo residuo. Dalle risultanze istruttorie emerge peraltro che, al termine dell'esercizio 2021, il Comune non è riuscito a recuperare la quota annuale prevista dalla normativa (euro 129.531,25) limitandosi ad un ripiano parziale di euro 78.875,44: in sede di risposta, l'ente ha sottolineato che si impegna ad operare l'ulteriore recupero, nel rispetto di quanto disposto dall'art.188 del T.U.E.L., nel bilancio 2022-2024, annualità 2022, in aggiunta alla quota annuale (per complessivi euro 180.187,06). La Sezione

ha chiesto all’Organo di revisione e al Responsabile finanziario di produrre in argomento apposita relazione, in esito alle risultanze del rendiconto 2022, una volta approvato, che confermi l’avvenuto recupero.

È quindi emerso dall’istruttoria anche un ulteriore elemento di fragilità degli equilibri di bilancio rappresentato dalla emersione di numerose passività pregresse, per far fronte alla copertura di debiti, derivanti da annualità precedenti, di importi assai considerevoli. Lo sforzo di copertura di ingenti passività pregresse rischia tuttavia di essere vanificato, da ultimo, dalla necessità di fronteggiare gli ulteriori oneri collegati all’emergenza pandemica. La Sezione, sul punto, ha sottolineato l’esigenza rafforzata di una migliore, tempestiva, più completa e trasparente rappresentazione contabile delle poste che incidono sulla tenuta degli equilibri.

Quanto al Comune di Ferriere, oggetto di una PRSP (*cfr. delib. n. 55/2022/PRSP - Comune di Ferriere*), l’istruttoria ha evidenziato che il disavanzo emerso in sede di rendiconto 2019 è stato ripianato completamente in due annualità, in anticipo di un anno rispetto alla scadenza stabilita dal piano di rientro triennale; questo rappresenta sicuramente un fattore positivo, sebbene ciò sia stato possibile anche grazie al contributo “esterno” e straordinario dello Stato (“*Fondo per gli Enti Locali in disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019*” di cui all’art. 52, comma 1 del dl 73/2021). L’ente ha realizzato, nelle annualità 2021 e 2022, un notevole sforzo per recuperare il ritardo accumulato, soprattutto in termini di accertamento, riguardo all’evasione tributaria, con ulteriori risparmi a venire rappresentati dal Comune (*cfr. delibera citata*).

Nonostante ciò, rimane ancora estremamente critica la situazione della liquidità dell’ente, che continua a fare costante ricorso all’anticipazione di tesoreria, con quote non restituite a fine anno (anche per il 2021): situazione si collega con la più volte segnalata “anomala” conservazione di un ingente mole di residui attivi che permane, pur avendo l’ente provveduto ad una accurata operazione di ricognizione delle poste al fine di verificare la persistenza dei requisiti per la conservazione.

La Sezione ha sottolineato che l’interdipendenza tra i due fenomeni della mancata realizzazione delle entrate iscritte a residuo e del necessario ricorso all’attingimento di

liquidità del tesoriere sembra il chiaro sintomo della principale patologia che affligge il bilancio, rammentando, altresì, che l'anticipazione di tesoreria, forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di investimento posti dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione, serve esclusivamente per "superare una momentanea carenza di liquidità" evidenziando come l'azione del Comune si sia rivelata, fino ad ora, di modesta efficacia nel raggiungimento dell'obiettivo, come confermato dal permanere di tempistiche di pagamento dei debiti commerciali molto elevate. Inoltre, il Collegio ha rimarcato che l'impiego reiterato di tale strumento (il Comune ne ha usufruito per l'intero periodo, con quote non restituite), oltre a rappresentare un comportamento evidentemente difforme dalla sana gestione finanziaria, dimostra l'esistenza di squilibri di bilancio, che potrebbero pregiudicare seriamente la sana gestione finanziaria dell'ente. Il ricorso all'anticipazione generalmente è l'effetto della verosimile presenza in bilancio di residui attivi insussistenti o di dubbia esigibilità, la cui mancata eliminazione fa sì che non emergano disavanzi della gestione residui e obbliga, quindi, l'ente al reperimento delle risorse indispensabili a finanziare lo squilibrio di cassa.

Anche con riferimento al Comune di Pennabilli (*cfr. delib. n. 98/2022/PRSP - Comune di Pennabilli*) la situazione finanziaria risulta evoluta in senso positivo. Infatti, la parte disponibile negativa nell'esercizio 2020 appare migliorata di euro 134.782,45 rispetto all'anno precedente: oltre ad aver recuperato la quota del maggior disavanzo da diversa modalità di calcolo del FCDE, a rendiconto, l'ente nel 2020 ha recuperato una cifra superiore alla quota annuale prevista di ripiano del disavanzo da riaccertamento straordinario pari ad euro 63.529,13.

Il Collegio, pur riscontrando un miglioramento, non ha potuto esimersi dal sottolineare che l'ente versa ancora in una situazione di disavanzo d'amministrazione, dovendo, conseguentemente, operare una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente, in quanto eventuali carenze della gestione ordinaria, ove non risolte, rischierebbero di non garantire all'ente il mantenimento di un costante equilibrio, vanificando di conseguenza i sacrifici imposti dal piano di rientro del disavanzo.

4.2 I piani di riequilibrio

All'interno della Regione Emilia-Romagna, ad oggi, si trova un solo ente che ha in corso una procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (di seguito, anche PRFP o Piano): il Comune di Jolanda di Savoia (FE). Come noto, il ricorso a tale procedura è previsto dall'art. 243-*bis* del T.U.E.L. – introdotto dal citato d.l. n. 174/2012 - che, ai sensi del comma 1, prevede tre presupposti per poter accedere ad essa: il primo, che sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario dell'ente; il secondo, che le misure di cui agli artt. 193 e 194 del T.U.E.L. non siano sufficienti a superare le condizioni di detto squilibrio; il terzo, costituito dal mancato decorso del termine assegnato dal Prefetto, con lettera notificata ai singoli consiglieri, per la deliberazione di dissesto, di cui all'art. 6, comma 2, del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149.

L'art. 243-*bis* del T.U.E.L. indica, altresì, il contenuto obbligatorio del Piano di riequilibrio (comma 6), le attività che l'ente locale è tenuto a porre in essere (comma 7), i vincoli imposti all'ente al fine di garantire il graduale riequilibrio finanziario pluriennale (comma 8), nonché le misure da adottare in caso di accesso al Fondo di rotazione (comma 9).

In aggiunta, l'art. 243-*quater*, introdotto anch'esso dal d.l. n. 174/2012, disciplina, al comma 1, anche i compiti degli organi esterni deputati all'esame del Piano.

In particolare, il PRFP deve essere trasmesso, entro dieci giorni dalla data della delibera di adozione, alla Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali ed alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

La Commissione svolge la necessaria istruttoria entro i successivi sessanta giorni, anche sulla base delle Linee guida deliberate dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, formulando richieste istruttorie all'ente, che è tenuto a fornire la risposta entro trenta giorni. All'esito di tale istruttoria la Commissione redige una relazione finale, con eventuali allegati, che è trasmessa alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

La procedura del riequilibrio finanziario pluriennale assegna significative funzioni alla Corte dei conti, disciplinate dal citato art. 243-*quater* del T.U.E.L. In particolare, come sopra esposto, la Sezione delle Autonomie è competente per l'emanazione di apposite Linee guida necessarie ad orientare i criteri dell'esame del Piano di riequilibrio finanziario

pluriennale da parte della Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, operante presso il Ministero dell'interno; esse offrono indicazioni operative e mirano, in particolare, a fornire criteri per verificare l'esatta determinazione dei fattori di squilibrio presenti nella gestione dell'ente, nonché l'attendibilità e sostenibilità delle misure rivolte al superamento della situazione critica, così che la procedura di riequilibrio possa divenire effettivamente un utile rimedio per scongiurare la più grave situazione di dissesto.

Alle Sezioni regionali di controllo è affidata la valutazione del Piano (dalla quale scaturisce l'approvazione o il diniego dello stesso), nonché il controllo sulla sua concreta esecuzione. In merito alla valutazione del Piano, l'art. 243-*quater*, comma 3, del T.U.E.L. prevede che la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, entro 30 giorni dalla ricezione della documentazione debba deliberare sull'approvazione o sul diniego del Piano, valutandone la congruenza ai fini del riequilibrio.

Una volta approvato il Piano, le Sezioni regionali di controllo hanno il compito di monitorarne l'effettiva attuazione: infatti, ai sensi del comma 6 del menzionato art. 243-*quater* del T.U.E.L., l'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente deve trasmettere al Ministero dell'interno e alla competente Sezione regionale della Corte dei conti, entro quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, una relazione 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, una relazione finale sulla completa attuazione dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti.

4.2.1. Il Comune di Jolanda di Savoia

Il Comune di Jolanda di Savoia (FE) nel 2018 ha deciso di fare ricorso al piano di riequilibrio finanziario pluriennale, 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, così conducendo alla successiva quantificazione di un disavanzo presunto pari a -2.854.589,12 euro, non più risanabile con gli ordinari mezzi di riequilibrio.

Il PRFP, adottato con deliberazione consiliare del 24 ottobre 2018 n. 28, è stato approvato da questa Sezione regionale di controllo con deliberazione n. 30/2019/PRSP del

13 maggio 2019, tenuto conto delle previsioni del Comune di recupero del disavanzo, e la Sezione è stata conseguentemente chiamata ad effettuare un monitoraggio periodico sullo stato di attuazione del PRFP, ai sensi dell'art. 243-*quater* del T.U.E.L. Tale controllo si inserisce nella fase “*concomitante*” all'esecuzione del piano; il PRFP stesso fornisce infatti la misura degli obiettivi, intermedi e finali, su cui misurare l'azione di risanamento (intesa come obiettivo primario del Piano, volto a superare gli squilibri strutturali di bilancio che possono altrimenti condurre allo stato di dissesto, (cfr. Sezione Autonomie, delib. n. 36/2016/QMIG del 20 dicembre 2016) e dare un giudizio sull'attuazione del Piano.

Durante la fase attuativa del Piano, particolare attenzione deve essere rivolta alle eventuali fattispecie di concreto aggravamento del quadro complessivo della finanza dell'ente, che possano comprometterne la sostanziale finalità (quella di risanamento), evidenziando un andamento negativo difficilmente reversibile: è proprio al verificarsi di tale stato di aggravamento che si riferisce il “grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano” indicato dal legislatore tra le fattispecie legali tipiche di dissesto definite dall'art. 243-*quater*, comma 7, del T.U.E.L.

Nel 2021, con le deliberazioni n. 19/2021/PRSP del 17 febbraio 2021 e n. 211/2021/PRSP del 6 ottobre 2021, era stato rilevato il formale raggiungimento degli obiettivi intermedi di recupero delle quote annuali di disavanzo al termine degli esercizi 2018, 2019 e 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 aveva al contempo rilevato il permanere di criticità quali la scarsa riscossione delle entrate, sopravvenuti oneri da contenzioso e problematiche nella complessiva organizzazione dell'ente.

Durante l'esercizio 2022, la Sezione (cfr. *delib. n. 29/2022/PRSP – Comune di Jolanda di Savoia*) ha confermato il proseguimento del percorso di riequilibrio finanziario pluriennale, sintetizzabile nel dato relativo al risultato di amministrazione emerso in sede di consuntivo 2020 che, in linea con quanto rilevato nelle precedenti deliberazioni, mostrava un formale recupero del disavanzo per il triennio 2018-2020 superiore alle previsioni del PRFP; ciononostante, la reale attendibilità del dato risultava 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 sia la costante emersione di passività non precedentemente iscritte in bilancio.

La Sezione ha inoltre posto l'accento su alcune criticità in merito alle quali ha chiesto al Comune di relazionare entro sessanta giorni fornendo indicazioni sulle misure correttive adottate: in esito a tale richiesta, l'ente ha provveduto ad effettuare le opportune rettifiche in bilancio, in sede di riaccertamento ordinario dei residui, al fine di dare applicazione ai principi contabili (punto 3.6 dell'allegato 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118) in merito alla corretta imputazione dei contributi a rendicontazione, a stralciare dal bilancio 2021, sempre in sede di riaccertamento ordinario dei residui, le poste in entrata relative al credito per indennizzi ambientali vantato dal comune nei confronti di Clara S.p.A. e oggetto di rateizzazione, da iscriversi nell'esercizio 2022, in conformità al principio contabile di cui all'allegato 4/2 citato, punto 3.5., e secondo quanto previsto dal piano di rateizzazione, nonché all'individuazione delle fonti e le modalità di finanziamento dei lavori di rifacimento del ponte sul canale Leone.

In seguito al pervenire della settima relazione semestrale ed all'approvazione del rendiconto 2021 da parte del Comune, la Sezione, nella successiva deliberazione sul controllo dell'attuazione del piano (*cfr. delib. n. 130/2022/PRSP - Comune di Jolanda di Savoia (FE) - Controllo sull'attuazione del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale*), ha evidenziato che le risultanze contabili (in particolare, il progressivo allentamento delle tensioni di cassa - concretizzatosi nel mancato ricorso all'anticipazione di tesoreria negli ultimi tre esercizi e nel miglioramento dell'indicatore di tempestività dei pagamenti) consentono di esprimere un giudizio di non inadeguatezza dell'attuazione del Piano fino a quel momento.

La Sezione ha ritenuto, tuttavia, di richiamare il Comune per la risoluzione di alcuni profili di criticità, che potrebbero inficiare il rispetto del PRFP: infatti, ha rappresentato l'urgenza di intraprendere la rendicontazione delle spese sostenute per la realizzazione di opere in annualità pregresse, finanziate dalle quote dovute a titolo di indennizzo dalla società Clara S.p.A. per l'impatto ambientale della discarica presente sul territorio comunale, indennizzo finalizzato appunto alla realizzazione di opere pubbliche, al fine di riscuotere i fondi, ma anche per poter conseguentemente eliminare i relativi residui attivi; la necessità di porre in essere ogni azione atta a formalizzare il rapporto creditorio con una società debitrice

(I.Dacca), al fine di cristallizzare l'importo da questa effettivamente dovuto, regolamentarne le modalità e tempistiche di pagamento e procedere con la riscossione dello stesso; l'esigenza di proseguire sul percorso della doverosa ricognizione periodica dei propri residui potenziando, al contempo, al fine di arginare l'insorgenza di cause di inesigibilità dei crediti, le misure necessarie a incrementare l'attività di riscossione degli stessi, specie ove attengano a tributi o a crediti accertati in esercizi risalenti nel tempo; la necessità di risolvere la situazione relativa alla sospensione della contrattazione decentrata integrativa, bloccata all'esercizio 2018.

4.2.2. Il Comune di Agazzano

All'interno della Regione Emilia-Romagna vi è un altro Comune che, pur non avendo un PRFP in corso, ha avuto nel 2022 una situazione particolare che merita di essere citata: si tratta del Comune di Agazzano (PC). Nel corso del 2021, tale ente (*cfr. delib. n. 230/2021/PRSP – Comune di Agazzano*) è stato destinatario di pronuncia ai sensi dell'art. 148-bis: il Collegio ha evidenziato una situazione di generale fragilità finanziaria, oltre che di incertezza delle scritture contabili (tardiva approvazione del rendiconto per l'esercizio 2019 e dal tardivo invio dei dati alla BDAP per gli esercizi 2018 e 2019, scarsa capacità di riscossione delle entrate proprie e da gravi carenze nel recupero dell'evasione tributaria, assenza di accantonamenti al fondo rischi per contenzioso e per passività potenziali, assenza di cassa vincolata, mancanza di vincoli a valere sul risultato di amministrazione, costante e reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria, ritardi nei pagamenti, errata quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità). Alla luce dei rilievi formulati e al fine di evitare che la loro mancata tempestiva correzione potesse causare nel tempo situazioni di squilibrio, la Sezione ha disposto che l'ente adottasse, nella sua discrezionalità, entro sessanta giorni dalla comunicazione dell'avvenuto deposito della pronuncia di accertamento, le opportune misure correttive idonee a superare definitivamente le rilevate criticità, onde evitare l'adozione delle più importanti misure stabilite dagli artt. 188 e 193 del T.U.E.L. In particolare, la Sezione ha, tra l'altro, raccomandato al Comune di rideterminare il fondo crediti di dubbia esigibilità per gli esercizi 2018 e 2019, mediante conseguente rettifica del risultato di amministrazione, verificando, altresì, la congruità dell'accantonamento già disposto nel rendiconto 2020.

In riscontro tale deliberazione, l'ente comunicava di aver rideterminato il fondo crediti di dubbia esigibilità per gli anni 2018, 2019 e 2020, facendo emergere una situazione molto differente da quella riscontrata dai prospetti ricavati dalla Banca dati delle amministrazioni pubbliche (per il 2020 il fondo crediti di dubbia esigibilità ammontava ad euro 390.646,85, anziché ad euro 63.950,00, e la parte disponibile risultava negativa, pari ad euro -302.490,95, anziché ad euro 11.653,79). L'ente riferiva, altresì, che nel 2021 erano stati riconosciuti debiti fuori bilancio per oltre 50.000 euro; pertanto, il Comune dichiarava l'intenzione di fare ricorso alla procedura di riequilibrio pluriennale art. 243-bis del T.U.E.L.

Successivamente, il Collegio (*cfr. delib. n. 9/2022/PRSP – Comune di Agazzano*) ha accertato la mancata adozione delle misure correttive - non essendo la mera intenzione manifestata dall'Amministrazione di fare ricorso ad un piano di riequilibrio configurabile come misura correttiva ai sensi dell'art. 148-bis del T.U.E.L. - e, per l'effetto, tenuto conto della situazione di strutturale squilibrio di bilancio accertata dalla deliberazione 230/2021/PRSP, tale per cui non sussisteva una complessiva, idonea ed attendibile copertura, né la sostenibilità finanziaria delle spese, ha disposto la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa discrezionale: della spesa, cioè, non legata ad indefettibili obblighi istituzionali e giuridici dell'ente, sino all'adozione della delibera di cui all'art. 243-bis, comma 5, T.U.E.L., restando comunque escluse da tale blocco la spesa vincolata e quella diretta a garantire l'uguaglianza dei livelli assistenziali nelle prestazioni sociali, in quanto spesa obbligatoria.

Quindi, con deliberazione del Consiglio comunale n. 1 del 16 febbraio 2022, il Comune ha fatto ricorso alla procedura di riequilibrio ai sensi dell'art. 243-bis, comma 5 del T.U.E.L., impegnando il Consiglio Comunale e il Sindaco ad approvare un piano di riequilibrio finanziario pluriennale.

Il 28 maggio 2022, con deliberazione del Consiglio Comunale n. 2, è stato approvato il rendiconto della gestione dell'esercizio finanziario 2021, che si è chiuso con un disavanzo di amministrazione di euro 196.951,53; sempre nella stessa data, con deliberazione n. 3, il Consiglio ha revocato la precedente deliberazione consiliare n. 1 del 16 febbraio 2022 avente ad oggetto il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-bis del d.lgs. n. 267/2000), anche considerato che, con l'approvazione dello schema di bilancio di previsione 2022/2024 G.C. n. 27 del 10 maggio 2022, si era provveduto a ripianare il

disavanzo emerso dallo schema di rendiconto 2021 approvato preliminarmente con deliberazione della Giunta comunale n. 13 del 23 aprile 2022 in 3 anni e a dare atto del permanere degli equilibri di bilancio e dei vincoli di finanza pubblica di cui all'art. 1, commi 463-482, della legge n. 232/2016,

Con nota prot. C.d.c. n. 3328 del 6 luglio 2022, il Ministero dell'interno ha trasmesso la citata deliberazione consiliare n. 3/2022 avente ad oggetto la revoca della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, evidenziando che l'Amministrazione comunale ha rispettato il termine perentorio di novanta giorni previsto per la revoca, disciplinata, nel silenzio della legge, dalle Linee guida della Sezione delle Autonomie di cui alla deliberazione n. 5/SEZAUT/2018/INPR, nonché nella deliberazione n. 16/SEZAUT/2012/INPR.

Conseguentemente, la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa discrezionale è stata revocata dalla Sezione (*cfr. delib. n. 123/2022/PRSP – Comune di Agazzano*), visto che nel frattempo il Comune di Agazzano, ai sensi e per gli effetti dell'art. 148-bis del d.lgs. n. 267/2000, aveva adottato idonee misure correttive sul proprio ciclo di bilancio per rimuovere le irregolarità rilevate con la deliberazione n. 230/2021/PRSP. Infatti, il Comune, dopo aver revocato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale, aveva approvato, con deliberazione consiliare n. 15 del 31 maggio 2022, il ripiano triennale del disavanzo emerso nel 2021 (euro 196.951,53), ai sensi dall'art. 188 del T.U.E.L.; in particolare, il Consiglio comunale ha deliberato di applicare agli esercizi 2022/2024, euro 65.650,51, come quota annuale di ripiano del disavanzo di amministrazione dell'esercizio 2021.

5 CONCLUSIONI

Nel corso dell'esercizio 2022 e nel mese di gennaio 2023 la Sezione ha esaminato i rendiconti relativi all'esercizio finanziario 2020 ed i bilanci preventivi 2021-2023 dei 69 enti selezionati sulla base di criteri elaborati al fine di individuare la ricorrenza di ipotesi di maggior rischio per la tenuta degli equilibri di bilancio, adottando ad oggi 67 deliberazioni, di cui 3 PRNO, 58 PRSE e 6 PRSP.

Come già riferito, a parte il caso di Piacenza, per gli altri Comuni capoluogo di provincia sono state comunque rilevate criticità che potrebbero incidere sulla tenuta degli equilibri di bilancio, presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost. In tali casi, la Sezione ha invitato l'organo di revisione, in relazione alle criticità riscontrate, ad 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, invitando al contempo gli enti a garantire l'osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile.

Anche ai Comuni di minori dimensioni, i cui documenti contabili all'esame della Corte hanno presentato criticità, la Sezione ha raccomandato 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 2020 e al bilancio di previsione 2021-2023, in relazione alle criticità rilevate nel corso dell'istruttoria svolta. Anche in tali casi, la Sezione ha richiamato l'attenzione dell'organo di revisione a vigilare costantemente sul rispetto dei principi contabili sanciti dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Inoltre, a tutti i Comuni i cui rendiconti per l'esercizio 2020 sono stati oggetto di controllo la Sezione ha raccomandato, in ossequio al precezzo dinamico della gestione finanziaria, di apprestare in corso di esercizio i necessari strumenti di flessibilità del bilancio,

al fine di dare adeguata copertura alle vicende emergenziali, in particolare di aumento delle spese dell'energia, nonché in relazione alla diminuzione delle entrate.

Dal controllo svolto sui rendiconti 2020 la Sezione ha constatato che le maggiori criticità derivano da una non corretta applicazione dei nuovi principi della contabilità armonizzata; rispetto ad esse la Sezione è prontamente intervenuta chiedendo all'ente di adottare misure correttive e all'organo di revisione di svolgere una costante attività di vigilanza.

La presente Relazione ha anche messo a fuoco le nuove criticità nella gestione degli enti locali scaturite dalla situazione emergenziale, nonché un peggioramento di alcune situazioni di sofferenza già riscontrate in occasione di precedenti controlli di questa Sezione. Si pensi a quei Comuni che già presentano già gravi difficoltà sul fronte dell'attività di contrasto all'evasione tributaria e per i quali è stato registrato un ulteriore rallentamento dell'attività di recupero per effetto della sopravvenuta normativa di blocco collegata all'emergenza pandemica.

Le peculiarità della gestione amministrativa dell'esercizio 2020 hanno inevitabilmente imposto alla Sezione di svolgere un'attività di controllo più ampia rispetto a quella svolta negli esercizi precedenti, in quanto una particolare attenzione è stata posta ai trasferimenti statali ricevuti dall'ente locale nel corso del 2020 (es. il fondo di cui all'art. 106, d.l. n. 34/2020 e all'art. 39 d.l. n. 104/2020, le risorse Covid ricevute nel corso del 2020 come ristori per minore entrata e per maggiore spesa, ecc.). Le maggiori difficoltà riscontrate in sede istruttoria hanno riguardato una non corretta esposizione delle poste vincolate relative alle risorse Covid nell'allegato a/2 del risultato d'amministrazione e, in pochissimi casi (più gravi), un'errata determinazione della parte vincolata del risultato di amministrazione in violazione delle regole di allocazione delle risorse nel risultato di amministrazione.

In tali casi, il Collegio ha sottolineato l'importanza della *"trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge"* (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

Infine, per quanto riguarda le situazioni di disavanzo, la Sezione ha riscontrato, in linea generale, durante l'esercizio 2020, un miglioramento delle condizioni nei Comuni dell'Emilia-Romagna, anche se è indubbio che gli enti che presentano la parte disponibile del risultato di amministrazione con segno negativo debbano essere monitorati e seguiti, al fine di correggere precocemente circostanze che possano compromettere la stabilità finanziaria che si cerca progressivamente di perseguire.

6 APPENDICE 1 – SELEZIONE DEGLI ENTI – TABELLE DI RIEPILOGO

Tabella 1 - numero enti selezionati raggruppati per provincia

	ENTE	PROV.	Abitanti residenti anno 2020
1	COMUNE DI BOLOGNA	BO	395.416
2	COMUNE DI BUDRIO	BO	18.248
3	COMUNE DI CASALECCHIO DI RENO	BO	36.267
4	COMUNE DI CASTEL SAN PIETRO TERME	BO	20.824
5	COMUNE DI CASTELLO D'ARGILE	BO	6.610
6	COMUNE DI IMOLA	BO	70.588
7	COMUNE DI MOLINELLA	BO	15.683
8	COMUNE DI MONTERENZIO	BO	6.169
9	COMUNE DI PIANORO	BO	17.528
10	COMUNE DI SAN GIORGIO DI PIANO	BO	9.089
11	COMUNE DI SAN PIETRO IN CASALE	BO	12.627
12	COMUNE DI SASSO MARCONI	BO	14.826
13	COMUNE DI CESENATICO	FC	26.028
14	COMUNE DI CIVITELLA DI ROMAGNA	FC	3.686
15	COMUNE DI FORLÌ	FC	118.292
16	COMUNE DI PREDAPPIO	FC	6.158
17	COMUNE DI CENTO	FE	35.540
18	COMUNE DI FERRARA	FE	132.899
19	COMUNE DI FISCAGLIA	FE	8.611
20	COMUNE DI GORO	FE	3.640
21	COMUNE DI PORTOMAGGIORE	FE	11.493
22	COMUNE DI VOGHIERA	FE	3.694
23	COMUNE DI CARPI	MO	72.369
24	COMUNE DI CASTELNUOVO RANGONE	MO	15.087
25	COMUNE DI CONCORDIA SULLA SECCHIA	MO	8.228
26	COMUNE DI FINALE EMILIA	MO	15.156
27	COMUNE DI MARANO SUL PANARO	MO	5.280
28	COMUNE DI MEDOLLA	MO	6.241
29	COMUNE DI MODENA	MO	189.013
30	COMUNE DI NONANTOLA	MO	15.970
31	COMUNE DI SAN PROSPERO	MO	6.011
32	COMUNE DI AGAZZANO	PC	1.999
33	COMUNE DI BETTOLA	PC	2.684
34	COMUNE DI BORGONOVO VAL TIDONE	PC	7.980
35	COMUNE DI CASTELL'ARQUATO	PC	4.567
36	COMUNE DI FERRIERE	PC	1.156
37	COMUNE DI PIACENZA	PC	104.260
38	COMUNE DI FIDENZA	PR	27.012

(tab.1 continua)

	ENTE	PROV.	Abitanti residenti anno 2020
39	COMUNE DI FORNOVO DI TARO	PR	5.965
40	COMUNE DI LANGHIRANO	PR	10.581
41	COMUNE DI LESIGNANO DE' BAGNI	PR	5.047
42	COMUNE DI MONTECHIARUGOLO	PR	11.117
43	COMUNE DI PARMA	PR	200.455
44	COMUNE DI ROCCABIANCA	PR	2.919
45	COMUNE DI SORAGNA	PR	4.814
46	COMUNE DI TORNOLO	PR	919
47	COMUNE DI CASTEL BOLOGNESE	RA	9.565
48	COMUNE DI CERVIA	RA	28.555
49	COMUNE DI FAENZA	RA	58.288
50	COMUNE DI RAVENNA	RA	158.247
51	COMUNE DI CASTELLARANO	RE	15.340
52	COMUNE DI CAVRIAGO	RE	9.820
53	COMUNE DI OTTONE	RE	467
54	COMUNE DI POVIGLIO	RE	7.167
55	COMUNE DI REGGIO NELL'EMILIA	RE	171.084
56	COMUNE DI SANT'ILARIO D'ENZA	RE	11.201
57	COMUNE DI BELLARIA-IGEA MARINA	RN	19.341
58	COMUNE DI CASTELDELCI	RN	383
59	COMUNE DI CATTOLICA	RN	16.996
60	COMUNE DI GEMMANO	RN	1.123
61	COMUNE DI MAIOLO	RN	800
62	COMUNE DI MONTESCUDO-MONTECOLOMBO	RN	6.821
63	COMUNE DI MORCIANO DI ROMAGNA	RN	7.100
64	COMUNE DI NOVAFELTRIA	RN	7.084
65	COMUNE DI PENNABILLI	RN	2.681
66	COMUNE DI RICCIONE	RN	35.055
67	COMUNE DI RIMINI	RN	149.335
68	COMUNE DI SAN LEO	RN	2.858
69	COMUNE DI TALAMELLO	RN	1.078

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Enti selezionati in base alla delibera n. 243/2021/INPR del 30 novembre 2021, concernente l'approvazione dei criteri di selezione degli enti da assoggettare ai controlli di cui all'art. 1 commi 166 e segg. della legge n. 266/2005.

Tabella 2 – enti selezionati in base al criterio 1

	ENTE	PROV.
1	COMUNE DI MAIOLO	RN
2	COMUNE DI LESIGNANO DE' BAGNI	PR
3	COMUNE DI SANT'ILARIO D'ENZA	RE
4	COMUNE DI VALMOZZOLA	PR

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 1: enti che non hanno inviato il rendiconto 2020 alla BDAP e Comuni destinatari di deliberazione per inadempienza all'invio del questionario sul rendiconto 2020

Tabella 3 - enti selezionati in base al criterio 2

	ENTE	PROV.
1	COMUNE DI MONTERENZIO	BO
2	COMUNE DI ROCCABIANCA	PR

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 2: enti oggetto di segnalazione di gravi criticità da parte degli Organi di revisione

Tabella 4 - enti selezionati in base al criterio 3

	ENTE	PROV.
1	COMUNE DI BOLOGNA	BO
2	COMUNE DI CASALECCHIO DI RENO	BO
3	COMUNE DI FIDENZA	PR
4	COMUNE DI IMOLA	BO
5	COMUNE DI PARMA	PR
6	COMUNE DI RICCIONE	RN

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 3: verifica amministrativo-contabile dei Servizi Ispettivi del MEF in corso di istruttoria

Tabella 5 - enti selezionati in base al criterio 4

	ENTE	PROV.	Estremi pronuncia
1	COMUNE DI AGAZZANO	PC	n. 230/2021/PRSP
2	COMUNE DI BELLARIA-IGEA MARINA	RN	n. 68/2021/PRSP
3	COMUNE DI BORGONOVO VAL TIDONE	PC	n. 219/2021/PRSE
4	COMUNE DI CASTEL BOLOGNESE	RA	n. 126/2021/PRSE
5	COMUNE DI CASTELDELCI	RN	n. 79 e n. 140/2021/PRSP
6	COMUNE DI CATTOLICA	RN	n. 204/2021/PRSE
7	COMUNE DI FAENZA	RA	n. 139/2021/PRSE
9	COMUNE DI FERRIERE	PC	n. 269/2021/PRSP
10	COMUNE DI FINALE EMILIA	MO	n. 228/2021/PRSE
11	COMUNE DI FORNOVO DI TARO	PR	n. 258/2021/PRSE
12	COMUNE DI GEMMANO	RN	n. 259/2021/PRSE
13	COMUNE DI IMOLA	BO	n. 264/2021/PRSE
14	COMUNE DI LANGHIRANO	PR	n. 266/2021/PRSE
15	COMUNE DI MAIOLO	RN	n. 239/2021/PRSP
16	COMUNE DI MORCIANO DI ROMAGNA	RN	n. 267/2021/PRSP
17	COMUNE DI OTTONE	RE	n. 272/2021/PRSP
18	COMUNE DI POVIGLIO	RE	n. 214/2021/PRSE
19	COMUNE DI ROCCABIANCA	PR	n. 90/2021/PRSP
19	COMUNE DI SAN LEO	RN	n. 40 e n. 128/2020/PRSP
20	COMUNE DI TALAMELLO	RN	n. 138/2021/PRSP
21	COMUNE DI TORNOLI	PR	n. 95 e n. 203/2021/PRSP

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 4: enti destinatari di precedenti pronunce significative

Tabella 6 - enti selezionati in base al criterio 5

	ENTE	PROV.
1	COMUNE DI BOLOGNA	BO
2	COMUNE DI FORLÌ	FC
3	COMUNE DI FERRARA	FE
4	COMUNE DI MODENA	MO
5	COMUNE DI PIACENZA	PC
6	COMUNE DI PARMA	PR
7	COMUNE DI RAVENNA	RA
8	COMUNE DI REGGIO NELL'EMILIA	RE
9	COMUNE DI RIMINI	RN

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 5: Comuni capoluogo di Provincia

Tabella 7 - enti selezionati in base al criterio 6

	ENTE	PROV.	Fondo anticipazioni liquidità al 31.12.2020
1	COMUNE DI BORGONOVO VAL TIDONE	PC	140.000,00 €
2	COMUNE DI BUDRIO	BO	1.278.996,14 €
3	COMUNE DI CASTELDELCI	RN	105.812,57 €
4	COMUNE DI CASTELLARANO	RE	2.281.925,14 €
5	COMUNE DI CASTELLO D'ARGILE	BO	267.865,88 €
6	COMUNE DI CESENATICO	FC	316.311,83 €
7	COMUNE DI FAENZA	RA	807.424,63 €
8	COMUNE DI FERRIERE	PC	570.803,92 €
9	COMUNE DI FIDENZA	PR	1.165.363,60 €
10	COMUNE DI FISCAGLIA	FE	148.254,05 €
11	COMUNE DI GEMMANO	RN	72.619,92 €
12	COMUNE DI MONTERENZIO	BO	555.749,83 €
13	COMUNE DI MONTESCUDO-MONTECOLOMBO	RN	207.166,10 €
14	COMUNE DI MORCIANO DI ROMAGNA	RN	1.015.325,61 €
15	COMUNE DI NOVAFELTRIA	RN	45.752,80 €
16	COMUNE DI PENNABILLI	RN	1.795.897,28 €
17	COMUNE DI PIANORO	BO	689.711,93 €
18	COMUNE DI PORTOMAGGIORE	FE	5.127.867,50 €
19	COMUNE DI POVIGLIO	RE	521.758,47 €
20	COMUNE DI SAN LEO	RN	689.968,17 €
21	COMUNE DI SASSO MARCONI	BO	725.024,09 €

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 6: enti con Fondo anticipazione di liquidità maggiore di zero

Tabella 8 - enti selezionati in base al criterio 7

	ENTE	PROV.	Cassa al 31.12.2020
1	COMUNE DI FERRIERE	PC	0,00 €
2	COMUNE DI PORTICO E SAN BENEDETTO	FC	0,00 €

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 7: enti con fondo cassa uguale a zero al 31 dicembre 2020

Tabella 9 - enti selezionati in base al criterio 8

ENTE		PROV.	FCDE al 31.12.2020
1	COMUNE DI BETTOLA	PC	0,00 €
2	COMUNE DI MONTECHIARUGOLO	PR	0,00 €

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 8: enti con fondo crediti di dubbia esigibilità uguale a zero

Tabella 10 - enti selezionati in base al criterio 9

ENTE		PROV.	Parte disp. Ris. Amm.ne al 31.12.2020
1	COMUNE DI CASTELDELCI	RN	-62.147,79 €
2	COMUNE DI CESENATICO	FC	-1.995.920,38 €
3	COMUNE DI FAENZA	RA	-263.800,81 €
4	COMUNE DI FERRIERE	PC	-219.687,56 €
5	COMUNE DI FORNOVO DI TARO	PR	-654.359,67 €
6	COMUNE DI GEMMANO	RN	-8.279,70 €
7	COMUNE DI LANGHIRANO	PR	-1.486.943,93 €
8	COMUNE DI MARANO SUL PANARO	MO	-1.205.847,63 €
9	COMUNE DI MORCIANO DI ROMAGNA	RN	-997.605,54 €
10	COMUNE DI PENNABILLI	RN	-1.595.033,96 €
11	COMUNE DI PORTOMAGGIORE	FE	-4.227.079,80 €
12	COMUNE DI POVIGLIO	RE	-1.627.061,09 €
13	COMUNE DI PREDAPPPIO	FC	-38.275,49 €
14	COMUNE DI ROCCABIANCA	RN	-295.420,43 €
15	COMUNE DI SAN LEO	RN	-1.257.035,13 €
16	COMUNE DI SAN PIETRO IN CASALE	BO	0,00 €
17	COMUNE DI SASSO MARCONI	BO	-466.566,54 €
18	COMUNE DI TALAMELLO	RN	-126.222,35 €

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 9: enti con parte disponibile del risultato di amministrazione minore o uguale a zero

Tabella 11 - enti selezionati in base al criterio 10

ENTE	PROV.	FPV c /cap. al 31.12.2020
1	COMUNE DI CAVRIAGO	RE
		0,00 €

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 10: enti con fondo pluriennale vincolato in conto capitale uguale a zero, e popolazione superiore a 5.000 abitanti

Tabella 12 - enti selezionati in base al criterio 11

	ENTE	PROV.	gg utilizzo anticipazio ne	Anticipazione non restituita al 31.12.2020
1	COMUNE DI FERRIERE	PC	365	303.616,56 €
2	COMUNE DI FORNOVO DI TARO	PR	292	0,00 €
3	COMUNE DI POVIGLIO	RE	358	0,00 €
4	COMUNE DI ROCCABIANCA	PR	365	0,00 €
5	COMUNE DI SAN PIETRO IN CASALE	BO	233	0,00 €

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 11: enti che hanno utilizzato anticipazioni di tesoreria nel 2020 per più di 200 giorni

Tabella 13 - enti selezionati in base al criterio 12

	ENTE	PROV.	Residui attivi al 31.12.2020	FCDE al 31.12.2020	Residui passivi al 31.12.2020
1	COMUNE DI BELLARIA-IGEA MARINA	RN	25.240.909,24 €	17.022.217,34 €	3.829.747,23 €
2	COMUNE DI CASTELL'ARQUATO	PC	4.189.557,31 €	417.344,74 €	1.660.155,94 €
3	COMUNE DI CENTO	FE	29.520.858,90 €	5.070.927,13 €	10.575.260,95 €
4	COMUNE DI CESENATICO	FC	56.341.857,88 €	31.080.429,56 €	6.958.966,14 €
5	COMUNE DI CONCORDIA SULLA SECCHIA	MO	13.150.868,86 €	731.630,38 €	2.994.792,70 €
6	COMUNE DI GORO	FE	3.093.437,63 €	119.567,19 €	1.224.802,41 €
7	COMUNE DI MEDOLLA	MO	7.288.628,84 €	503.609,98 €	1.826.649,59 €
8	COMUNE DI PIANORO	BO	11.735.018,67 €	2.309.922,04 €	4.662.839,08 €
9	COMUNE DI SAN PROSPERO	MO	8.000.136,95 €	1.354.742,81 €	2.649.069,18 €

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 12: enti per i quali la differenza tra i residui attivi e il fondo crediti di dubbia esigibilità, in rapporto ai residui passivi, è maggiore del 200%

Tabella 14 - enti selezionati in base al criterio 13

	ENTE	PROV.	Abitanti
1	COMUNE DI AGAZZANO	PC	1.999
2	COMUNE DI ROCCABIANCA	PR	2.919
3	COMUNE DI SORAGNA	PR	4.814
4	COMUNE DI VOGHIERA	FE	3.694

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 13: Comuni non in Unione con popolazione inferiore a 5.000 abitanti

Tabella 15 - enti selezionati in base al criterio 14

	ENTE	PROV.
1	COMUNE DI CASTELDELCI	RN
2	COMUNE DI CIVITELLA DI ROMAGNA	FC
3	COMUNE DI LANGHIRANO	PR
4	COMUNE DI POGGIO	RE
5	COMUNE DI RICCIONE	RN
6	COMUNE DI SAN GIORGIO DI PIANO	BO
7	COMUNE DI SAN PIETRO IN CASALE	BO

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 14: enti critici risultanti da indagine *spending review*

Tabella 16 - enti selezionati in base al criterio 15

	ENTE	PROV.	delibera precedente Sezione
1	COMUNE DI CASTELNUOVO RANGONE	MO	n. 194/2012/PRSE
2	COMUNE DI MOLINELLA	BO	n. 362/2012/PRSE
3	COMUNE DI NONANTOLA	MO	n. 334/2012/PRSE

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 15: enti non controllati per i rendiconti 2015-2019 e con popolazione superiore a 15.000 abitanti

Tabella 17 - enti selezionati in base al criterio 16

ENTE		PROV.	Fondo perdite società partecipate al 31.12.2020
1	COMUNE DI CARPI	MO	40.000,00 €
2	COMUNE DI CASTEL SAN PIETRO TERME	BO	112.810,00 €
3	COMUNE DI CENTO	FE	729.124,93 €
4	COMUNE DI CERVIA	RA	6.167,00 €
5	COMUNE DI FERRARA	FE	5.578,90 €
6	COMUNE DI FIDENZA	PR	36.620,16 €
7	COMUNE DI MODENA	MO	1.641.330,56 €
8	COMUNE DI PARMA	PR	3.148.202,37 €
9	COMUNE DI PIACENZA	PC	1.063.512,29 €
10	COMUNE DI RAVENNA	RA	400.000,00 €
11	COMUNE DI REGGIO NELL'EMILIA	RE	2.306.243,00 €
12	COMUNE DI RIMINI	RN	508.446,46 €

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 16: fondo perdite società partecipate valorizzato e popolazione superiore a 20.000 abitanti

7 APPENDICE 2 – REPERTORIO DELLE DELIBERAZIONI

Delib. 2/2022/PRSE - Comune di Sasso Marconi (BO) - Prev. 2018-2020 e Rend. 2018 e 2019 - Pres. Rel Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Tardivo invio nel 2019 dei dati di rendiconto alla Banca Dati Amministrazioni Pubbliche (BDAP).

Fattispecie: Il rendiconto per l'esercizio 2019 è stato approvato in data 24 giugno 2020 e la trasmissione dei dati alla BDAP è stata effettuata in data 26 agosto 2020, dunque oltre il termine stabilito dall'art. 9, comma 1-*quinquies* del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2016, n. 160, in trenta giorni dal termine previsto per l'approvazione del rendiconto. Il Comune ha precisato di non aver proceduto ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo.

- a) Si rammenta che la previsione di una banca dati uniforme, in materia finanziaria, per tutti gli enti del comparto pubblico trova fondamento normativo nell'articolo 13, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
- b) Ai sensi dell'articolo 4, commi 6 e 7, del decreto legislativo n. 118/2011, le regioni, gli enti locali e i loro organismi ed enti strumentali trasmettono le previsioni di bilancio e le risultanze del consuntivo, aggregate secondo la struttura del piano dei conti, alla banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui al menzionato articolo 13, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.
- c) A dare attuazione alla summenzionata previsione normativa è, quindi, intervenuto il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 12 maggio 2016 che, agli articoli 1, 2 e 3, ha individuato tassativamente gli atti da trasmettere alla BDAP: il bilancio di previsione e le relative variazioni, il rendiconto della gestione, il bilancio consolidato, compresi tutti i relativi allegati, il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio nonché i dati di previsione e di rendiconto secondo la struttura del piano dei conti integrato.
- d) L'invio dei dati alla BDAP assolve all'obbligo previsto dall'articolo 227, comma 6, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 di trasmissione telematica alla Corte dei conti (articolo 1, comma 6, decreto MEF cit.).
- e) Ai sensi dell'articolo 9, commi 1-*quinquies* e seguenti, del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2016, n. 160, in difetto dell'invio dei dati alla Banca dati di cui all'articolo 13 legge n. 196/2009, e finché perdura tale inadempimento, è fatto divieto di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, fino a quando non abbiano adempiuto; è fatto altresì divieto di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della richiamata disposizione del precedente periodo.

(cfr. Corte conti, Sez. reg. di controllo Emilia-Romagna, delib. n. 230/2021/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati - Doppia asseverazione da parte degli organi di revisione.

Fattispecie: l'Ente non ha richiesto la doppia asseverazione ad Hera Spa, in quanto ritenuta non soggetta all'obbligo per via della quotazione in borsa. Non ha chiesto l'asseverazione ad altre società, considerando irrilevante o nullo, l'ammontare di crediti e debiti.

- a) Si rammenta che «tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all'equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale» (Corte cost., sent. n. 6/2019), dovendosi sottolineare (sentt. n. 101 del 2018 e

n. 247 del 2017) che l'art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti:

a1) quello contenuto nel primo periodo riguarda l'equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata;

a2) quello del secondo periodo riguarda l'equilibrio complessivo di quest'ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale. È evidente che l'equilibrio complessivo «deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato» (Corte cost., sent. n. 6/2019).

b) Diviene indispensabile 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) L'adempimento normativo in questione, di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio.

c1) La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria, pertanto, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità ai dati, così come "gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione".

c2) L'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è tra l'altro sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio (Corte dei conti, Sez. Autonomie, delib. n. 2/2016), così che in caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale è tenuto a segnalare tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n.61/2020/PRSE, n.47/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Ingente mole di residui attivi conservati a rendiconto con considerevole aumento nel 2019

a) Si rammenta che la Sezione delle Autonomie, nella deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR (Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli Enti territoriali), ha rilevato che: "Il riaccertamento straordinario ha avuto, come più volte ribadito, lo scopo di adeguare i residui attivi e passivi, conservati al 31 dicembre 2014 in forza delle regole vigenti prima dell'entrata in vigore della riforma contabile, al principio della competenza finanziaria potenziata che, a far data dal 1º gennaio 2015, è divenuto la regola fondamentale da applicare alla gestione finanziaria degli enti e, quindi, anche alla gestione dei residui. (...) Per effetto della gestione ordinaria dei residui, che comporta ogni anno la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione di vecchi crediti, lo stock di residui attivi dovrebbe tendere ad una naturale stabilizzazione, mentre i residui passivi devono tendere verso una progressiva riduzione".

b) Il pericolo sotteso alla inosservanza dei principi del d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici, è quello di una indebita dilatazione della spesa, in palese conflitto con i precetti contenuti nell'art. 81 della Costituzione, in considerazione del fatto che detti principi contabili costituiscono attuazione del medesimo parametro costituzionale.

c) Il mantenimento di residui attivi eventualmente inesigibili nel conto del bilancio incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione dell'avanzo di amministrazione che può risultare sussistente solo sotto il profilo contabile (art. 187 del T.U.E.L.). Al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui, risalenti anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, occorre attivare per tempo idonee procedure di riconoscimento e verifica delle singole posizioni creditorie/debitorie finalizzate al loro progressivo esaurimento.

d) Si richiama l'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. 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 accettare l'effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento.

e) Un eccessivo accumulo dei residui attivi, costituisce di per sé un grave elemento di criticità; un ulteriore aumento tendenziale potrebbe recare pregiudizio alla tenuta degli equilibri di bilancio dell'ente.

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 6/2020/PRSE n.101/2020/PRSP, n.61/2021/PRSE, 132/2021)

Bilancio di previsione e rendiconto - Efficacia del contrasto all'evasione tributaria

Fattispecie: uno scostamento rilevante tra quanto accertato e quanto riscosso.

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 vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) Si rammenta in via generale che, partendo dall'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di egualianza nell'ambito dei rapporti tributari e dalla constatazione la potestà non appare negoziabile, si giunge alla considerazione che la riscossione dei tributi diviene attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse al Comune.

c) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute, della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario e della competenza dell'organo gestionale all'attuazione del rapporto tributario. Deve quindi essere posta in evidenza la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari la cui inosservanza determina sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi ma, anche, la non solerte gestione della riscossione degli stessi.

(Cfr., Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib n. 74/2021/PRSE; delib n. 122/2020/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Adeguatezza del fondo rischi per contenzioso.

a) È necessario monitorare nel tempo l'adeguatezza e la congruità dell'accantonamento per far fronte alla copertura degli eventuali maggiori oneri che potrebbero essere sostenuti dall'Ente in caso di soccombenza nelle cause pendenti o in cause future.

b) Con riferimento alla costituzione del fondo, si richiama la deliberazione n. 14/2017/INPR della Sezione delle Autonomie recante "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266". Con tale intervento, volto a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, la Sezione delle Autonomie 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. 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.".

d) La quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, allegato 4/2, punto 9.2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

e) La lettura di detti principi conforma, quindi, sia gli obblighi dell'Ente, il quale è tenuto ad un'attenta ricognizione delle cause pendenti, sia gli obblighi dell'Organo di revisione che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a rendiconto. Tali adempimenti permettono, da un lato, di non far trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo, che si è ritenuto probabile, dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie e, dall'altro lato, di preservare gli equilibri di bilancio, richiedendo, quindi, uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n.23/2020/PRSE, n.102/2020/PRSP, n.46/2021/PRSE, n.61/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Tempestività dei pagamenti. Fattispecie: 96 giorni 2018, 91 giorni 2019 in miglioramento nel 2020

a) Il decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, emanato in attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, reca disposizioni che si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013.

b) Il ritardo nei pagamenti registrato negli esercizi presi in esame rende necessario che l'Ente provveda ad attuare tutte le misure idonee ad assicurare il costante il rispetto dei termini di pagamento.

(cfr. Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 95/2021/PRSP; 68/2021/PRSP).

Bilancio di previsione e rendiconto - Controlli interni – Fattispecie: l'Ente ha riferito che "dagli atti d'ufficio non risulta possibile rilevare se le risultanze del controllo siano state trasmesse o meno all'Organo di revisione"

a) Si rammenta che, ai sensi dell'art. 147-bis, comma 3 del T.U.E.L., le risultanze del controllo sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi, nonché ai revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al consiglio comunale.

a1) In caso di riscontrate irregolarità, il segretario trasmette le risultanze del controllo ai medesimi destinatari unitamente alle direttive cui conformarsi. Rappresentando tale tipologia di controllo un presidio indispensabile ai fini della verifica della regolarità dell'azione amministrativa, la suddetta trasmissione da parte del segretario all'Organo di revisione è finalizzata a consentire tutte le opportune verifiche nell'ambito dell'attività di vigilanza a quest'ultimo demandata dall'art. 239, co. 1, lett. c) del T.U.E.L.

b) Come previsto dalla citata disposizione del T.U.E.L., l'Organo di revisione deve vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, ivi compresa l'attività contrattuale dell'Ente e, quindi, sulla verifica del rispetto delle procedure di legge previste per gli appalti pubblici, per la gestione dei beni, sul rispetto degli adempimenti fiscali, utilizzando a tal fine anche tecniche motivate di campionamento.

c) L'eventuale mancata vigilanza da parte dell'Organo di revisione assume rilevanza non sono in ordine alla verifica dell'adeguatezza dei controlli interni ma anche sotto il profilo della lesione dell'equilibrio finanziario dell'Ente e delle connesse responsabilità indotte dalle omissioni dei soggetti responsabili dei controlli.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 73/2021/VSGC)

Delib. 9/2022/PRSE - Comune di Agazzano (Pc) - Prev. 2018-2019 e Rend. 2018-2019 - Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconti - La situazione del Comune di Agazzano

Fattispecie: dall'istruttoria svolta da questa Sezione, è emersa l'inattendibilità del risultato di amministrazione relativo agli esercizi 2018 e 2019 per effetto di un'errata quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità e della conseguente potenziale sottostima della somma da accantonare a rendiconto. Questa Sezione ha, quindi, disposto che l'Ente adottasse, nella sua discrezionalità, le opportune misure correttive idonee a superare definitivamente le rilevate criticità.

All'esito dell'istruttoria svolta, la Sezione ha evidenziato una situazione di generale fragilità finanziaria, oltre che di incertezza delle scritture contabili, tali da costituire presupposto per l'avvio del procedimento di cui all'art. 148-bis del T.U.E.L.

Bilancio di previsione e rendiconti - Provvedimenti comunicati dal Comune di Agazzano ai sensi dell'art. 148-bis, comma 3, T.U.E.L.

Fattispecie: dai conteggi effettuati la parte disponibile è pari ad euro 11.653,79 (contro -302.490,45). Il Comune poi riferisce che *"avrebbe dovuto recuperare il disavanzo dell'anno 2018 nel bilancio di previsione 2019-2021"* e che *"il rilevante ammontare del disavanzo emerso a seguito delle predette verifiche, rende impossibile il recupero in una sola annualità.* Il Comune dichiara che in virtù di *"quanto emerso è intenzione dell'Amministrazione fare ricorso alla procedura di riequilibrio pluriennale art. 243-bis, D. Lgs. 267/2000".*

a) Non si può considerare strumento correttivo ai fini del citato art. 148-bis del T.U.E.L. una semplice **manifestazione di volontà**, cui peraltro non risulta ancora aver fatto seguito specifica deliberazione dell'organo competente a decidere sul ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, che è il Consiglio comunale, così come prevede l'art. 243-bis, comma 1, T.U.E.L.

b) La mancata adozione, allo stato e, comunque, entro il richiamato termine legale di cui all'art. 148-bis del T.U.E.L., di un reale intervento correttivo può consistere nell'adozione del piano di riequilibrio finanziario

pluriennale e non già nella decisione di fare ricorso a tale percorso di risanamento) può comportare un peggioramento della situazione finanziaria ed un ulteriore deterioramento degli equilibri di bilancio attesa la continuità delle attività di gestione dell'Ente.

c) Come evidenziato dalle Sezioni riunite, *"In altre parole, con la delibera di ricorso al PRFP ci si trova in una fase nella quale non sono definite le azioni volte a risolvere lo squilibrio né sono individuati concreti interventi correttivi, ma si avvia un procedimento con tempistiche di predisposizione, adozione, valutazione ed approvazione cadenzate dalla legge (e nella prassi ben più lunghe) con un conseguente ed un inevitabile slittamento in avanti dell'applicazione concreta delle necessarie misure correttive"*.

d) La manifestata volontà di far ricorso alla suddetta procedura di riequilibrio finanziario pluriennale non può essere utilmente considerata ai fini del superamento dei rilievi formulati da questa Sezione ai sensi dell'art. 148-bis del T.U.E.L.

e) La mancanza di misure correttive idonee a superare le criticità evidenziate da questa Sezione comporta l'applicazione dell'art. 148-bis, comma 3 del T.U.E.L., in base al quale *"è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"*, sino all'adozione della delibera di cui all'art. 243-bis, comma 5, T.U.E.L.

f) Tale misura, che *"ha una funzione protettiva del bene pubblico bilancio e del suo equilibrio"* (Corte conti, Sez. riunite in spec. comp., citata pronuncia n. 18/SR/DELC) e rientra nell'ambito dei controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio (Corte cost. n. 60/2013) si rende quindi necessaria al fine di evitare che, in considerazione del più lungo termine previsto per l'adozione del piano rispetto ai 60 giorni dalla comunicazione della delibera della Sezione di controllo di cui all'art. 148-bis del T.U.E.L. per l'adozione delle necessarie misure correttive, le criticità finanziarie, già accertate da questa Sezione di controllo, siano oggetto di ulteriore deterioramento in conseguenza della spesa, nel quadro della continuità della gestione amministrativa, di risorse delle quali l'Ente non dispone o delle quali ritiene erroneamente di disporre, con il rischio di compromettere o rendere più difficoltoso il raggiungimento del riequilibrio.

g) È chiaro che un Comune potrà anche decidere di definire il piano di riequilibrio finanziario pluriennale prima del termine previsto dalla legge ovvero disporre, con atti separati, le immediate misure correttive, che saranno poi inserite nel piano, facendo così venir meno il blocco della spesa in caso di positiva valutazione da parte di questa Sezione delle misure adottate sul bilancio in corso.

h) la Sezione accerta la mancata adozione delle misure correttive e, per l'effetto, tenuto conto della situazione di strutturale squilibrio di bilancio accertata dalla deliberazione 230/2021/PRSP, tale per cui non sussiste una complessiva, idonea ed attendibile copertura, né la sostenibilità finanziaria delle spese e dispone la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa discrezionale: della spesa, cioè, non legata ad indefettibili obblighi istituzionali e giuridici dell'Ente, sino all'adozione della delibera di cui all'art. 243-bis, comma 5, T.U.E.L. Resta comunque esclusa da tale blocco la spesa vincolata e quella diretta a garantire l'uguaglianza dei livelli assistenziali nelle prestazioni sociali in quanto spesa.

Delib. 12/2022/PRSE - Comune di Prignano sulla Secchia (MO) - Prev. 2018-2020 e Rend. 2018 e 2019 - Pres. Rel Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati - Doppia asseverazione da parte degli organi di revisione - Fattispecie: in due casi le asseverazioni non sono pervenute, e che il Comune non ne ha sollecitato la trasmissione.

a) Si rammenta che «tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere -

secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all’equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale» (Corte cost., sent. n. 6/2019), dovendosi sottolineare (sentt. n. 101 del 2018 e n. 247 del 2017) che l’art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti:

a1) quello contenuto nel primo periodo riguarda l’equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata;

a2) quello del secondo periodo riguarda l’equilibrio complessivo di quest’ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale.

A3) L’equilibrio complessivo «deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato» (Corte cost., sent. n. 6/2019).

b) È indispensabile 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) L’adempimento normativo in questione, di cui all’art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e l’attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio.

d) La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell’Organo di revisione dell’ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria, pertanto, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità ai dati, così come “gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione”.

e) La richiamata asseverazione è tra l’altro sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell’ente socio (Corte dei conti, Sez. Autonomie, delib. n. 2/2016), così che in caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell’ente territoriale è tenuto a segnalare tale inadempimento all’organo esecutivo dell’ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell’esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n.61/2020/PRSE, n.47/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Riconciliazione dei rapporti creditori e debitorie tra l’Ente e l’Unione dei Comuni del Distretto Ceramicco

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. 252/2015).

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;

d) 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 citato art. 11 (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.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 39/2021/PRSE delib. n. 57/2021/PRSE, 116/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Efficacia del contrasto all'evasione tributaria – Fattispecie: bassa riscossione

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 82/2020/PRSE; n. 96/2020/PRSE; n. 115/2021/PRSE)

a) È necessario imprimere il massimo impulso al fine di assicurare una rigorosa continuità alle attività di controllo e di riscossione coattiva dei tributi non spontaneamente versati dai contribuenti. Una gestione discontinua dell'attività di accertamento tributario potrebbe danneggiare l'Ente impositore quantomeno per il ritardo con il quale consegue le entrate relative e può compromettere l'esito della riscossione, allontanando temporalmente il momento in cui si determina il presupposto dell'imposta da quello in cui si concretizza l'azione di riscossione non spontanea.

b) Un'azione discontinua nell'accertamento dei tributi determina la non corretta rappresentazione dei fenomeni contabili, pregiudicando l'obbligo della rendicontazione, il cui scopo principale è la piena accessibilità informativa per il cittadino ai dati della resa del conto, a garanzia del leale e trasparente rapporto dialettico che connota il mandato elettorale ed il correlato giudizio democratico circa l'*an*, il *quando* ed il *quomodo* della gestione delle pubbliche risorse in relazione alle pubbliche finalità (Corte cost., n. 184/2016).

c) E' necessario rammentare che, partendo dall'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di egualianza nell'ambito dei rapporti tributari, si giunge alla considerazione che la riscossione dei tributi diviene attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse al Comune. Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

Bilancio di previsione e rendiconto - Adeguatezza del fondo rischi per contenzioso.

a) È necessario monitorare nel tempo l'adeguatezza e la congruità dell'accantonamento per far fronte alla copertura degli eventuali maggiori oneri che potrebbero essere sostenuti dall'Ente in caso di soccombenza in eventuali cause future.

b) Con riferimento alla costituzione del fondo, si richiama la deliberazione n. 14/2017/INPR della Sezione delle Autonomie recante "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266".

b1) Con tale intervento, volto a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, la Sezione delle Autonomie 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. 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. Anche in questo caso, 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."

c) La quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, allegato 4/2, punto 9.2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

d) La lettura di detti principi conforma sia gli obblighi dell'Ente, il quale è tenuto ad un'attenta ricognizione delle cause pendenti, sia gli obblighi dell'Organo di revisione che atterrà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a rendiconto.

d1) Tali adempimenti permettono, da un lato, di non far trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo, che si è ritenuto probabile, dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie e, dall'altro lato, di preservare gli equilibri di bilancio, richiedendo, quindi, uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n.23/2020/PRSE, n.102/2020/PRSP, n.46/2021/PRSE, n.61/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Assenza di cassa vincolata

a) Si rammenta e sottolinea l'importanza, in termini generali, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari).

b) L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o dalla volontà di terzi finanziatori) traspare chiaramente nell'art. 195 del T.U.E.L. che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché, dopo la novella apportata dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, n. 31/2015/INPR).

c) A tal fine, l'art. 180, comma 3, lett. d) del T.U.E.L. prescrive, che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti". Allo stesso modo, il successivo art. 185 impone, al comma 2, lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino "il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti". Inoltre, la determinazione della giacenza di cassa vincolata è oggetto, di apposita disciplina nel Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 10.6).

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 82/2020/PRSE del 7 ottobre 2020).

Bilancio di previsione e rendiconto - Incongruenze tra i dati inseriti nella BDAP ed i dati riportati nei documenti contabili

a) Ai sensi dell'art. 240 TUEL, un fondamentale ruolo è svolto dai revisori i quali "rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario" e che il postulato n. 5 (principio di veridicità attendibilità, correttezza e comprensibilità) dell'Allegato 1 richiamato all'art. 3, comma 1, del d.lgs 118/2011 stabilisce che "[...] i documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e tutti gli altri principi allo stesso collegati, non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile."

b) Il revisore, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, è chiamato ad assicurare l'attendibilità dei dati e ad attestare la congruenza di quelli inseriti nella BDAP con quelli presenti nei documenti contabili dell'Ente (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 6/2017): l'Organo di revisione economico-finanziaria, altresì, è tenuto a verificare la correttezza e la completezza dell'invio dei dati da parte del servizio economico-finanziario dell'Ente Locale, alla BDAP; per questo è tenuto a registrarsi al sistema gestionale in questione (Sezione regionale di controllo per la Basilicata, deliberazione n. 46/2018/PRSE).

c) Si sottolinea l'importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia contabile degli enti locali, atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni.

d) I controlli rinvengono fondamento nel questionario redatto, sia pur in forma semplificata, dall'Organo di revisione dell'ente, quale ruolo portante della previsione di cui all'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 – quale "imprescindibile parametro normativo di riferimento" – ma anche e soprattutto dalla collocazione della BDAP costituita in attuazione dell'art. 13 della legge n. 196/2009 nel contesto cioè di riforma della contabilità di Stato, in combinato disposto con la legge n. 42/2009, che ne sottolineano il ruolo di supporto al governo della finanza pubblica e della rilevazione e gestione dell'informazione ad essa relativa.

e) L'importanza del corretto inserimento dei dati da parte dell'organo di revisione si evince tra l'altro dal fatto che "[...] le amministrazioni pubbliche si dotano di una banca dati [...], attraverso cui condividere i dati accessibili a tutte le amministrazioni pubbliche, perché possa divenire uno strumento diffuso di conoscenza e di trasparenza delle grandezze della finanza pubblica attraverso cui favorire anche il confronto tra amministrazioni ed enti della stessa natura" (Atto Senato 1937, 2009). Ciò anche per consentire il superamento dei limiti intrinseci dovuti alla introduzione dei "moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci (...) indispensabili per i controlli della finanza pubblica", "i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguitate", ma che "non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato" (Corte cost., sent. n. 184 del 2016), in quanto "caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza".

f) L'introduzione degli obblighi di corretto inserimento dei dati nella BDAP in capo all'organo di revisione appare pertanto strettamente funzionale a quanto sopra indicato e in definitiva alla peculiarità del sistema contabile il quale mantiene "la sua ragion d'essere in relazione alla finalità di rappresentare le qualità e le quantità di relazione tra le risorse disponibili e gli obiettivi in concreto programmati" (Corte costituzionale sentenza n. 184 del 2016), riferiti specificamente agli istituti propri dell'armonizzazione.

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

Delib. 13/2022/PRSE - Comune di Monterenzio (BO) - Prev. 2018-2020 e Rend. 2018 e 2019 - Pres.Rel Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconti - Approvazione dei rendiconti oltre il termine di legge - Fattispecie: rispetto del divieto di assunzione di cui all'art.9 comma 1 quinquies del decreto-legge 24 giugno 2016 n. 113.

a) Il puntuale rispetto delle tempistiche normativamente fissate per l'adozione di documenti contabili fondamentali rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'Ente.

b) Dal ritardo nell'approvazione del rendiconto o dalla sua omissione, nei casi più gravi, può conseguire l'attivazione della procedura disciplinata dall'art. 137 del d.lgs. n. 267/2000 e dall'art. 120, secondo e terzo comma, della Costituzione circa l'eventuale esercizio di poteri sostitutivi degli organi, poteri attribuiti al Governo, con possibilità di intimare una diffida ad adempiere ed eventualmente nominare un commissario ad acta.

c) Ulteriori limitazioni per l'ente, *ope legis*, si ravvisano nell'esclusivo e limitato utilizzo dell'avanzo di amministrazione "presunto", anziché accertato (artt. 186 e 187 del d.lgs. n. 267/2000), e nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento attraverso la contrazione di nuovi mutui, secondo quanto stabilito dall'art. 203, comma 1, lett. a) del TUEL, mentre la mancata redazione dell'apposita certificazione sui principali dati del rendiconto da parte dell'ente comporta la sospensione dell'ultima rata del contributo ordinario previsto in favore dell'ente relativamente all'anno in cui l'inadempimento è avvenuto (stante il precezzo contenuto nell'art. 161, commi 1 e 3, del TUEL, quest'ultimo nel testo modificato dall'art. 27 co. 7, l. 28/12/2001, n. 448).

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

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 41/2020/PRSP e n-55/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconti - Conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati - Doppia asseverazione da parte degli organi di revisione

a) Si rammenta che «tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all'equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale» (Corte cost., sent. n. 6/2019), dovendosi sottolineare (sent. n. 101 del 2018 e n. 247 del 2017) che l'art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti:

a1) quello contenuto nel primo periodo riguarda l'equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata;

a2) quello del secondo periodo riguarda l'equilibrio complessivo di quest'ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale.

a3) L'equilibrio complessivo «deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato» (Corte cost., sent. n. 6/2019).

b) In questo quadro, diviene indispensabile 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) L'adempimento normativo in questione, di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio.

d) La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria, pertanto, al fine di evitare eventuali

incongruenze e garantire piena attendibilità ai dati, così come "gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione".

e) L'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è tra l'altro sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio (Corte dei conti, Sez. Autonomie, delib. n. 2/2016), così che in caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale è tenuto a segnalare tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n.61/2020/PRSE, n.47/2021/PRSE, n.133/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconti – Scarsa efficacia del contrasto all'evasione tributaria

a) Si rammenta l'esigenza di imprimere il massimo impulso e di assicurare una rigorosa continuità alle attività di controllo e di riscossione coattiva dei tributi non spontaneamente versati dai contribuenti.

b) Una gestione discontinua dell'attività di accertamento tributario potrebbe danneggiare l'Ente impositore quantomeno per il ritardo con il quale conseguono le entrate relative e può compromettere l'esito della riscossione, allontanando temporalmente il momento in cui si determina il presupposto dell'imposta da quello in cui si concretizza l'azione di riscossione non spontanea.

c) L'azione discontinua nell'accertamento dei tributi determina la non corretta rappresentazione dei fenomeni contabili, pregiudicando l'obbligo della rendicontazione, il cui scopo principale è la piena accessibilità informativa per il cittadino ai dati della resa del conto, a garanzia del leale e trasparente rapporto dialettico che connota il mandato elettorale ed il correlato giudizio democratico circa l'*an*, il *quando* ed il *quomodo* della gestione delle pubbliche risorse in relazione alle pubbliche finalità (Corte cost., n. 184/2016).

d) Partendo dall'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di egualianza nell'ambito dei rapporti tributari, si giunge alla considerazione che la riscossione dei tributi diviene attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse al Comune.

e) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 82/2020/PRSE; n. 96/2020/PRSE; n.115/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconti - Adeguatezza del fondo rischi per contenzioso. Fattispecie: accantonamento nel 2019. La situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente fatta oggetto di cognizione da parte dell'Ente e monitorata dall'Organo di revisione, sul quale incombe l'onere di attestarne la congruità.

a) Con riferimento alla costituzione del fondo, si richiama la deliberazione n. 14/2017/INPR della Sezione delle Autonomie recante "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266". Con tale intervento, volto a fornire agli enti utili indicazioni di

principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, la Sezione delle Autonomie 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.

b) 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.

c) 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."

c1) La quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, allegato 4/2, punto 9.2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

d) La lettura di detti principi conforma sia gli obblighi dell'Ente, il quale è tenuto ad un'attenta ricognizione delle cause pendenti, sia gli obblighi dell'Organo di revisione che attererà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a rendiconto.

e) Tali adempimenti permettono, da un lato, di non far trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo, che si è ritenuto probabile, dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie e, dall'altro lato, di preservare gli equilibri di bilancio, richiedendo, quindi, uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n.23/2020/PRSE, n.102/2020/PRSP, n.46/2021/PRSE, n.61/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconti - Errata modalità di calcolo dell'indicatore di tempestività dei pagamenti della pubblica amministrazione - Fattispecie: indicatore calcolato dalla data di registrazione della fattura

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 (art. 1 del d.lgs. n. 231/2002 e art. 3, comma 1, del d.lgs. 9 novembre 2012, n. 192). Di particolare rigore è anche la disciplina recata dal d.lgs. n. 231/2002.

b) L'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti, previsto dall'art. 33 del d.lgs. n. 33/2013, è stato parzialmente rivisitato dal legislatore attraverso alcune disposizioni del d.l. n. 66/2014 (art. 8, co. 1, e art. 41, co. 1); il d.P.C.M. del 22 settembre 2014, all'art. 9, ne definisce poi le modalità di computo.

c) L'art. 9, comma 3, del d.P.C.M. 2014 stabilisce che l'indicatore di tempestività dei pagamenti "è calcolato come la somma, per ciascuna fattura emessa a titolo di corrispettivo di una transazione commerciale, dei giorni effettivi intercorrenti tra la data di scadenza della fattura o richiesta equivalente di pagamento e la data di pagamento ai fornitori moltiplicata per l'importo dovuto, rapportata alla somma degli importi pagati nel periodo di riferimento".

La Sezione invita l'Ente a verificare le modalità di calcolo del richiamato indicatore secondo le disposizioni vigenti (cfr. art. 33 del d.lgs. n. 33/2013 e art. 9 del d.P.C.M. del 22 settembre 2014), riservandosi di verificare il buon esito delle azioni intraprese in occasione dell'esame dei rendiconti degli esercizi successivi.

(Cfr. Corte dei conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni nn. 148/2018/PRSE, 24/2020/PRSE, 36/2020/PRSE, 75/2020/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconti - Mancato rispetto dei parametri di deficitarietà strutturale P6, codice indicatore 13.1 di cui al D.M. 28/12/2018 e P7, codici indicatore 13.2 e 13.3 dello stesso decreto

- a) Il parametro obiettivo P6, codice indicatore 13.1 ai fini dell'accertamento della condizione di deficitarietà di cui al decreto del Ministro dell'interno di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze del 28/12/2018, "Debiti riconosciuti e finanziati" maggiore dell'1 per cento, prende a riferimento i debiti fuori bilancio riconosciuti e finanziati, che vengono rapportati con il totale gli impegni del titolo 1 e titolo 2. L'informazione che scaturisce dall' indicatore P6, dà evidenza di quanta parte della spesa regolarmente impegnata è costituita da debiti fuori bilancio ricondotti all'interno delle corrette procedure contabili. Tanto minore è l'indicatore, tanto minori rispetto agli impegni di cui ai titoli 1 e 2, sono i debiti fuori bilancio riconosciuti e finanziati.
- b) Il parametro P7 di cui allo stesso decreto del Ministero dell'Interno, ha ad oggetto gli indicatori 13.2 "Debiti in corso di riconoscimento" più l'indicatore 13.3 "Debiti riconosciuti e in corso di finanziamento" maggiore dello 0,60%. L'indicatore in questione, da calcolare come valore percentuale, prende a riferimento la sommatoria dei debiti in corso di riconoscimento e dei debiti riconosciuti e in corso di finanziamento e li rapporta con il totale gli accertamenti dei titoli 1, 2 e 3.
- c) L'irregolarità derivante dallo sforamento dei 2 parametri di valutazione di deficitarietà richiamati, appare potenzialmente foriera di futuri pregiudizi e potrebbe incidere in sede di mantenimento degli equilibri di bilancio del Comune e, più in generale, ai fini di una sana gestione finanziaria.

Bilancio di previsione e rendiconti - Situazione relativa ai debiti fuori bilancio riconosciuti nel 2012: evoluzione della situazione con riferimento al recupero del credito derivante dalla sentenza favorevole del Consiglio di Stato

Fattispecie: relativamente al recupero del richiamato credito, il Revisore segnalava che la "DG 71/2020 ha sovvertito completamente le precedenti determinazioni e ha quantificato una cifra da incassare pari ad € 1.360.412,93 contro € 1.827.179,29". Al riguardo la Sezione rilevava, in effetti, la sussistenza di una considerevole differenza tra le due poste sopra richiamate, pari ad euro 466.766,36. Il Revisore ha riferito che la richiamata DG n. 71/2020 "ha comportato un riallineamento dei residui attivi del 2019 di € 446.766,96 controbilanciato dall'azzeramento del FCDE per un importo quasi analogo nel rendiconto 2020 e cui il revisore ha dato parere negativo", invitando il Comune a effettuare accantonamenti a FCDE per le posizioni che per decenni non avevano versato nulla.

- a) Tenuto anche conto di quanto riferito dal Revisore in merito alla corretta quantificazione delle somme da incassare, in attesa che l'importo da riscuotere trovi conclusiva composizione, anche in esito a quanto emerso in sede di audizione, la Sezione richiede, comunque, all'Ente di effettuare i dovuti accantonamenti sia a fondo rischi che a fondo crediti di dubbia esigibilità, parametrando detti accantonamenti, secondo il criterio di maggior prudenza (d.lgs. n. 118/2011, Allegato 1 "Principi generali o postulati", all'art. 3, punto 9), effettuando un'adeguata ponderazione dei rischi e delle incertezze sopra rilevate nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti a tutela degli equilibri dell'Ente.

(Cfr Corte Conti Sez. Reg. contr. Emilia-Romagna delibb. Nn. 33/2019/PRSP e 31/2021/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconti - Controlli interni - Fattispecie: nessuna comunicazione da parte del Segretario al Revisore.

- a) Ai sensi dell'art. 147-bis, comma 3 del T.U.E.L., le risultanze del controllo sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi, nonché ai revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al consiglio comunale.

- b) In caso di riscontrate irregolarità, il segretario trasmette le risultanze del controllo ai medesimi destinatari unitamente alle direttive cui conformarsi. Rappresentando tale tipologia di controllo un presidio indispensabile

ai fini della verifica della regolarità dell'azione amministrativa, la suddetta trasmissione da parte del segretario all'Organo di revisione è finalizzata a consentire tutte le opportune verifiche nell'ambito dell'attività di vigilanza a quest'ultimo demandata dall'art. 239, co. 1, lett. c), del T.U.E.L.

c) Come previsto dalla citata disposizione del T.U.E.L., l'Organo di revisione deve vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, ivi compresa l'attività contrattuale dell'Ente e, quindi, sulla verifica del rispetto delle procedure di legge previste per gli appalti pubblici, per la gestione dei beni, sul rispetto degli adempimenti fiscali, utilizzando a tal fine anche tecniche motivate di campionamento.

d) Ciò premesso, in considerazione del fatto che l'eventuale mancata vigilanza da parte dell'Organo di revisione (in questo caso dovuta alla mancanza del Segretario) assume rilevanza non sono in ordine alla verifica dell'adeguatezza dei controlli interni ma anche sotto il profilo della lesione dell'equilibrio finanziario dell'Ente e delle connesse responsabilità indotte dalle omissioni dei soggetti responsabili dei controlli, è necessario per gli enti conformarsi alle disposizioni sopra richiamate in materia di controlli interni, riservandosi di svolgere ulteriori approfondimenti e controlli in occasione dell'esercizio delle proprie funzioni sui successivi esercizi finanziari.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 73/2021/VSGC)

Delib. 25/2022/PRSP - Comune di Maiolo (RN) - Prev. 2018-2020 e Rend. 2018- 2019 Rel. Primo. Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Fattispecie: l'Ente doveva adempiere alle prescrizioni relative alla precedente deliberazione 239/2021/PRSP

In relazione alla probabile sottostima del fondo crediti di dubbia esigibilità ed alla mancata costituzione del fondo perdite società partecipate, la Sezione ha richiesto all'ente i seguenti adempimenti:

- il ricalcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità a rendiconto 2019, utilizzando il metodo ordinario;
- la trasmissione della documentazione comprovante l'esito del suddetto ricalcolo e dell'accantonamento al fondo perdite società partecipate, cui l'ente aveva dichiarato di provvedere in sede di assestamento sul bilancio per l'esercizio 2021.

Risultava inoltre un notevole aumento dei residui attivi al titolo 4.

In conclusione, il collegio ha rilevato che l'ente ha correttamente adempiuto alle prescrizioni di cui alla precedente deliberazione di questa sezione regionale di controllo n. 239/2021/PRSP e che non ricorrono elementi istruttori che rendano necessari immediati provvedimenti di blocco della spesa ai sensi del richiamato art. 148-bis del T.U.E.L.

Bilancio di previsione e rendiconti – Calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità

Fattispecie: l'ente ha trasmesso il prospetto di calcolo di dettaglio del fondo crediti di dubbia esigibilità, e sembra doversi escludere una errata modalità di calcolo del fondo in esame, che tuttavia permane esiguo, risultando pari, al termine dell'esercizio per il 2019, a meno del 6% delle entrate totali.

a) In applicazione dei principi contabili (allegato 4/2, d.lgs. 118/2011) a fini di determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità l'ente locale è tenuto ad «individuare le categorie di entrate stanziate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione» (esempio n. 5 dell'allegato) come operazione propedeutica al calcolo della percentuale da applicare poi alle entrate così individuate a fini di determinazione dell'entità dell'accantonamento.

b) Pertanto, la individuazione delle categorie di entrate alle quali di applicare la percentuale che di riscossione attesa a fini di determinazione del fondo in questione, non è scelta libera dell'ente, ma dipende dall'andamento storico delle riscossioni. Ciò coerentemente con la finalità dell'istituto, che è quella di portare a compensazione del totale dei crediti iscritti una percentuale presumibile di non riscossione degli stessi.

Bilancio di previsione e rendiconti – Incremento dei residui attivi imputabile al titolo 4 delle entrate rappresentate da contributi pubblici concessi per la realizzazione di opere pubbliche, la cui riscossione è subordinata all'approvazione della rendicontazione.

a) Va rammentato quanto previsto al punto 3.6 dell'Allegato 4/2 ai principi contabili in base al quale, 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.

b) Tale principio contabile altro non è che espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata, in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni giuridicamente perfezionate. 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

(cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 259/2021/PRSE, 126/2021/PRSE, 142/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconti - costituzione del fondo perdite società partecipate

Fattispecie: l'ente, dopo aver precisato di non essere mai stato chiamato a finanziare perdite societarie, ha comunicato di aver effettivamente deliberato l'istituzione del fondo a decorrere dall'esercizio 2021, con atto di Consiglio comunale n. 28 del 29 novembre 2021, in sede di assestamento di bilancio.

Delib. 26/2022/PRSP - Comune di Morciano di Romagna (RN) - Rend. 2018-2019 - Rel. Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Rendiconti - La situazione del Comune di Morciano di Romagna.

Con deliberazione n. 267/2021/PRSP del 24 dicembre 2021, questa Sezione regionale di controllo, in esito all'esame della documentazione inerente ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 del Comune, aveva accertato la **violazione delle regole di rientro del disavanzo**, avendo l'ente recuperato una quota minore di quanto previsto dal piano di rientro sia nell'esercizio 2016 sia nell'esercizio 2017.

La Sezione ha pertanto richiesto all'ente, ai sensi dell'art. 148-bis del T.U.E.L., di provvedere alle opportune rettifiche in bilancio, inviando una relazione alla Sezione entro 60 giorni dalla comunicazione di deposito della deliberazione, che desse conto delle misure adottate.

Rendiconti - Rientro del disavanzo

Fattispecie: Con una relazione firmata dal Sindaco e dall'Organo di revisione, l'ente ha rappresentato che, in esito al rimborso parziale anticipato di una somma in conto capitale residua, si è realizzato un miglioramento della parte disponibile del risultato di amministrazione. Pertanto, tenendo conto del ripristino della violazione alle regole di rientro del piano di disavanzo evidenziate, il Comune ritiene che, sulla base dei dati di preconsuntivo disponibili, il risultato teorico atteso 2021 quantificato sulla base delle risultanze di cui alla

deliberazione 267 /2021/PRSP in 762.410,19 euro, possa essere ampiamente raggiunto in sede di approvazione del rendiconto 2021. L'ente ha comunicato che il rendiconto 2021 risulta attualmente in fase di elaborazione, pertanto si è impegnato, non appena lo stesso verrà approvato, all'inoltro di una relazione aggiuntiva a dimostrazione di quanto sopra, corredata dalla deliberazione consiliare di approvazione del risultato di esercizio.

a) In conclusione, il collegio rileva che l'ente ha correttamente adempiuto alle prescrizioni di cui alla precedente deliberazione di questa sezione regionale di controllo n. 267/2021/PRSP, individuando le misure correttive atte a determinare il rientro del disavanzo emerso.

b) Allo stato pertanto **non ricorrono elementi istruttori che rendano necessari immediati provvedimenti di blocco della spesa ai sensi del richiamato art. 148-bis del T.U.E.L.**

Delib. 38/2022/PRSE - Comune di Portomaggiore (FE) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Disavanzo di amministrazione - Ripiano disavanzo.

Fattispecie: Il Comune ha rideterminato il disavanzo 2020 in seguito alla sentenza della Corte cost. n. 80/2021 per maggior accantonamento a FAL riportando il maggior disavanzo da riaccertamento straordinario di cui all'art. 1, c. 848, della legge n. 205/2017 all'importo che lo stesso avrebbe avuto al 31 dicembre 2020 in base all'originario piano di rientro, dedotte le tre quote annuali del 2018, 2019 e 2020.

La Sezione ha evidenziato che:

a) non è consentito l'aumento di una linea di disavanzo già recuperata, cancellando tutti i miglioramenti ad essa imputati con i precedenti rendiconti;

b) il rendiconto della gestione finanziaria rappresenta l'essenziale momento di chiusura del ciclo del bilancio cristallizzando, in base al principio contabile dell'annualità (che, peraltro, ha copertura costituzionale), i risultati conseguiti e dunque la concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici stabiliti nel documento di bilancio di previsione, consentendo al Consiglio comunale e alla Corte dei conti di effettuare i necessari riscontri, di valutare eventuali scostamenti tra obiettivi e risultati e di analizzarne le ragioni;

c) in linea generale, il disavanzo ordinario (emerso nell'anno) va ripianato secondo le regole ordinarie e cioè ai sensi dell'art. 188 del TUEL;

d) nel caso del concorrere di più linee di disavanzo, in applicazione del principio contabile applicato di cui ai punti 9.2.26 e 9.2.30 di cui all'allegato 4/2 al d. lgs. n. 118/2011, il cd. extra recupero andrà attribuito alla componente del disavanzo di amministrazione "in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso";

e) i principi di annualità, trasparenza, certezza e veridicità dei rendiconti evidenziano l'importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia contabile degli enti locali e pertanto la

f) l'emersione di una nuova componente, a connotazione atipica, di disavanzo FAL, quale effetto della sentenza della Corte costituzionale, costituisce una sopravvenienza in fatto e in diritto (tenuto conto che l'ente aveva correttamente applicato la normativa statale caducata dalla sentenza citata) e dunque non programmabile e non oggetto di uno specifico piano di rientro, assoggettata dalla stessa Corte costituzionale all'ordinaria disciplina di cui all'art. 188 TUEL (anche se successivamente alla sentenza il legislatore ha previsto arco temporale di recupero di quel disavanzo fino a dieci anni, art. 52 d.l. n. 73/2021).

Delib. 53/2022/PRSE - Comune di Castel Bolognese (RA) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons.Tessaro - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Rappresentazione del fondo pluriennale vincolato (FPV) nell'allegato di rendiconto.

Fattispecie: reimputazione ad un solo esercizio

a) Si evidenzia:

i) 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;

ii) che per la redazione del cronoprogramma, che connota il FPV è necessaria un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'Ente;

iii) che la non veritiera rappresentazione dell'imputazione alle annualità del fondo pluriennale vincolato (FPV) costituisce elemento di criticità;

iv) 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 evidensi, 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.

c) Lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011 - è quello di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017, punto 9 del *Considerato diritto*).

d) La logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, è quella infatti di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017).

e) È necessario, anche con il fisiologico ausilio dell'Organo di revisione, conformarsi con puntualità ai richiamati principi che costituiscono il presupposto della corretta iscrizione in bilancio del FPV: esso non può, per le caratteristiche che lo connotano, avere una proiezione meramente annuale.

(cfr. Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 47/2021/PRSE)

Delib. 54/2022/PRSE - Comune di Roccabianca (PR) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons. Tessaro - Pres. Pieroni.

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

Fattispecie: L'analisi della situazione finanziaria del Comune prende le mosse da quanto già emerso e rilevato con la precedente deliberazione n. 90/2021/PRA/PRSP relativa all'esame del questionario sui rendiconti per il 2018 e 2019 con cui la Sezione aveva da un lato preso atto delle misure complessivamente adottate, ai sensi e per gli effetti dell'art. 148-bis, comma 3, e dall'altro si riservava di operare una verifica sui prossimi cicli di bilancio, al fine di scrutinare l'adempimento effettivo del programma di rientro generato dalle varie tipologie di disavanzo e la loro corretta scansione temporale stabilita dalla legge.

All'esito di ciò, la situazione finanziaria risulta notevolmente migliorata, evidenziando un recupero eccedente le quote annuali del disavanzo di competenza dell'esercizio 2020 e il disavanzo d'amministrazione al 31 dicembre 2020 è interamente imputabile al disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE art. 39-quater D.L. n. 162/2019.

In particolare, la situazione è compendiabile come segue.

	Rendiconto 2019	Rendiconto 2019
Totale parte disponibile	€ -863.044,91	€ - 295.420,43
Disavanzo da riaccertamento straordinario (quota annuale recupero € 12.841,78)	€ 308.202,72	--
Disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE art. 39-quater D.L. n. 162/2019 (quota annuale recupero € 32.357,99 dall'esercizio 2021)	€ 485.369,91	€ 295.420,43
Disavanzo ordinario ai sensi dell'artt. 188 e 193 del TUEL	€ 69.472,28 di cui € 31.863,25 ripianati nel 2020 (deliberazione di C.C. n. 33/2020) ed € 37.609,03 da ripianare negli anni 2020-2022 con quota annuale recupero € 12.536,34 (deliberazione di C.C. n. 22/2020)	--

La corretta rappresentazione delle poste contabili nel bilancio **risente da un lato della decisione dell'amministrazione di lasciare ugualmente nelle previsioni di bilancio degli esercizi successivi le quote annuali di rientro dal disavanzo previste nella deliberazione di Consiglio comunale n. 22 del 29 luglio 2020 (da riaccertamento straordinario e da disavanzo ordinario)** "al fine di ridurre le annualità di ripiano".

La Sezione mette in evidenza come in realtà, al di là della qualificazione operata dall'ente, si sia in buona sostanza di fronte a una operazione di apposizione volontaria di vincoli sul bilancio che, come tali, soggiacciono ai limiti previsti dall'ordinamento contabile.

a) Il principio ordinariamente valevole in materia è quello di unità; infatti, i Principi generali (allegato 1 al d.lgs. n. 118/2011) stabiliscono che "La singola amministrazione pubblica è un'entità giuridica unica e unitaria, pertanto, deve essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio di esercizio.

È il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione.

b) Le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento. I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa di disciplina delle entrate vincolate”.

c) l'art. 162 del TUEL prevede che “il totale delle entrate finanzia indistintamente il totale delle spese, salvo le eccezioni di legge”, così come “la gestione finanziaria è unica come il relativo bilancio di previsione: sono vietate le gestioni di entrate e spese che non siano iscritte in bilancio”.

d) **Il profilo derogatorio rappresentato dal vincolo di destinazione «comporta che il fondo possa essere impiegato solo per la realizzazione dello scopo per cui è stato stanziato.** Occorre considerare che nella contabilità pubblica la regola relazionale tra entrate e spese è quella riconducibile al principio di unità del bilancio «specificativo dell'art. 81 Cost. [secondo cui] tutte le entrate correnti, a prescindere dalla loro origine, concorrono alla copertura di tutte le spese correnti, con conseguente divieto di prevedere una specifica correlazione tra singola entrata e singola uscita» (Corte cost., sentenza n. 192 del 2012). In tale contesto, il vincolo di destinazione si pone quale deroga al principio generale per garantire la finalizzazione di determinate risorse, come quelle erogate a titolo di sovvenzioni, contributi o finanziamenti, alla realizzazione dello scopo pubblico per il quale sono state stanziate» (Corte cost. n. 184/2016).

e) La Sezione rammenta quindi come in tema di fondi vincolati «è stato precisato che «[p]er vincoli formalmente attribuiti dall'ente si intendono quelli previsti dal principio applicato 9.2 [del d.lgs. n. 118 del 2011], derivanti da "entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e riscosse cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione.

f) È possibile attribuire un **vincolo di destinazione alle entrate straordinarie** non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi [e] ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio [...]. Infatti, la facoltà di imprimere uno specifico vincolo deriva dalla classificazione normativa (entrate straordinarie non aventi natura ricorrente) e dall'ulteriore requisito dell'assenza di disavanzi da ripianare. In definitiva, l'analitica classificazione delle somme vincolate non inficia il principio per cui, quand'anche non direttamente dipendente dalla legge, il vincolo deve trovare diretto presupposto nella stessa. È anche evidente come proprio la stessa perimetrazione della fattispecie derogatoria risponda all'obiettivo di non alterare l'equilibrio del bilancio».

g) Gli enti sono invitati ad una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente, anche in riferimento ai doveri, compendiati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del TUEL, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguitamento degli equilibri di bilancio, in quanto eventuali carenze della gestione ordinaria, ove non risolte, rischierebbero di non garantire all'ente il mantenimento di un costante equilibrio, vanificando di conseguenza i sacrifici imposti dal piano di rientro del disavanzo.

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

Bilancio di previsione e rendiconto - Ricorso all'anticipazione di tesoreria.

Fattispecie: Il Comune ha continuato ad affidarsi all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria per 365 giorni nell'esercizio 2020, pur restituendola interamente a fine anno. Il Collegio, evidenzia come l'azione del Comune si sia rivelata, fino ad ora, di modesta efficacia nel raggiungimento dell'obiettivo, come confermato dal

permanere di tempistiche di pagamento dei debiti commerciali molto elevate - di cui si dirà nel prossimo paragrafo - che costituisce evidente sintomo della persistente sofferenza nella gestione della liquidità del comune.

a) L'art. 222 del TUEL e l'art. 3, comma 17, della legge n. 350/2003 consentono il ricorso all'anticipazione di tesoreria, che è una forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di investimento posti dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione, esclusivamente per "superare una momentanea carenza di liquidità" ed è finalizzato a fronteggiare improrogabili e, comunque, momentanee esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni.

(Cfr. Sez. cont. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 81/2021/PRSE, n. 109/2021/PRSE e n. 269/PRSE/2021)

Bilancio di previsione e rendiconto - Ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione.

Fattispecie: Indicatore di tempestività dei pagamenti alto. L'Organo di revisione precisava che non risultavano adottate misure organizzative per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute alla data di resa del parere sul rendiconto 2020 ed evidenziava che il Comune ha proceduto solo con la pubblicazione dell'indicatore annuo di tempestività dei pagamenti nell'apposita sezione "Amministrazione trasparente" sul sito istituzionale.

La Sezione invita pertanto l'ente a adempiere correttamente e rapidamente a tutte le disposizioni normative in tema di rispetto dei termini di pagamento.

a) La disciplina dell'adempimento delle obbligazioni pecuniarie dei soggetti pubblici ha una notevole incidenza sul sistema economico, in considerazione del ruolo di acquirenti di beni, servizi e prestazioni rivestito dalle amministrazioni pubbliche e dell'ingente quantità di risorse a tal fine impiegate.

b) L'importanza del fenomeno è stata recepita dalla direttiva 2011/7/UE, sia rimarcando la necessità di «un passaggio deciso verso una cultura dei pagamenti rapidi» (considerando n. 12), sia evidenziando che i «ritardi di pagamento influiscono negativamente sulla liquidità e complicano la gestione finanziaria delle imprese. Essi compromettono anche la loro competitività e redditività quando il creditore deve ricorrere ad un finanziamento esterno a causa di ritardi nei pagamenti. Il rischio di tali effetti negativi aumenta considerevolmente nei periodi di recessione economica, quando l'accesso al finanziamento diventa più difficile» (considerando n. 3). D'altronde, i tardivi pagamenti rischiano di pregiudicare anche «il corretto funzionamento del mercato interno», nonché «la competitività delle imprese e in particolare delle PMI», valori che la direttiva, all'art. 1, eleva a suoi principali obiettivi.

c) Il legislatore italiano, conformandosi a tale direttiva e in risposta all'ingente ammontare maturato dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni, nell'ultimo decennio ha dato avvio a specifiche misure per incidere su tale patologica situazione.

d) La stessa giurisprudenza della Corte costituzionale, già a ridosso del recepimento della direttiva 2011/7/UE, ha sottolineato la gravità del problema, evidenziando che «il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione è obiettivo prioritario [...] non solo per la critica situazione economica che il ritardo ingenera nei soggetti creditori, ma anche per la stretta connessione con l'equilibrio finanziario dei bilanci pubblici, il quale viene intrinsecamente minato dalla presenza di situazioni debitorie non onorate tempestivamente» (sentenza n. 250 del 2013). Va infatti considerato anche il rilevante tema dell'esposizione debitoria per interessi passivi per ritardati pagamenti che, in considerazione anche del loro specifico e oneroso criterio di calcolo, riduce le effettive risorse da destinare alle finalità istituzionali.

e) Le misure adottate dal legislatore italiano hanno in tempi più vicini imposto limiti più stringenti ai tempi di pagamento, a seguito del decreto legislativo 9 novembre 2012, n. 192 (Modifiche al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, per l'integrale recepimento della direttiva 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, a norma dell'articolo 10, comma 1, della legge 11 novembre 2011, n. 180).

f) Si sottolinea che le disposizioni si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013 (art. 1 del d.lgs. n. 231/2002 e art. 3, co. 1, del d.lgs. 9 novembre 2012, n. 192). Ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 231/2002, si intendono per "transazioni commerciali" i contratti, comunque denominati, tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo.

g) L'inosservanza delle regole richiamate, non solo espone gli enti alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma vieppiù alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, palesando altresì un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi con l'esigenza di garantire sia l'agere licere, che il rispetto del "buon andamento" dell'azione amministrativa contemplati dall'art. 97 della Costituzione.

(Cfr. Sez. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 102/2020/PRSP e n. 214/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid.

Fattispecie: Il Comune ha rappresentato le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del d.l. n. 34/2020, nella parte vincolata del risultato d'amministrazione, nei vincoli derivanti da trasferimenti, e i ristori specifici di spesa non utilizzati relativi al fondo prestazioni di lavoro straordinario del personale della polizia locale tra i vincoli derivanti dalla legge.

La Sezione rileva come l'ente abbia non correttamente apposto i vincoli relativi ai fondi covid nell'allegato a/2 del risultato d'amministrazione del d.lgs. n. 118/2011.

a) Assume specifico rilievo quanto sottolineato nella faq n. 38 di Arconet la quale con ultimo aggiornamento 8 aprile 2021 chiarisce che *"Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione.*

b) *I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti".*

c) *Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020. I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno."*

All'esito di ciò,

d) Si rileva che tutte le risorse non utilizzate del fondo per le funzioni fondamentali sono da rappresentare tra i "vincoli da legge" e i ristori specifici di spesa, non utilizzati, devono essere rappresentati tra i "vincoli da trasferimenti" tra le risorse vincolate del risultato d'amministrazione.

Bilancio di previsione e rendiconti - Accantonamenti per passività potenziali.

Fattispecie: Mancata previsione degli accantonamenti per gli aumenti contrattuali del personale e del segretario comunale.

a) La nuova disciplina prevede una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (art. 42 del d.lgs. n. 118 del 2011): tali partite necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica. Si tratta di risorse che non possono essere assolutamente distratte per essere diversamente impiegate; da tanto deriva l'indisponibilità delle corrispondenti fonti di finanziamento» (Corte cost. n. 274/2017)

b) L'esigenza di effettuare la doverosa sterilizzazione delle somme nel risultato di amministrazione è correlata alla necessità, costituzionalmente presidiata, di evitare l'indebita espansione della spesa mediante l'utilizzo di partite non consentite (Corte cost.n.4/2020) e non correlate all'entrata accertata: è da rilevare infatti che l'entità degli accantonamenti ,anche nel caso di che trattasi, concorrono a proteggere la tenuta degli equilibri di bilancio, l'equilibrio tendenziale e la loro combinazione in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti (Corte cost, sentenza n. 70 del 2012 e sent. n. 192/2012, punto 6 del Considerato in diritto)

c) Gli enti sono tenuti ad un'attenta ricognizione delle passività potenziali di varia origine, prevedendo adeguati accantonamenti nel risultato d'amministrazione permettendo che, da un lato, di non far trovare l'ente sgarnito nel momento in cui l'evento negativo dovesse realizzarsi e, dall'altro lato, di preservare gli equilibri di bilancio, richiedendo, quindi, uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

Delib. 55/2022/PRSP - Comune di Ferriere (PC) - Rend. 2018-2019 - verifica misure ex art.148 bis T.U.E.L. - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons. Tessaro - Pres. Pieroni.

Fattispecie: Con deliberazione n. 269/2021/PRSP, questa Sezione, in esito all'esame della documentazione inherente ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 del Comune ha accertato, l'emergere di un disavanzo pari ad € - 384.653,01 al 31 dicembre 2019, per cui l'Ente ha approvato un piano di rientro triennale a rate costanti di € 128.217,67 ciascuna, a valere sulle annualità 2020-2022; inoltre, ha rilevato il perdurare di una situazione di precario equilibrio finanziario, correlata ad una condizione di illiquidità e di sofferenza di cassa.

La Sezione ha pertanto richiesto all'Ente, ai sensi dell'art. 148-bis del T.U.E.L., di provvedere alle opportune misure correttive, inviando una relazione alla Sezione entro 60 giorni dalla comunicazione di deposito della deliberazione e raccomandando, in particolare:

- di impiegare al massimo le risorse umane, finanziarie e materiali per migliorare la capacità di riscossione e adottare le misure organizzative per consentire la tempestiva effettuazione dei pagamenti, limitando il ricorso a fonti esterne a cui attingere la liquidità necessaria ed evitando al contempo che queste divengano modalità surrettizie, non consentite, di finanziamento della parte corrente di bilancio;
- di procedere a un'effettiva e completa operazione di trasparenza sui conti (innanzi tutto mediante un corretto riaccertamento delle partite contabili pregresse).

In esito alla citata deliberazione, l'ente ha riferito sulle misure adottate per addivenire ad un superamento delle rilevate criticità, nonché sul procedere del ripiano del disavanzo.

Conclusioni: la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna:

- prende atto delle misure correttive adottate dal Comune di Ferriere in esito alla propria deliberazione n. 269/2021/PRSP;
- raccomanda al Comune di proseguire negli sforzi finalizzati alla riduzione dei residui attivi e al superamento delle pratiche contrarie ai principi di sana gestione;
- raccomanda al Comune, in ossequio al rispetto del preceitto dinamico della gestione finanziaria, di apprestare in corso di esercizio i necessari strumenti di flessibilità del bilancio, al fine di dare adeguata copertura alle vicende emergenziali in particolare di aumento delle spese dell'energia, nonché in relazione alla diminuzione delle entrate;
- richiede di produrre, con cadenza quadriennale, apposita relazione a firma del Sindaco e dell'Organo di revisione, con riferimento alle persistenti criticità, con particolare riguardo agli squilibri di cassa e alla gestione dei residui attivi;

Bilancio di previsione e rendiconto - gestione delle risorse destinate agli enti locali al fine di contrastare gli effetti dell'emergenza epidemiologica.

Fattispecie: Nella prospettiva necessariamente dinamica che informa il controllo di cui ai sopra richiamati art. 1, co. 166, l. 255/2006 e 148-bis del T.U.E.L., l'istruttoria svolta dalla Sezione ha preso in esame la certificazione Covid trasmessa dall'ente, a fini di verifica della corretta apostazione contabile delle risorse assegnate al Comune e non ancora spese al termine dell'esercizio finanziario per il 2020, che ha evidenziato la sostanziale correttezza della gestione delle risorse in esame.

- a) Relativamente alla gestione delle risorse destinate agli enti locali al fine di contrastare gli effetti dell'emergenza epidemiologica si sono susseguiti numerosi provvedimenti di assegnazione di fondi; inizialmente, gli artt. 114 e 115 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, c.d. «cura Italia», istitutivi del fondo per la sanificazione degli ambienti e fondo per lo straordinario della polizia locale, l'ordinanza del capo del dipartimento della Protezione civile n. 658 del 29 marzo 2020, relativo al fondo di solidarietà alimentare, gli artt. 112-bis e 177 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, rispettivamente dedicati ai fondo comuni particolarmente danneggiati dall'emergenza sanitaria ed ai ristori a fronte delle minori entrate da IMU.
- b) logica d'intervento settoriale è stata quindi superata, dal punto di vista della provvista di risorse finanziarie a favore degli enti locali, dall'art. 106 del d.l. 34/2020 citato, il quale ha istituito un fondo finalizzato a garantire l'espletamento delle funzioni fondamentali, anche in relazione alla possibile perdita di entrate connessa all'emergenza (il cd. "fondone").
- c) Successivamente, l'art. 39 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, ha incrementato il fondo in esame, finalizzato a ristorare la perdita di gettito, da considerare al netto delle minori spese e delle risorse già assegnate dallo Stato a compensazione delle minori entrate e delle maggiori spese.
- d) Ai sensi dell'articolo 1, comma 827, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, gli enti locali beneficiari delle risorse in esame sono stati chiamati a trasmettere, entro il termine perentorio del 31 maggio 2021, utilizzando l'apposito applicativo sul portale del Ministero dell'economia e finanze, una certificazione volta a documentare la suddetta «perdita di gettito».
- e) La legge in esame (nel disporre un ulteriore incremento, per l'anno 2021, del fondo funzioni fondamentali: art. 1 co. 822) ha disposto, al comma 823, che «le risorse non utilizzate alla fine di ciascun esercizio confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione e non possono essere svincolate ai sensi dell'articolo 109, comma 1-ter, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18».
- f) Successivamente, l'articolo 13 del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 (c.d. «sostegni-ter») ha stabilito che le risorse del fondo di cui all'articolo 1, comma 822, della legge 178/2020 sono utilizzabili anche nel 2022 per le medesime finalità. Di conseguenza, è stato differito al 31 ottobre 2023 il termine entro cui il Ministero

provvederà alla definitiva verifica della perdita di gettito degli enti e sarà quindi effettuato il conguaglio finale, considerando le risorse del fondo funzioni fondamentali 2020 e 2021 non utilizzate alla data del 31 dicembre 2022, unitamente alle risorse assegnate a ristoro di specifiche minori entrate, assegnate e non utilizzate nel triennio 2020-2022.

g) In argomento, già le Linee guida sui bilanci di previsione 2021-2023 avevano avuto modo di sottolineare come “All'adempimento degli obblighi di certificazione della perdita di gettito sono correlati significativi effetti sostanziali che incidono sulla gestione, per cui è necessario procedervi con particolare attenzione.

h) In conseguenza di ciò, la possibilità di utilizzare il surplus delle risorse del c.d. «Fondone» nel 2021, anche tramite l'applicazione dell'avanzo presunto al bilancio di previsione 2021-2023, passa attraverso un'oculata rendicontazione delle minori entrate e delle maggiori spese dovute alla crisi pandemica indicate nell'apposita certificazione in scadenza al 31 maggio 2021”. Parimenti, “la previsione delle entrate correnti deve tenere conto, da un lato, delle rinnovate esenzioni da imposte e da altri obblighi tributari, evenienze determinate dalla normativa emergenziale e, dall'altro, recepire gli effetti della ripresa dell'attività degli uffici tributari”.

i) L'obiettivo fondamentale della verifica delle Sezioni di controllo è pertanto volto alla tenuta effettiva dei bilanci degli enti locali, dal momento che, come sottolineato dalle Linee guida, “Nell'impiego di questi fondi non deve mai essere trascurato il fine di mettere in sicurezza i bilanci degli enti, che dovranno adottare le misure di sostegno della propria comunità garantendo la tenuta degli equilibri gestionali e finanziari (...).

l) In virtù di questa cautela nella programmazione 2021-2023, dovrà essere considerata l'ordinaria composizione delle entrate correnti al netto degli effetti dei ristori che, pur incidendo sul risultato di competenza, hanno natura di entrata straordinaria.”

m) La copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica degli stanziamenti in parte entrata e spesa (ex plurimis, sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio (Corte Cost. sentenza n. 250/ 2013). La “necessaria” «contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime»). (Corte Cost. n. 213/2008) implica la doverosa disamina di tutte le poste di carattere straordinario, richiedendo un necessario approfondimento istruttorio

n) Le certificazioni rese dagli organi di revisione “devono trovare piena coerenza con l'evidenza della parte vincolata del risultato di amministrazione 2020, anche tenendo conto, distintamente, di eventuali vincoli per ristori specifici di spesa. La stessa avvertenza riguarda gli ulteriori fondi messi a disposizione per la medesima finalità dall'art. 1, comma 822, della «Legge di Bilancio» 2021 (legge n. 178/2020), come integrati dalle ulteriori misure adottate dal decreto «sostegni» che saranno oggetto di un'analogia certificazione riferita al 2021, da trasmettere entro il 31 maggio 2022. In tali termini la rendicontazione dei fondi Covid-19 (2020-2021) ha carattere biennale e l'eventuale obbligo di restituzione delle somme non utilizzate viene posticipato agli esiti della certificazione 2021.

Bilancio di previsione e rendiconti – Ripiano del disavanzo

Fattispecie: Il disavanzo emerso in sede di rendiconto 2019 è stato ripianato completamente in due annualità, in anticipo di un anno rispetto alla scadenza stabilita dal piano di rientro triennale; questo rappresenta un fattore positivo, anche se occorre sottolineare come ciò sia stato possibile anche grazie al contributo “esterno” e straordinario dello Stato (“Fondo per gli Enti Locali in disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019” di cui all’art. 52, comma 1 del d.l 73/2021). Misure adottate nelle annualità 2021 e 2022:

- riorganizzazione e diversa assegnazione del personale, per garantire maggiore efficienza e flessibilità;
- affidamento dell'attività di riscossione coattiva Tari e IMU a società esterne, un notevole sforzo per recuperare il ritardo accumulato, soprattutto in termini di accertamento, riguardo all'evasione tributaria. I dati comunicati sono significativi;

- ulteriori risparmi derivanti dalla mancata sostituzione di una unità di personale che cesserà a giugno 2022 (€ 21.677 annue);
- individuazione di 2 unità immobiliari (ex scuole) che, non appena ripristinata l'operatività dell'ufficio tecnico, il Comune provvederà a mettere in vendita, previa modifica del Piano delle alienazioni immobiliari 2022-2024.

Bilancio di previsione e rendiconti – Interdipendenza tra l'ingente mole di residui attivi che permane, pur avendo l'Ente provveduto, in sede di rendiconto 2021, ad una accurata operazione di ricognizione delle poste al fine di verificare la persistenza dei requisiti per la conservazione e il costante ricorso all'anticipazione di tesoreria.

- a) L'interdipendenza tra i due fenomeni della mancata realizzazione delle entrate iscritte a residuo e del necessario ricorso all'attigmento di liquidità del tesoriere sembra il chiaro sintomo della principale patologia che affligge il bilancio.
- b) Si sottolinea come, in un bilancio sano le diaconie tra la riscossione delle entrate e i pagamenti tendono a bilanciarsi secondo le singole scansioni temporali del programma di bilancio, opportunamente considerate attraverso le prudenti stime in sede di previsione, rappresentando per contro fenomeni di inappropriata gestione la sovrastima delle entrate e l'incapacità a riscuotere che si sommano in modo progressivo nel tempo, fino a rendere l'adempimento delle obbligazioni passive sempre più tardivo e aleatorio (Corte cost., sent. n. 4/2020).
- c) La deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 4/2015/INPR rimarca come "l'introduzione del bilancio di cassa unitamente ad una corretta applicazione del principio di competenza "potenziata" debbano condurre ad una completa rivisitazione delle modalità di programmazione e di gestione dei flussi di cassa nella pubblica amministrazione" affinché gli enti locali possano riacquisire la governabilità dei flussi di cassa e la vigilanza attiva sulla salvaguardia dei relativi equilibri.
- d) L'individuazione di defezioni (palesi od occulte) di liquidità, ove si verifichino reiteratamente nel tempo, oltre a produrre un aggravio finanziario per l'ente, costituiscono il sintomo di latenti squilibri nella gestione di competenza (Corte cost., sent. n.6/2017).
- e) Le tensioni di cassa appaiono confermate in particolare quando, in sede di esame del questionario sul rendiconto, emergesse il ricorso degli enti all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria per 365 giorni.
- f) L'art. 222 del TUEL e l'art. 3, comma 17, della legge n. 350/2003 consentono il ricorso all'anticipazione di tesoreria, che è una forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di investimento posti dall'art. 119, ultimo comma, della Costituzione, per "superare una momentanea carenza di liquidità" e finalizzato a fronteggiare momentanee ed improrogabili esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni.
- g) L'art. 222 del TUEL prevede che il Tesoriere, a seguito di richiesta dell'Ente corredata da una deliberazione della Giunta comunale, possa concedere anticipazioni di tesoreria entro il limite massimo di legge delle entrate riferite ai primi tre Titoli, accertate nel penultimo anno precedente la richiesta.
- h) Sulla somma concessa in anticipazione maturano interessi passivi per il periodo nel quale essa viene effettivamente utilizzata.
- i) La ragione della previsione di questa possibilità di ricorso a risorse finanziarie messe a disposizione da parte del tesoriere è quella di sopperire a momentanee carenze di liquidità e, pertanto, si tratta di una forma di finanziamento che non è riconducibile all'indebitamento (art. 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003).
- l) L'anticipazione di tesoreria può essere utilizzata per far fronte a divergenze temporanee nei flussi di entrata e di spesa che abbiano carattere contingente e che devono essere ricondotti ad un corretto equilibrio finanziario nel corso dell'esercizio, non potendo essere utilizzata per sanare situazioni di alterazione della gestione che comportino la sussistenza di situazioni di disavanzo.

m) Il fatto che un comune, nel corso dell'esercizio, abbia contratto delle anticipazioni di tesoreria per l'intero periodo, per importi che rimangono considerevoli e che la tendenza - già verificatasi in precedenza con continuità - è perdurata nel 2021, rischia di trasformare tale istituto da **strumento di correzione degli squilibri temporali tra riscossioni e pagamenti in una forma d'indebitamento vero e proprio**, gestito in alternativa al debito ordinario.

n) Quando tale operazione, si verifica senza soluzione di continuità, costituisce comportamento difforme dai criteri di una sana e prudente gestione finanziaria e, per l'assenza del presupposto della temporaneità del deficit di cassa, rappresenta un sintomo di possibile violazione della regola aurea di destinazione dell'indebitamento alle spese d'investimento.

o) L'impiego reiterato dell'anticipazione di tesoreria, oltre a rappresentare un comportamento evidentemente difforme dalla sana gestione finanziaria, dimostra l'esistenza di squilibri di bilancio, che potrebbero pregiudicare seriamente la sana gestione finanziaria dell'ente. Inoltre, il ricorso all'anticipazione generalmente è l'effetto della verosimile **presenza in bilancio di residui attivi insussistenti** o di dubbia esigibilità, la cui mancata eliminazione fa sì che non emergano disavanzi della gestione residui e obbliga, quindi, l'ente al reperimento delle risorse indispensabili a finanziare lo squilibrio di cassa.

p) Si sottolinea come la situazione di squilibrio di un ente emerga con chiarezza, ove le anticipazioni di cassa assolvano alla funzione di incrementare le entrate complessive in modo del tutto analogo alle entrate patrimoniali. Ciò è particolarmente frequente ove le entrate non riscosse siano di difficile o impossibile riscossione, tanto da renderne necessaria la cancellazione dal conto dei residui attivi: nei casi in cui, cioè, vi è la sistematica sovrastima delle entrate, si generano una contrazione della liquidità dell'ente, con effetti negativi sul fondo cassa, e nel contempo effetti positivi sul risultato di amministrazione, in avanzo nominale.

q) Dopo un certo numero di esercizi finanziari in cui sono realizzati avanzi c.d. nominali, l'ente locale potrebbe non essere più in grado di fronteggiare le proprie obbligazioni; e, ancora, che "la conservazione di residui attivi così risalenti desta perplessità in ordine al permanere dell'esigibilità di tali crediti e colora ancor più di incertezza il risultato di amministrazione (...). Il mantenimento di residui attivi di dubbia esigibilità, incidendo sull'attendibilità ed effettività del risultato di amministrazione, fa apparire come imprudente oltre che non conforme alla Legge (...), l'applicazione di un "avanzo" meramente contabile" (Sez. Piemonte, deliberazione n. 68/2019/SRCPIE/PRSP).

Bilancio di previsione e rendiconto - L'equilibrio di bilancio potrebbe essere inciso nella attuale situazione emergenziale, dall'aumento dei costi dell'energia che impattano sulla tenuta finanziaria dei documenti contabili dell'ente.

Fattispecie: si prende atto che il Comune, ha già avviato nel corso del 2021 interventi volti alla riduzione della quantità di fabbisogno energetico e a migliorare le prestazioni energetiche negli edifici comunali.

a) Il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio "impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio» (Corte cost., sent. n. 250/2013): di talché, al di là degli interventi di carattere una tantum disciplinati dal legislatore in soccorso degli enti locali, diviene doveroso da parte dei comuni apprestare i necessari strumenti per garantire la indispensabile flessibilità del bilancio.

b) A presidiare il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, (cfr. *ex plurimis* Corte cost., sent. n. 213/2008, n. 384/1991 e n. 1/1966), che «consiste nella continua ricerca di un **armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche**» (Corte cost., sent. n. 250/2013), è pertanto funzionalmente astretta la doverosità dell'adozione di «appropriate variazioni del bilancio di previsione, in ordine alla cui concreta configurazione permane la discrezionalità dell'amministrazione» (Corte cost., sent. n. 266/2013).

Conclusioni

In estrema sintesi, la situazione dell'Ente può essere compendiata nella seguente rappresentazione schematica:



Disavanzo di € 384.653,01 al 31 dicembre 2019	Completemente ripianato al 31 dicembre 2021
Grave ritardo nell'attività di accertamento e riscossione per evasione tributaria	Riorganizzazione e accelerazione dell'attività di accertamento (avvisi inoltrati con riferimento alle annualità 2016-2020)
Risparmi di spesa	Mancata sostituzione di una unità di personale in quiescenza dal giugno 2022 (risparmio previsto € 21.677,05 annue)
Ingente mole di residui attivi	Ricognizione a cura dei responsabili dei vari servizi in occasione del rendiconto 2021
Anticipazione di tesoreria	In diminuzione ma ancora presente anche nell'esercizio 2021 (con quote non restituite al 31 dicembre pari ad € 184.621,91)

Di tali profili, l'Ente è chiamato a dare contezza in occasione della redazione del rendiconto per l'esercizio 2021.

Delib. 61/2022/PRSE - Comune di Ferrara (FE) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - scarsa percentuale di riscossione delle entrate extra tributarie a residuo

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 vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente 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, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

(cfr. *ex multis*: deliberazioni n. 226/2021/PRSE, 204/2021/PRSE, 142/2021/PRSE, 139/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Gestione degli organismi partecipati

Fattispecie: società partecipate con perdite d'esercizio – necessità di monitorare costantemente l'andamento della gestione dei propri organismi partecipati, in modo da garantire la correttezza delle scritture contabili ed il rispetto della normativa vincolistica del T.U.S.P.

a) Vanno rammentate le disposizioni recate dal decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175 («Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica»), il quale:

i) - all'art. 21, co. 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;

ii) - all'art. 14, co. 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.

a2) Dalle richiamate disposizioni normative si evince che:

i) - 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;

ii) - non sono ammissibili interventi di supporto finanziario, diretto o indiretto, in favore dell'organismo partecipato, al solo scopo di assicurare la continuità aziendale senza alcuna prospettiva di effettivo rientro strutturale.

b) L'art. 14, co. 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 (Sez. reg. controllo Lazio, del. n. 66/2018/PAR).

b1) 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 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. controllo Liguria, del. n. 24/2017/PAR).

Delib. 62/2022/PRSE - Comune di San Pietro in Casale (BO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Avanzo libero pari a zero

L'indicazione nel rendiconto dell'avanzo libero esattamente a zero costituisce un indice di difficoltà gestionale dell'ente che, versando in tale situazione, non dispone, comunque, di risorse per dimensionare in modo prospettico le proprie azioni di spesa, in quanto esse, senza margini di discrezionalità, rimangono già definite negli esercizi pregressi; peraltro, il più che probabile sottodimensionamento di detti fondi (desumibile da un avanzo libero esattamente pari a zero) potrebbe costituire una situazione contabile di possibile disavanzo che potrebbe condurre alle con le conseguenze di cui al disposto dell'art. 187 del TUEL, a mente del quale "Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188".

Delib. 63/2022/PRSE - Comune di Bellaria Igea Marina (RN) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Elevata incidenza dei residui attivi nel risultato di amministrazione.

Fattispecie: si accerta dunque l'avvenuto riaccertamento dei residui da parte dell'Ente conformemente all'art. 228 comma 3 del TUEL, al principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011 (punto 9.1).

a) L'ente locale, nella verifica dei residui da mantenere nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza

degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), 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;

b) Ove risulti che un credito, di fatto, non è 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. Controllo della Lombardia, delibera n. 60 del 14 aprile 2021).

c) La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi è operazione fondamentale ai fini della corretta 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.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa efficacia dell'attività di riscossione e di contrasto all'evasione tributaria.

a) È necessario per un ente, da un lato, procedere ad un rigoroso monitoraggio dei residui iscritti, verificando, in sede di riaccertamento, le ragioni del loro mantenimento, dall'altro ponga in essere tutte le misure necessarie per incrementare la capacità di riscossione degli stessi, considerato che, a seguito dell'adozione a regime del principio della competenza finanziaria cd. potenziata, i residui sono interamente costituiti da obbligazioni scadute e con riferimento a tali crediti è necessario attivare le azioni di recupero mediante procedure coattive (punto 9.1 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011).

b) La capacità di un ente di riscuotere le proprie entrate e di contrastare l'evasione tributaria rappresenta infatti garanzia della solida tenuta degli equilibri di bilancio nonché della capacità dell'ente di adempiere le proprie obbligazioni passive. La Sezione non può che ribadire, in ordine a tale aspetto, 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 vulnerare la realizzazione di questi ultimi (in termini Corte dei conti Sezione Emilia-Romagna deliberazione 250/2021/PRSE).

c) È necessario proseguire nel monitoraggio saldo e costante dell'evoluzione delle attività di esazione delle entrate tributarie ed extratributarie da parte del concessionario del servizio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Rappresentazione del fondo pluriennale vincolato (FPV) nell'allegato al rendiconto

Fattispecie: reimputazione ad un esercizio

Si esortava l'ente alla predisposizione e approvazione di idonei cronoprogrammi di spesa (con previsione dei SAL), relativi agli interventi di investimento programmati secondo quanto stabilito nel Piano triennale e relativo elenco annuale dei lavori pubblici, quale presupposto di un'adeguata contabilizzazione del FPV.

Delib. 64/2022/PRSE - Comune di Casteldelci (RN) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - gestione del fondo pluriennale vincolato

Fattispecie:

- con la delibera 109/2020/PRSP era stata rilevata la mancanza del FPV e l'Ente aveva asserito che il fondo sarebbe stato costituito;

- Successivamente il Comune ha riferito, tuttavia, di non averlo costituito in quanto le somme "sono state riportate a residuo", giustificate da obbligazioni giuridiche (impegni di spesa - fatture - liquidazioni) così come nel 2021, specificando di aver ricevuto contributi agli investimenti da parte di organi regionali e provinciali che hanno consentito di non avere oneri sul bilancio comunale e di aver ottenuto anche contributi rientranti nel PNRR nel corso dell'anno 2021.)

- È stato sottoscritto l'accordo decentrato integrativo e costituito il fondo per il trattamento accessorio, non risulta alcuna movimentazione, nell'esercizio in questione, nel fondo pluriennale vincolato di spesa corrente.

a) La Sezione prende atto **dell'assenza del fondo pluriennale vincolato di parte capitale** ma sottolinea, considerati anche i contributi ricevuti dall'ente, che condizione indispensabile per il raggiungimento degli obiettivi di trasparenza contabile e del progressivo avvicinamento dei momenti della competenza e della cassa - espressione della competenza finanziaria potenziata che costituisce uno dei principi informatori dell'armonizzazione contabile - sia la puntuale valorizzazione delle nuove grandezze introdotte dalla riforma, fra cui appunto il Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) incide in via immediata e diretta sulla quantificazione e rappresentazione del risultato di amministrazione.

b) La Sezione delle Autonomie è più volte intervenuta sull'istituto in esame, tra l'altro ribadendo (cfr., in particolare, deliberazioni n. 4/SEZAUT/2015 e n. 9/SEZAUT/2016) che il FPV è uno strumento fondamentale per il rafforzamento della funzione programmativa: per tali motivi risulta indispensabile che esso sia finanziato da entrate regolarmente accertate e imputate in applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011).

c) In presenza di uno scostamento temporale tra l'accertamento dell'entrata e l'imputazione della relativa spesa, esigibile solo in esercizi successivi a quello in cui è stata accertata l'entrata, è possibile garantire la copertura finanziaria delle spese future attraverso l'istituto contabile in parola che ha la finalità di garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego (Corte cost. 6/2017).

d) La logica del nuovo sistema della competenza potenziata è quella di «dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese» (Considerato in diritto 3).

e) L'alimentazione del fondo mediante l'accertamento di entrate destinate a dare copertura a spese impegnate nel medesimo esercizio in cui è stato effettuato l'accertamento ma imputate negli esercizi successivi in base all'esigibilità delle relative obbligazioni, implica che, per la corretta determinazione del FPV, è fondamentale disporre dei "cronoprogrammi" che regoleranno le spese di investimento.

f) La Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 2/2021/INPR evidenzia che "le misure per lo sviluppo degli investimenti degli enti locali (ai quali è affidata in parte rilevante la ripresa del nostro sistema economico) possono contribuire a contrastare il depauperamento della dotazione di capitale fisso cui si è assistito nell'ultimo decennio, oltre che a colmare il divario infrastrutturale tra le diverse aree del Paese, e sottolinea che "la corretta gestione della spesa per gli investimenti costituisce ora una priorità assoluta nelle politiche pubbliche nazionali, regionali e locali, nella prospettiva di risanamento dell'economia che punta a risultati ed obiettivi che non possono essere mancati".

g) Lo sviluppo degli investimenti deve essere sostenuto da un'adeguata organizzazione, riconsiderando il ciclo tecnico di ciascun intervento, dalla programmazione, alla progettazione fino all'esecuzione e al collaudo dell'opera, e parallelamente il ciclo finanziario, anche al fine di individuare eventuali criticità e i tempi delle varie fasi del ciclo.

h) Gli enti locali sono richiamati:

- a pianificare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi;
- a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

i) Pur con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto del cronoprogramma e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla performance e per l'attivazione di misure correttive.

l) Relativamente al fatto che sia stato sottoscritto l'accordo decentrato integrativo e costituito il fondo per il trattamento accessorio, ma non risulti alcuna movimentazione, nell'esercizio in questione, nel fondo pluriennale vincolato di spesa corrente si evidenzia che il paragrafo 5.2, dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011 prevede che *"alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili."*

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

(cfr. *Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 48/2020/PRSE, n.73/2020/PRSE, n.77/2020/PRSE*)

Bilancio di previsione e rendiconto - Costituzione nel 2021 del fondo per il trattamento accessorio e sottoscrizione del contratto decentrato integrativo anche per il 2020.

Fattispecie: in relazione alla mancata costituzione nel 2020 del fondo per il trattamento accessorio e alla mancata sottoscrizione del contratto decentrato integrativo, il Comune ha precisato che il fondo è stato costituito nell'anno 2021 anche per il 2020, nel rispetto dei limiti previsti dalle vigenti disposizioni in materia ed è stato certificato dall'Organo di revisione contabile. Inoltre, l'ente ha precisato che sono stati sottoscritti gli accordi decentrati integrativi relativi agli anni di che trattasi. Si rende pertanto necessaria l'adozione, da parte del Comune, in vista dell'approvazione del prossimo bilancio di previsione, dei provvedimenti idonei a rimuovere in futuro tale grave irregolarità, nel rispetto delle prescrizioni legislative sulla gestione delle risorse destinate al trattamento retributivo accessorio del personale dipendente.

a) In base alle regole contabili relative al trattamento accessorio, dettate dal decreto sull'armonizzazione dei sistemi contabili e dal CCNL 2016-2018 (del 21/05/2018), in caso di contestuale mancanza sia della costituzione del fondo sia della sottoscrizione del contratto decentrato integrativo, solo la quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale possa essere portata in aumento del fondo dell'anno successivo, mentre le altre confluiscono nel bilancio dell'ente come voci in economia.

b) In base al principio contabile applicato di cui all'allegato 4/2 (punto 5.2) al d.lgs. 118/2011 "[...] Alla fine dell'esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo

risultano definitivamente vincolate. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscano nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio".

c) Il medesimo principio applicato enuclea l'ipotesi della mancata costituzione del fondo nell'anno di riferimento, qualificando le risorse - stanziate a bilancio - quali economie di bilancio che confluiscano nel risultato di amministrazione, "vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale".

d) Si evidenzia, in coerenza con l'orientamento espresso anche da altre Sezioni regionali della Corte dei conti, che l'intero procedimento alla base dell'erogazione del trattamento accessorio (stanziamento in bilancio delle risorse, costituzione del Fondo ai fini dell'apposizione del vincolo di destinazione, sottoscrizione del contratto decentrato integrativo ai fini della determinazione dei criteri di riparto) deve fisiologicamente concludersi entro l'anno di riferimento, dovendosi ritenere patologica ogni attività svolta in sanatoria, oltre tale anno.

e) La costituzione del fondo e la contrattazione decentrata tardive sono foriere di non pochi effetti patologici derivanti dallo svolgimento a posteriori di adempimenti che devono fisiologicamente intervenire nell'esercizio di riferimento essendo legati all'annualità. Si pensi alla relazione annuale che, in base all'art. 40 bis, comma 3, del d.lgs. 165/2001, l'Amministrazione è tenuta a inviare al MEF e che l'organo di revisione deve certificare al fine di consentire non solo di verificare il rispetto dei vincoli finanziari in ordine alla consistenza e all'evoluzione delle risorse assegnate ai fondi per la contrattazione integrativa ma anche di accettare l'effettiva valorizzazione di criteri improntati alla premialità, al riconoscimento del merito e alla valorizzazione dell'impegno e della qualità della performance individuale, con riguardo ai diversi istituti finanziati dalla contrattazione integrativa, nonché a parametri di selettività, con particolare riferimento alle progressioni economiche. Non a caso il principio contabile stabilisce che Le verifiche dell'Organo di revisione, propedeutiche alla suddetta certificazione, sono effettuate con riferimento all'esercizio del bilancio di previsione cui la contrattazione si riferisce.

f) Stabilire a posteriori, con un contratto decentrato integrativo postumo, i criteri per la ripartizione delle risorse quando obiettivi e risultati si sono già manifestati e sono stati già verificati, potrebbe generare possibili conflitti e distorsioni.

g) La costituzione del Fondo oltre l'anno di riferimento comporta la limitazione, alla quota del fondo obbligatoriamente prevista dal CCNL di riferimento, delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione determinando effetti negativi per il personale che si vede, in tal modo, preclusa la liquidazione della parte variabile del trattamento accessorio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa percentuale di riscossione delle entrate proprie, titolo 1 e 3

Fattispecie: non è stata rilevata - secondo quanto riferito - una significativa evasione, essendo il Comune di piccole dimensioni (383 abitanti alla data del 31 dicembre 2019) e con un esiguo numero di contribuenti e derivando i crediti da fallimenti, con conseguente impossibilità oggettiva di procedere alla loro riscossione.

a) Pur tenendo conto del fatto che l'attività di recupero evasione sia stata limitata dalla normativa di sospensione dell'attività di esazione collegata all'emergenza pandemica, si rammenta che la tenuta del bilancio, a lungo andare, è suscettibile di subire una potenziale compromissione a causa della criticità rappresentata, la quale potrebbe determinare un sensibile affievolimento della capacità dell'Ente di far fronte alle proprie obbligazioni per il venir meno di entrate proprie.

b) Gli accantonamenti a 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, per cui

l'ente deve provvedere ad azionare gli opportuni strumenti organizzativi che consentano l'incremento di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese dirette a soddisfare i bisogni della collettività.

c) Si osserva che è censurabile il procrastinamento della verifica dell'adempimento degli obblighi tributari cui i cittadini sono tenuti in forza dei doveri di solidarietà sociale e la cui inosservanza determina sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente i medesimi obblighi, oltre che riflessi negativi sul piano della sana gestione dell'ente.

d) E' necessario che gli enti effettuino il puntuale e costante monitoraggio delle proprie entrate tributarie ed extratributarie mantenute a residuo e implementino l'attività di recupero, valutando altresì possibili insinuazioni nello stato passivo di procedure concorsuali, specie ove un comune sia portatore di crediti di natura privilegiata come quelli di natura tributaria.

(cfr. *Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 68/2021/PRSP, n.115/2021/PRSE*)

Bilancio di previsione e rendiconto - Assenza cassa vincolata

Fattispecie: assenza di cassa vincolata negli anni 2018, 2019, 2020, 2021

Il Comune dichiara inoltre di aver ricevuto nel corso dell'anno 2021 contributi rientranti nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) destinati ad opere di efficientamento energetico e che, perciò, - si ricorda - hanno natura di risorse vincolate (sia in termini di competenza sia in termini di cassa) soggette a stringenti obblighi di monitoraggio e rendicontazione.

a) Il DM Economia e finanze del 11 ottobre 2021 all'art. 3, comma 3, stabilisce le regole contabili di tali risorse, chiarendo che "[...] con riferimento alle risorse del PNRR dedicate a specifici progetti gli enti territoriali e i loro organismi e enti strumentali in contabilità finanziaria 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".

b) In ordine a tale aspetto, si rammenta l'importanza, in termini generali, anche ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse nonché della relativa osservanza nella successiva gestione delle stesse (che, fisiologicamente, può investire più esercizi finanziari).

c) L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o derivante da trasferimenti o prestiti) emerge chiaramente dall'art. 195 del T.U.E.L. che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché, dopo la novella apportata dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria (deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, n. 31/2015/INPR).

d) A tal fine, l'art. 180, comma 3 lett. d), del T.U.E.L. prescrive che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti". Allo stesso modo, il successivo art. 185 impone, al comma 2, lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino "il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti". Inoltre, la determinazione della giacenza di cassa vincolata è oggetto di disciplina nel principio contabile concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 10.6) di cui la Sezione raccomanda una scrupolosa applicazione da parte dell'ente.

(cfr. *Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 6/2020/PRSE, n. 46/2021/PRSE, n. 70/2021/ PRSE, n. 82/2020/PRSE*).

Bilancio di previsione e rendiconto - Tempestività dei pagamenti elevato

a) Si rammenta che il d.lgs. 231/2002, emanato in attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, reca disposizioni che si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013 (art. 1 del d.lgs. n. 231/2002 e art. 3, comma 1, del d.lgs. 9 novembre 2012, n. 192).

b) La persistente elevatezza dell'indice di tempestività dei pagamenti impone l'attuazione di tutte le misure idonee ad assicurare il costante rispetto dei termini di pagamento e l'osservanza delle regole ricordate, in quanto la loro violazione non solo espone gli enti alle possibili azioni di recupero dei creditori ma anche alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, condizionando inoltre il "buon andamento" dell'attività amministrativa contemplato dall'art. 97 della Costituzione.

(cfr. *Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 22/2021/PRSE, n. 68/2021/PRSP*)

Delib. 65/2022/PRSE - Comune di Montechiarugolo (PR) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 – Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancato invio alla BDAP dei dati di rendiconto, così come modificati a seguito della rideterminazione della quota di avанzo vincolato al 31 dicembre 2020 per effetto della certificazione Covid-19. Incongruenze tra i dati contabili riportati nel questionario e quelli presenti nella BDAP.

a) È necessaria una più attenta verifica dei documenti da inoltrare alla banca dati (BDAP), nonché adoperarsi tempestivamente per comunicare eventuali rettifiche si rendessero necessarie successivamente all'invio.

b) Il revisore, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, è chiamato ad assicurare l'attendibilità dei dati e ad attestare la congruenza tra le informazioni inserite nella BDAP e quelle presenti nei documenti contabili dell'Ente (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 6/2017); per questo è tenuto a registrarsi al sistema gestionale in questione.

c) Si sottolinea l'importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia contabile degli enti locali, atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo nel quale si articola l'intera gestione dell'ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni.

d) I controlli rinvengono fondamento nel questionario redatto, sia pur in forma semplificata, dall'Organo di revisione dell'ente, ma anche e soprattutto dalle informazioni contenute nella BDAP.

e) La previsione di una banca dati uniforme, in materia finanziaria, per tutti gli enti del comparto pubblico trova fondamento normativo nell'articolo 13, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 che dispone:

e1)"Al fine di assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, nonché per acquisire gli elementi informativi necessari alla cognizione di cui all'articolo 1, comma 3, e per dare attuazione e stabilità al federalismo fiscale, le amministrazioni pubbliche provvedono a inserire in una banca dati unitaria istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze, accessibile all'ISTAT e alle stesse

amministrazioni pubbliche secondo modalità da stabilire con appositi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze i dati concernenti i bilanci di previsione, le relative variazioni, i conti consuntivi, quelli relativi alle operazioni gestionali, nonché tutte le informazioni necessarie all'attuazione della presente legge". Quindi, ai sensi dell'articolo 4, commi 6 e 7, del decreto legislativo n. 118/2011, le regioni, gli enti locali e i loro organismi ed enti strumentali trasmettono le previsioni di bilancio e le risultanze del consuntivo, aggregate secondo la struttura del piano dei conti, alla banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui al menzionato articolo 13 della legge n. 196/2009, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

e2) L'importanza del corretto inserimento dei dati da parte dell'organo di revisione si evince tra l'altro dal fatto che "Al fine di assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, nonché per acquisire gli elementi informativi necessari per dare attuazione e stabilità al federalismo fiscale, le amministrazioni pubbliche si dotano di una banca dati unitaria, basata sui sistemi e sugli schemi armonizzati di cui ai punti precedenti, attraverso cui condividere i dati concernenti i bilanci, le operazioni gestionali, nonché tutte le informazioni necessarie all'attività di monitoraggio dei conti pubblici.

e3) Tale banca dati dovrà essere aggiornata in «tempo reale», attraverso una forma di trasmissione dei dati basata esclusivamente su un apposito impianto informatico, e accessibile a tutte le amministrazioni pubbliche, perché possa divenire uno strumento diffuso di conoscenza e di trasparenza delle grandezze della finanza pubblica attraverso cui favorire anche il confronto tra amministrazioni ed enti della stessa natura" (cfr. Relazione al disegno di legge - Atto Senato n. 1397). Ciò anche per consentire il superamento dei limiti intrinseci dovuti alla introduzione dei "moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci (...) indispensabili per i controlli della finanza pubblica", "i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguitate", ma che "non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato" (Corte cost., sentenza n. 184 del 2016), in quanto "caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza".

(cfr. *Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n.65/2019/PRSE, n.42/2020/PRSE*)

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancata asseverazione dei dati relativi rapporti crediti/debiti con alcune società partecipate

a) L'adempimento di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011 riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e va esteso anche alle società quotate nei mercati regolamentati (cfr. deliberazione di questa Sezione regionale di controllo n. 39/2019/PRSE), in quanto l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata dal positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio.

b) La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria, pertanto, al fine di evitare eventuali incongruenze e per garantire la piena attendibilità dei dati.

(cfr. *Corte dei conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 47/2021/PRSE e n.52/2021/PRSE*)

Delib. 66/2022/PRSP - Comune di Poviglio (RE) – Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 – Rel. Cons.Tessaro - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai

sensi dell'articolo 186 del TUEL.

Fattispecie: Permangono criticità che si pongono in conflitto con la corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile nella loro declinazione funzionale al fondamentale rispetto dei canoni costituzionali e si inscrivono pertanto nel novero dei fattori di possibile perturbazione degli equilibri di bilancio (Corte cost., sent. n. 70/2012).

a) Relativamente alla gestione della liquidità, la cui importanza discende nel nuovo sistema dell'armonizzazione contabile dalla rinnovata centralità delle previsioni di cassa: la deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 4/2015/INPR rimarca come "l'introduzione del bilancio di cassa unitamente ad una corretta applicazione del principio di competenza "potenziata" debbano condurre ad una completa rivisitazione delle modalità di programmazione e di gestione dei flussi di cassa nella pubblica amministrazione" affinché gli enti locali possano riacquisire la governabilità dei flussi di cassa e la vigilanza attiva sulla salvaguardia dei relativi equilibri.

b) A tal fine, l'individuazione delle deficienze (palesi od occulte) di liquidità, ove si verifichino reiteratamente nel tempo, oltre a produrre un aggravio finanziario per l'ente, costituiscono il sintomo di latenti squilibri nella gestione di competenza (Corte cost., sent. n.6/2017).

Bilancio di previsione e rendiconto - Ricorso all'anticipazione di tesoreria.

Fattispecie: Il Comune ha continuato ad affidarsi all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria nell'esercizio 2020, per 358 giorni e restituendola interamente a fine anno. Il fenomeno era già stato rilevato per gli esercizi precedenti. L'azione del Comune si è rivelata, fino ad ora, di modesta efficacia nel raggiungimento dell'obiettivo di affrancarsi dalla necessità di ricorrere ad anticipazioni di cassa, come confermato dal permanere di tempistiche di pagamento dei debiti commerciali molto elevate. Ciò costituisce evidente sintomo della persistente sofferenza nella gestione della liquidità del comune.

a) La circostanza richiamata, rischia di trasformare tale istituto da strumento di correzione degli squilibri temporali tra riscossioni e pagamenti in una forma d'indebitamento vero e proprio, gestito in alternativa al debito commerciale.

b) L'art. 222 del TUEL e l'art. 3, comma 17, della legge n. 350/2003 consentono il ricorso all'anticipazione di tesoreria, che è una forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di investimento posti dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione, esclusivamente per "superare una momentanea carenza di liquidità" ed è finalizzato a fronteggiare improrogabili e, comunque, momentanee esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni.

(Cfr. Sez. cont. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 81/2021/PRSE, n. 109/2021/PRSE e n. 269/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione.

Fattispecie: l'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti si mantiene molto alto anche nel 2020 (+114,87 giorni), e registra un leggero miglioramento nell'esercizio 2021 (+93 giorni), che rappresenta, comunque, un risultato ancora lontano dall'efficienza. Nel questionario sul cons. 2020 si attesta il corretto adempimento all'obbligo previsto dall'art. 183 TUEL al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, e l'Ente riferisce, in sede istruttoria, che non sono stati richiesti, e quindi pagati, interessi per ritardati pagamenti, e che tutti i debiti commerciali al 31 dicembre sono stati saldati.

a) La constatazione relativa alla criticità sui ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione, che influenza l'entità delle giacenze di cassa, appare corroborata dall'esame condotto sui dati contabili forniti del Comune e alla conseguente verifica istruttoria circa la capacità di onorare tempestivamente i pagamenti afferenti alle obbligazioni assunte dall'ente.

b) Si sottolinea che la disciplina dell'adempimento delle obbligazioni pecuniarie dei soggetti pubblici ha una notevole incidenza sul sistema economico, in considerazione del ruolo di acquirenti di beni, servizi e prestazioni rivestito dalle amministrazioni pubbliche e dell'ingente quantità di risorse a tal fine impiegate.

c) Occorre evidenziare che il rispetto della tempestività dei pagamenti risponde ad uno specifico obbligo di

legge previsto dall'art. 4 del D.Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, con cui è stata data attuazione alla direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, e successivamente sottoposto ai limiti più stringenti introdotti con decreto legislativo 9 novembre 2012, n. 192.

e) E' necessario che gli enti di adottino soluzioni, anche di ordine organizzativo, finalizzate a garantire l'osservanza delle regole sulla tempestività dei pagamenti, rammentando inoltre che la l. 30 dicembre 2018, n. 145, è intervenuta con un sistema di premi e sanzioni per le amministrazioni, subordinato, da un lato, al rispetto delle regole in tema di tempestività dei pagamenti, dall'altro, alla capacità di abbattere la misura del debito commerciale pregresso (art. 1, commi 849 - 856; 859 - 867; 1015 - 1017, più volte modificati, da ultimo con d.l. 31 dicembre 2020, n. 183, conv. dalla l. 26 febbraio 2021, n. 21 e d.l. 6 novembre 2021, n. 152).

f) In particolare, la norma ha introdotto un nuovo obbligo (differito all'anno 2021 con l'art. 1, comma 854, della legge 27 dicembre 2019 n. 160) di accantonamento di risorse correnti per gli enti che non rispettano i termini di pagamento delle transazioni commerciali, non riducono il debito pregresso o non alimentano correttamente la piattaforma dei crediti commerciali, intervenendo anche sulle modalità di calcolo dei tempi di ritardo dei pagamenti dei debiti commerciali, stabilendo che: "l'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti" è "calcolato sulle fatture ricevute e scadute nell'anno precedente" (comma 859, lettera b) e "i tempi di ritardo sono calcolati tenendo conto anche delle fatture scadute che le amministrazioni non hanno ancora provveduto a pagare" (comma 861)".

g) La complessiva disciplina recata, si presenta particolarmente rigorosa, a tutela della tempestività nei pagamenti ai creditori.

h) Si evidenzia che l' inosservanza delle regole richiamate, non solo espone gli enti alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma vieppiù alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, palesando altresì un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi con l'esigenza di garantire sia l'agere licere, che il rispetto del "buon andamento" dell'azione amministrativa contemplati dall'art. 97 della Costituzione.

(Cfr. Sez. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 102/2020/PRSP e n. 214/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Efficienza della riscossione e attività di recupero evasione tributaria. Problematiche croniche sul fronte della liquidità. (Ricorso reiterato all'anticipazione di tesoreria e il mancato governo della tempestività dei pagamenti).

Fattispecie: permanere di difficoltà in merito alla realizzazione delle entrate proprie, con particolare riferimento al titolo 3, per la competenza, e, più in generale, per le poste in conto residui e per quanto riguarda il recupero dell'evasione tributaria.

Appaiono appropriate, le azioni poste in essere dal Comune (tramite l'Unione Bassa Reggiana, che gestisce il Servizio Tributi) al fine dell'effettivo incameramento delle entrate da recupero dell'evasione tributaria, attraverso una complessiva rivalutazione delle modalità organizzative prescelte per la riscossione ed il recupero delle entrate proprie: si sottolinea, fra l'altro, l'avvenuta adozione, in applicazione delle disposizioni introdotte dalla legge di bilancio per il 2020 (art. 1, commi da 784 a 815, l. 27 dicembre 2019, n. 160) dello strumento dell'accertamento esecutivo e delle conseguenti modifiche operative in tema di riscossione coattiva.

La Sezione rappresenta l'esigenza che **l'Ente implementi le misure avviate per fronteggiare le cause alla base delle descritte criticità nella 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 del Comune.

a) E' necessario prestare particolare attenzione all'attività di accertamento e riscossione dei tributi, con la raccomandazione di attuare, prima dell'attivazione della riscossione coattiva, tutte le pratiche necessarie all'individuazione dei soggetti debitori ed al recupero di quanto dovuto, ponendo in essere nell'immediato tutte le attività di vigilanza e di monitoraggio a tutela delle proprie ragioni creditorie.

b) Una scarsa capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di vulnerare gli equilibri

finanziari dell'ente qualora finisce 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.

(cfr., Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 57/2021/PRSE e delib. n. 68/2021/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Ripiano del disavanzo

Fattispecie: disavanzo, emerso in sede di rendiconto 2019 e derivante dal ricalcolo del FCDE con il metodo ordinario da ripianare, con le modalità previste dall'art 39-quater del d.l. 162/2019, in quindici anni, a rate costanti pari ad euro 129.531,25, con decorrenza dall'esercizio 2021. In realtà, a rendiconto 2020, con un anno di anticipo, l'Ente ha ripianato una quota pari ad euro 315.907,60, riducendo di pari importo il disavanzo residuo. Dalle risultanze istruttorie emerge peraltro che, al termine dell'esercizio 2021, il Comune non è riuscito a recuperare la quota annuale prevista dalla normativa (euro 129.531,25) limitandosi ad un ripiano parziale di euro 78.875,44: in sede di risposta, l'Ente ha sottolineato che si impegna ad operare l'ulteriore recupero, nel rispetto di quanto disposto dall'art.188 del TUEL, nel bilancio 2022-2024, annualità 2022, in aggiunta alla quota annuale (per complessivi euro 180.187,06).

La Sezione, nel prendere atto di quanto dichiarato dal Comune, chiede all'Organo di revisione e al Responsabile finanziario **di produrre in argomento apposita relazione, in esito alle risultanze del rendiconto 2022, una volta approvato, che confermi l'avvenuto recupero.**

Bilancio di previsione e rendiconto - Passività pregresse e assorbimento dei debiti

Fattispecie: emersione di numerose passività pregresse, per far fronte alla copertura di debiti, derivanti da annualità precedenti, di importi assai considerevoli; le anzidette passività consistono in particolare:

- nel debito assunto nei confronti dell'Unione Bassa Reggiana, di importo pari a euro 1.254.979 residui al 31 dicembre 2019 (in merito ai quali nel 2021 l'Ente ha concordato un piano di rateizzazione che si concluderà nel 2022);
- nel debito assunto con la società partecipata SABAR Servizi srl, gestore dei servizi rifiuti, cimiteriali ed energetici, per un ammontare complessivo di euro 1.262.841,12 relativi a fatture 2018 e 2019;
- nei confronti di Asp e altri fornitori per oltre 300.000 euro.

L'anzidetto sforzo di copertura di ingenti passività pregresse rischia tuttavia di essere vanificato, da ultimo, dalla necessità di fronteggiare gli ulteriori oneri, imprevisti, derivanti dalla gestione di Casa protetta e Centro diurno gestiti da Asp Progetto Persona, collegati all'emergenza pandemica (aumento dei costi di gestione e diminuzione degli ospiti delle strutture).

a) Secondo la giurisprudenza di questa Corte (cfr. *ex multis* Sez. contr. reg. Sardegna, delib. n. 33/2021), le **passività pregresse** derivano da impegni contabili assunti nel rispetto delle regole contabili ma che non risultano sufficienti a far fronte alla spesa in modo integrale, quando essa viene ad evidenza, per taluni fatti imprevedibili che sfuggono sia alla volontà che all'autorità del soggetto che ha assunto l'obbligazione per conto dell'ente.

b) Le passività pregresse, pertanto, possono trovare copertura nel bilancio di competenza, essendo oneri che, per quanto risalenti nel tempo, si sono manifestati in corso di esercizio, ma che proprio per questo rischiano di compromettere gli sforzi intrapresi da un comune e di minarne l'equilibrio finanziario.

c) Ne deriva, in ogni caso, l'esigenza rafforzata di una migliore, tempestiva, più completa e trasparente rappresentazione contabile delle poste che incidono sulla tenuta degli equilibri.

Bilancio di previsione e rendiconto - Considerazioni finali

Problematiche collegate principalmente, alla **mancanza di liquidità**, cui fanno da corollario la **scarsa efficacia della riscossione** (la causa) e i ritardi nei pagamenti (l'effetto).

Peraltro, l'esigenza di far fronte alla copertura di una ingente mole di debiti *medio tempore* emersi, derivanti quindi da annualità pregresse, ha l'effetto, come detto, di compromettere ulteriormente la tenuta dei precari equilibri finanziari del bilancio, rischiando di vanificare gli sforzi intrapresi dal Comune per via degli importi considerevoli che vengono a scaricarsi sull'esercizio oggetto di verifica della Sezione.

A tale proposito, si colgono segnali preoccupanti nelle difficoltà, evidenziate dall'Organo di revisione con nota del 23 dicembre 2021 e confermate nell'audizione del 15 febbraio 2022, nell'approvazione del bilancio di previsione 2022-24; all'esito di una interlocuzione con la Sezione svoltasi per le vie brevi, l'Ente ha di recente comunicato di poter approvare il bilancio in equilibrio (termine prorogato al 30 giugno); la Sezione si riserva peraltro di esaminare i relativi documenti contabili nell'ambito dei successivi cicli di controlli, mediante modalità che coinvolgono necessariamente l'ausilio dell'organo di revisione.

D'altro canto, anche il rendiconto 2021 presenta non marginali elementi di criticità, come rilevato in precedenza, dal momento che - oltre alle problematiche or ora illustrate - ha registrato un minor recupero della quota annuale di disavanzo da ripianare; ciò è stato motivato dall'Ente, ancora una volta, con l'esigenza di procedere alla copertura di maggiori spese di gestione 2021 dell'ASP - Progetto Persona; il Comune ha peraltro dichiarato, come illustrato in sede istruttoria, che la differenza di euro 50.655,81 è stata recuperata nel bilancio 2022-2024, annualità 2022: anche tale circostanza sarà oggetto di apposita verifica in occasione dell'analisi del prossimo ciclo di bilancio.

Tanto rappresentato, la Sezione raccomanda al Comune di Poviglio di proseguire nelle azioni avviate, volte al miglioramento della capacità realizzativa delle entrate, in particolar modo da evasione tributaria, al fine di risolvere i problemi di liquidità ed evitare così il ricorso a fonti esterne per alimentare la cassa, garantendo pertanto una situazione di stabile equilibrio di bilancio ed evitando allo stesso tempo il formarsi di passività occulte.

Delib. 72/2022/PRSE - Comune di Predappio (FC) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Riconciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati - Mancata acquisizione dei dati, asseverati dall'organo di revisione societario, relativi ai rapporti creditori/debitori intercorrenti con le società partecipate Forlì Mobilità Integrata S.r.l. e Start Romagna S.p.a.

1) L'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 va letto 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.

2) L'obbligo informativo, parte della relazione sulla gestione allegata al rendiconto, 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.

3) 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).

4) La verifica dei crediti e debiti reciproci tra enti territoriali e propri organismi partecipati risponde all'esigenza di garantire la trasparenza e la 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.

5) 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 costituiscono aspetto rilevante e significativo della novella normativa introdotta dal d.lgs. n. 118/2011, in quanto funzionali all’operazione di elisione dei rapporti infragruppo che presuppone la certezza delle reciproche partite debitorie e creditorie, ed è pertanto momento non derogabile nell’ambito della corretta gestione delle risorse pubbliche.

6) In questo contesto, appare evidente la necessità di procedere, senza eccezioni, all’acquisizione dei dati asseverati dai relativi organi di controllo, riguardanti i rapporti intercorrenti con tutti gli organismi partecipati.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV) - Assenza di puntuali cronoprogrammi di spesa con riferimento agli interventi di investimento.

La Sezione evidenzia che:

- a) 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) per la redazione del cronoprogramma, che connota il FPV, è necessaria un’attenta regolamentazione dell’attività amministrativa dell’Ente;
- c) la non veritiera rappresentazione dell’imputazione alle annualità del fondo pluriennale vincolato (FPV) costituisce elemento di criticità;
- d) compete al revisore, nel rinnovato contesto dell’armonizzazione contabile, l’attendibilità e congruenza di tutti i dati contabili rappresentati a rendiconto;
- e) il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione delle spese pubbliche territoriali che evidensi, 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;
- f) lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011 - è di offrire copertura alle obbligazioni e 34 agli impegni legittimamente assunti dall’ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017, punto 9 del Considerato diritto). La logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, è quella infatti di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l’erogazione delle spese (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017).

Bilancio di previsione e rendiconto - Mutui contratti con la Cassa depositi e prestiti S.p.a. - Contabilizzazione degli interessi attivi di retrocessione - Rinegoziazione di mutui in violazione del punto 3.17 del principio contabile Allegato 4/2 (periodo di ammortamento superiore alla durata di utilità degli investimenti correlati).

1) La retrocessione degli interessi attivi non può essere dirimente nella scelta dello strumento finanziario più adeguato tra le diverse tipologie di prestito né giustificare in alcun modo il ricorso all’indebitamento mediante

l'assunzione di mutui in quanto tale decisione, laddove esponga l'Amministrazione ad un evitabile dispendio di risorse a titolo di interessi passivi, sarebbe contraria ai richiamati principi di sana gestione finanziaria.

2) Il principio secondo cui la durata dei piani di ammortamento non deve superare la vita utile dell'investimento è previsto dall'art. 10, commi 1 e 2, della legge 24 dicembre 2012, n. 243, con riferimento al ricorso all'indebitamento da parte delle regioni e degli enti locali. Tale disposizione contiene due norme che connotano, nei suoi fondamenti, la disciplina del bilancio pubblico e dell'equilibrio: - il divieto di destinare le entrate da indebitamento a spesa diversa da quelle di investimento; - la regola della contestualità e sincronizzazione del piano di ammortamento alla vita utile del bene, che è anche espressamente richiamata dal paragrafo 3.17 del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria di cui all'Allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011. Entrambe le regole trovano fondamento nel vincolo costituzionale di destinazione a spese di investimento posto dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione e nel principio di sana gestione finanziaria.

3) La regola della contestualità ed equi-durata dell'ammortamento rispetto alla vita utile del bene si fonda sul principio della sana e prudente gestione finanziaria, da intendersi non come utilizzo ad libitum da parte dell'ente delle risorse liberate per effetto della rinegoziazione per finalità di spesa corrente, che sarebbe eventualmente ammissibile laddove risultassero prioritariamente sanate (e quindi non da sanare) pregresse situazioni di criticità in cui versi l'ente medesimo.

4) In mancanza di una norma specifica, il Collegio ritiene che un utile parametro di riferimento volto a orientare il Comune in un'utilizzazione delle economie da rinegoziazione dei mutui che sia coerente con il principio della sana gestione finanziaria possa essere rappresentato dall'art. 187, comma 2, T.U.E.L., che, per quanto si applichi alla quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, individua un criterio razionale di destinazione di tali risorse, secondo un ordine di priorità e di gradazione delle finalità.

5) L'art. 7, comma 2, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125, che, nella vigente formulazione, prevede la possibilità, per gli enti territoriali, di utilizzare (per gli anni dal 2015 al 2024) le risorse derivanti da operazioni di rinegoziazione di mutui senza vincoli di destinazione, deve essere ricondotto a sistema, attraverso una lettura che non sia in contrasto con le regole ed i limiti costituzionali all'indebitamento, applicabili alle operazioni di rinegoziazione dei mutui che, come nel caso di specie, determinano un ingiustificato e non consentito disallineamento tra il periodo di ammortamento e la vita utile del correlato investimento.

6) Alla luce dei suddetti principi, le economie da rinegoziazione dei mutui possono essere eventualmente utilizzate per finalità di spesa corrente laddove risultassero prioritariamente sanate (e quindi non da sanare) pregresse situazioni di criticità in cui versi l'ente medesimo, secondo un ordine di priorità delle finalità che, in mancanza di norma specifica, può essere rappresentato dall'art. 187, comma 2, T.U.E.L., quale utile parametro di riferimento, in applicazione del principio della sana gestione finanziaria.

Delib. 80/2022/PRSE - Comune di Portomaggiore (FE) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Pres. Pieroni.

Disavanzo di amministrazione - Osservazioni della Sezione - Riallineamento del disavanzo di amministrazione

L'Ente, in esito alle raccomandazioni espresse dalla Sezione, ha allineato la scomposizione del disavanzo d'amministrazione 2021 con modalità coerenti con i principi dell'armonizzazione contabile.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 38/2022/PRSE).

Delib. 81/2022/PRSE - Comune di Finale Emilia (MO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel.- Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Riconciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e l'Unione dei Comuni Modenesi Area Nord

Fattispecie: l'Ente segnala problematiche relative alle tempistiche con le quali vengono comunicati i dati da parte dell'Unione e riferisce che "si ritiene necessario velocizzare i tempi".

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. 252/2015).

c) 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;

d) 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 citato art. 11 (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. (Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 57/2021/PRSE delib. n. 39/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Residui attivi consistenti ed efficacia del contrasto all'evasione tributaria

a) Si rammenta l'esigenza di imprimere il massimo impulso e di assicurare una rigorosa continuità alle attività di controllo e di riscossione coattiva dei tributi non spontaneamente versati dai contribuenti.

b) Eventuali accantonamenti a 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.

c) 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.

d) Le carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria possono divenire un comportamento censurabile, anche in considerazione del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) e

dell'imparzialità e della sana gestione finanziaria (art. 97 della Costituzione).

(Cfr., Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib n. 122/2020/PRSE e 68/2021/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV) - Reimputazione ad un solo esercizio e mancanza dei cronoprogrammi di spesa.

Fattispecie: l'Ente, ha ammesso una "scarsa capacità di programmazione dell'Ufficio Lavori Pubblici", riferendo tuttavia che "in sede di salvaguardia 2022 verrà effettuata, di concerto con i Revisori, un'analisi dettagliata sull'esigibilità di ogni opera pubblica".

a) Si prende atto dell'iniziativa intrapresa dall'Ente, che viene invitato ad attenersi a quanto già riferito dalla scrivente Sezione nella delibera precedente allo scopo di gestire correttamente i cronoprogrammi si spesa.

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, delibb. n. 81/2021/PRSE, 6/2020/PRSE, 5/2020/PRSE, 4/2020/PRSE, 109/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Rappresentazione del fondo pluriennale vincolato (FPV) nell'allegato di rendiconto.

Fattispecie: reimputazione ad un solo esercizio

a) Si evidenzia:

i) 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;

ii) che per la redazione del cronoprogramma, che connota il FPV è necessaria un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'Ente;

iii) che la non veritiera rappresentazione dell'imputazione alle annualità del fondo pluriennale vincolato (FPV) costituisce elemento di criticità;

iv) 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 evidensi, 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.

c) Lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011 - è quello di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017, punto 9 del Considerato diritto).

d) La logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, è quella infatti di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017).

e) È necessario, anche con il fisiologico ausilio dell'Organo di revisione, conformarsi con puntualità ai richiamati principi che costituiscono il presupposto della corretta iscrizione in bilancio del FPV: esso non può, per le caratteristiche che lo connotano, avere una proiezione meramente annuale.

(cfr. Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 47/2021/PRSE)

Delib. 85/2022/PRSE - Comune di Bettola (PC) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) - Mancato accantonamento nell'esercizio.

1) La Sezione rammenta il ruolo strategico svolto nell'ambito del principio della competenza finanziaria rafforzata dal FCDE che, pertanto, deve avere un'applicazione estesa, limitando, quanto più possibile, le tipologie di entrata escluse dal calcolo dello stesso fondo. Nella contabilità armonizzata, infatti, 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).

2) La Corte costituzionale ha affermato che: "Si tratta di una regola che inverte 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 che ha caratterizzato l'ente locale negli esercizi precedenti. Ove non venga applicata tale tipologia di svalutazione dei crediti, viene consentita – come nel caso di specie – l'iscrizione in bilancio di entrate stimate in modo da non tener conto dell'effettiva capacità di riscossione dei crediti. L'istituto del fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce, a ben vedere, 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*).

3) La Sezione raccomanda la corretta applicazione delle regole anzidette, ribadendo che "La dichiarazione di adeguatezza del fondo assume, pertanto, una specifica rilevanza giuridica e sostanziale e deve essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, alla correlata competenza di coordinamento e vigilanza del responsabile del servizio economico – finanziario dell'ente e alla necessaria verifica dell'organo di revisione." (Corte conti, Sez. Autonomie n. 32/SEZAUT/2015/INPR).

Bilancio di previsione e rendiconto - Riconciliazione dei crediti e debiti reciproci con l'Unione - Mancata riconciliazione.

1) 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, "la necessità di trasparenza dei rispettivi bilanci, ove la dimensione finanziaria del contendere deve essere rappresentata in modo intelligibile attraverso il rispetto di quelle che la direttiva europea 2011/85/UE dell'8 novembre 2011, relativa 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), denomina «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» (sentenza n. 252 del 2015).” (Corte costituzionale, n. 6/2019).

2) La mancata riconciliazione dei crediti e debiti reciproci realizza un *vulnus* per gli equilibri di bilancio o quanto meno potrebbe incidere sulla loro parziale inattendibilità, dal momento che le poste iscritte non trovano la necessaria conferma, in termini di richiesta oggettività, della loro iscrizione. Del resto, in ossequio ai principi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, secondo cui gli assetti dell'equilibrio e della copertura devono essere ipotizzati secondo una stima attendibile delle espressioni numeriche, la Corte costituzionale ha più volte sottolineato che «la copertura finanziaria delle spese deve indefettibilmente avere un fondamento giuridico, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero nella parte attiva del bilancio per realizzare nuove o maggiori spese» (Corte costituzionale, n. 197/2019).

3) L'art. 11, comma 6, lett. j del d.lgs. n. 118/2011 contempla, tra i soggetti tenuti all'asseverazione, le società controllate e partecipate e gli enti strumentali e, pertanto, l'Unione, non ricadendo in queste categorie, non soggiace espressamente agli obblighi formali di asseverazione intestati, in particolare, all'organo di revisione dal citato art. 11. Purtuttavia, l'esigenza di garantire la necessaria corrispondenza tra le poste iscritte nel bilancio dell'Ente con quelle dell'Unione assume in ogni caso una sua autonoma rilevanza: non c'è dubbio, infatti, che la mancata riconciliazione dei crediti e debiti reali, anche in questo caso, un *vulnus* per gli equilibri di bilancio, o quanto meno potrebbe incidere sulla loro parziale inattendibilità (cfr. questa Sezione, delib. n. 76/2021/PRSE; delib. n. 91/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Tempestività dei pagamenti - Peggioramento dell'indicatore di tempestività dei pagamenti.

1) La Sezione richiama l'attenzione dell'Ente sulla necessità di adottare soluzioni, anche di ordine organizzativo, finalizzate a garantire l'osservanza delle regole sulla tempestività dei pagamenti, rammentando, inoltre, che la l. 30 dicembre 2018, n. 145 è intervenuta con un sistema di premi e sanzioni per le amministrazioni subordinato, da un lato, al rispetto delle regole in tema di tempestività dei pagamenti, dall'altro, alla capacità di abbattere la misura del debito commerciale pregresso. In particolare, la citata legge n. 145/2018, all'art. 1, commi 859 e 861, ha introdotto un nuovo obbligo (la cui decorrenza è stata differita all'anno 2021 dall'art. 1, comma 854, della legge 27 dicembre 2019 n. 160) di accantonamento di risorse correnti per gli enti che non rispettano i termini di pagamento delle transazioni commerciali, non riducono il debito pregresso o non alimentano correttamente la piattaforma dei crediti commerciali, intervenendo anche sulle modalità di calcolo dei tempi di ritardo dei pagamenti dei debiti commerciali e stabilendo che: “l'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti” è “calcolato sulle fatture ricevute e scadute nell'anno precedente” (comma 859, lettera b) e “i tempi di ritardo sono calcolati tenendo conto anche delle fatture scadute che le amministrazioni non hanno ancora provveduto a pagare” (comma 861). La complessiva disciplina si presenta, pertanto, particolarmente rigorosa, a tutela della tempestività nei pagamenti ai creditori.

2) La Sezione richiama il Comune al puntuale rispetto di tutte le regole più sopra ricordate in tema di pagamenti, evidenziando che la loro inosservanza non solo espone l'Ente alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma anche alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, palesando altresì un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi con l'esigenza di garantire sia l'*agere licere*, che il rispetto del “buon andamento” dell'azione amministrativa, contemplati dall'art. 97 della Costituzione.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato di amministrazione - Parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid - Apposizione dei vincoli relativi ai ristori specifici di spesa, non utilizzati, nell'allegato a/2 del risultato d'amministrazione del d.lgs. n. 118/2011, tra i “vincoli da legge”, anziché tra i “vincoli da trasferimenti”.

1) Assume specifico rilievo quanto sottolineato nella faq n. 38 di Arconet la quale, con ultimo aggiornamento dell'8 aprile 2021, chiarisce che "Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione. I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti". Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020. I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno."

2) Il Collegio richiama l'Ente al rispetto di quanto sopra rappresentato, sottolineando l'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

Delib. 86/2022/PRSE - Comune di Morciano di Romagna (RN) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Dati contabili riportati nei documenti di bilancio e pubblicati sulla BDAP - Errori di coerenza negli schemi di bilancio in esito ai controlli effettuati sulla BDAP.

1) La Sezione sottolinea, in via generale, l'importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia contabile degli enti locali, atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo nel quale si articola l'intera gestione dell'ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva, confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni.

2) Appare pertanto imprescindibile, nell'esposizione dei dati contabili, il rigoroso rispetto del principio della veridicità, attendibilità e correttezza, cui fa da necessario corollario anche quello della intrinseca coerenza interna fra i valori esposti nei diversi prospetti (ad esempio il fondo pluriennale vincolato), la coerenza tra documenti contabili trasmessi in esercizi distinti o la coerenza tra documenti contabili tra loro connessi (ad esempio tra il bilancio di previsione e il rendiconto di gestione dell'esercizio precedente), come pure la coerenza in termini di somme degli importi riportati all'interno di prospetti diversi di uno stesso schema contabile.

3) La previsione di una banca dati uniforme, in materia finanziaria, per tutti gli enti del comparto pubblico, che trova fondamento normativo nell'articolo 13, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, presuppone necessariamente l'acquisizione di dati corretti e coerenti "al fine di assicurare un efficace controllo e

monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, nonché per acquisire gli elementi informativi necessari per dare attuazione e stabilità al federalismo fiscale [...]. Tale banca dati dovrà essere aggiornata in «tempo reale», attraverso una forma di trasmissione dei dati basata esclusivamente su un apposito impianto informatico, e accessibile a tutte le amministrazioni pubbliche, perché possa divenire uno strumento diffuso di conoscenza e di trasparenza delle grandezze della finanza pubblica attraverso cui favorire anche il confronto tra amministrazioni ed enti della stessa natura” (cfr. Relazione al disegno di legge – Atto Senato n. 1397).

Bilancio di previsione e rendiconto – Risultato di amministrazione – Quota accantonata del risultato di amministrazione - Accantonamenti per oneri da contenziosi.

1) È accertato che una delle cause di rischio di squilibri strutturali del bilancio è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 T.U.E.L.).

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

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

4) La Sezione delle Autonomie, nella deliberazione n. 14/2017/INPR contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005 n. 266", volte a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, sottolinea 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. 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. Anche in questo caso, 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".

5) La situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente e puntualmente fatta oggetto di ricognizione analitica e completa da parte dell'Ente e monitorata dall'Organo di revisione, sul quale incombe l'onere di attestare la effettiva congruità degli accantonamenti disposti.

Bilancio di previsione e rendiconto – Risultato di amministrazione – Quota accantonata del risultato di amministrazione - Fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione – Errata quantificazione.

La Sezione rammenta quanto stabilito dal principio contabile applicato di cui all'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, al punto 3.3 e all'esempio n. 5, sulle modalità di calcolo del Fondo crediti di dubbia esigibilità, e, nel riservarsi ogni futura verifica, raccomanda all'Ente una scrupolosa diligenza nell'applicazione dei suddetti principi contabili.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato di amministrazione - Parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid - Apposizione dei vincoli relativi ai ristori specifici di spesa, non utilizzati, nell'allegato a/2 del risultato d'amministrazione del d.lgs. n. 118/2011 tra i "vincoli da trasferimenti". - Rappresentazione congiunta, anziché separata, per ciascuna tipologia di ristoro.

1) La *faq* n. 38 di Arconet, con l'aggiornamento dell'8 aprile 2021, chiarisce che "Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione. I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti". Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2, del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9-bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137/2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge n. 104/2020, per i quali non sono state registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del decreto-legge n. 34/2020.

2) Il Collegio sottolinea l'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

Delib. 89/2022/PRSE - Comune di Fornovo di Taro (PR) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Bassa capacità di riscossione delle entrate proprie sia per quanto riguarda il titolo 1 conto residui, sia per il titolo 3, in conto residui ma anche in conto competenza.

Fattispecie: si considera come nell'anno 2020, la normativa emergenziale, protrattasi fino al mese di agosto 2020, abbia sospeso l'attività di accertamento e di riscossione coattiva. In merito alla Tari, l'Organo di revisione attesta che per l'attività di verifica e di controllo delle dichiarazioni e dei versamenti non sono stati conseguiti i risultati attesi e che la percentuale dei residui attivi riportati ad inizio anno è stata pari all'84 %.

La Sezione, preso atto dell'inserimento dell'obiettivo di potenziamento del recupero tributario nel piano delle performance 2021 si rimarca l'importanza, per l'ente, di presidiare il settore con le misure organizzative e strumentali adatte a riportarlo a un adeguato livello di operatività ed efficienza.

Bilancio di previsione e rendiconto - Ricorso all'anticipazione di tesoreria.

Fattispecie: Il Comune ha continuato a fare ricorso all'anticipazione di tesoreria per 292 giorni nell'esercizio 2020 e per 92 giorni nell'esercizio 2021, pur restituendola interamente a fine anno e riducendo le somme maturate a titolo di interessi passivi. L'ente vi ha fatto ricorso per provvedere ad anticipare, per cassa, somme destinate al pagamento di lavori pubblici finanziati da altri soggetti (Stato e Regione).

a) Si evidenzia come l'endemico utilizzo dello strumento dell'anticipazione di tesoreria, rischia di trasformare l'istituto da mezzo di correzione degli squilibri temporali tra riscossioni e pagamenti in una forma d'indebitamento vero e proprio, contratto in alternativa al debito commerciale.

b) L'art. 222 del TUEL e l'art. 3, comma 17, della legge n. 350/2003 consentono il ricorso all'anticipazione di tesoreria - forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di

investimento posti dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione - esclusivamente per "superare una momentanea carenza di liquidità" e fronteggiare improrogabili e, comunque, momentanee esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni.

c) È necessario per gli enti, un rigoroso controllo dei propri flussi finanziari al fine di evitare sofferenze nella gestione della liquidità, prevenire eventuali sostanziali squilibri di bilancio e non incorrere in aggravi finanziari per interessi passivi.

(Cfr. Sez. cont. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 81/2021/PRSE, n. 109/2021/PRSE e n. 269/PRSE/2021)

Bilancio di previsione e rendiconto - Ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione.

Fattispecie: l'indicatore di tempestività si mantiene alto anche nel 2020 (+117 giorni), sebbene in miglioramento rispetto al 2019 (+130 giorni) e ulteriormente ridottosi sia nel 2021 (+101 giorni) sia nel primo trimestre 2022 (pari a + 92 giorni). Il revisore attesta il corretto adempimento dell'obbligo previsto dall'art. 183 TUEL al fine di evitare ritardi nei pagamenti e formazione di residui passivi. Tale fattore di criticità desta ancora più preoccupazione se associato al ricorso, da parte dell'ente, all'anticipazione di tesoreria nonché alla scarsa capacità di riscossione delle entrate proprie

a) Il tempestivo adempimento delle obbligazioni pecuniarie da parte dei soggetti pubblici, oltre a evitare il formarsi di residui passivi, rappresenta uno dei fattori maggiormente incidenti sul sistema economico territoriale, in considerazione del ruolo di acquirenti di beni, servizi e prestazioni rivestito dalle amministrazioni pubbliche.

b) Il rispetto della tempestività dei pagamenti risponde all'obbligo di legge previsto dall'art. 4 del D.lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, attuativo della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, e successivamente reso più stringente dal decreto legislativo 9 novembre 2012, n. 192, la cui disciplina si fonda sulla direttiva 2011/7/UE, contenente, all'articolo 1, una indicazione di scopo nuova, rispetto alla direttiva 2000/35/UE, consistente nel fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno, favorendo in tal modo la competitività delle imprese e in particolare delle PMI.

c) E' necessario adottare soluzioni, anche di tipo organizzativo, finalizzate a garantire l'osservanza delle regole sulla tempestività dei pagamenti, rammentando i che la l. 30 dicembre 2018, n. 145, è intervenuta con un sistema di premi e sanzioni per le amministrazioni, subordinato, da un lato, al rispetto delle regole in tema di tempestività dei pagamenti, dall'altro, alla capacità di abbattere la misura del debito commerciale pregresso (art. 1, commi 849 - 856; 859 - 867; 1015 - 1017, più volte modificati, da ultimo con d.l. 31 dicembre 2020, n. 183, convertito nella l. 26 febbraio 2021, n. 21 e d.l. 6 novembre 2021, n. 152).

d) In particolare, la norma ha introdotto (con decorrenza differita al 2021 ad opera dell'art. 1, comma 854, della legge 27 dicembre 2019 n. 160) un obbligo di accantonamento di risorse correnti per gli enti che non rispettano i termini di pagamento delle transazioni commerciali, non riducono il debito pregresso o non alimentano correttamente la piattaforma dei crediti commerciali, intervenendo anche sulle modalità di calcolo dei tempi di ritardo dei pagamenti dei debiti commerciali con la previsione del calcolo dell'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti "sulle fatture ricevute e scadute nell'anno precedente" (comma 859, lettera b) e del calcolo dei tempi di ritardo "tenendo conto anche delle fatture scadute che le amministrazioni non hanno ancora provveduto a pagare" (comma 861)".

e) La complessiva disciplina, si presenta, pertanto, particolarmente rigorosa, proprio a tutela della tempestività dei pagamenti ai creditori.

f) Tale fattore di criticità desta ancora più preoccupazione se associato al ricorso, da parte degli enti, all'anticipazione di tesoreria nonché alla scarsa capacità di riscossione delle entrate proprie. Si sottolinea l'importanza dell'implementazione del grado di riscossione delle proprie entrate correnti, in particolare dei tributi

g) La capacità di un ente di riscuotere le proprie entrate e di contrastare l'evasione tributaria, oltre a rappresentare garanzia della solida tenuta degli equilibri di bilancio, si riverbera infatti sulla capacità dell'ente di adempiere le proprie obbligazioni passive.

(Cfr. Sez. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 102/2020/PRSP e n. 214/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid.

Fattispecie: il Comune ha rappresentato, nella parte vincolata del risultato di amministrazione e in particolare nei vincoli derivanti da trasferimenti, unitamente ai ristori specifici di spesa non utilizzati, il totale delle risorse vincolate e non utilizzate provenienti dal fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali degli enti locali istituito con l'art 106 del d.l. n. 34/2020.

a) Il trasferimento, in epoca emergenziale, dei fondi sostitutivi delle entrate proprie del Comune ha determinato, di fatto, la trasformazione del bilancio dell'ente locale in termini di finanza derivata, condizionata alla corretta iscrizione delle poste trasferite e alla verifica dei relativi vincoli.

b) Si evidenziano le modalità di compilazione del prospetto a/2 allegato al rendiconto di gestione, riportate dal MEF nella faq n. 38 da ultimo aggiornata in data 8 aprile 2021 e in base alla quale:

c) "Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione.

d) I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti".

e) Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020. I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno."

f) Le risorse non utilizzate del fondo per le funzioni fondamentali sono da rappresentare tra i "vincoli da legge" mentre solo i ristori specifici di spesa non utilizzati devono essere rappresentati tra i "vincoli da trasferimenti".

g) E' importante il rispetto delle corrette modalità di rappresentazione delle poste vincolate nel rendiconto. Si sottolinea l'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

(Cfr. Sez. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n.54 /2022/PRSP)

Delib. 90/2022/PRSE - Comune di Bologna (BO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Criticità emerse in esito alla verifica effettuata dai servizi ispettivi del Ministero dell'economia e finanze - Ragioneria generale dello Stato.

Fattispecie: Nel periodo dal 10 settembre al 12 ottobre 2018, il Comune è stato destinatario di una verifica amministrativo contabile da parte dei Servizi ispettivi del Ministero dell'economia e finanze, conclusasi con una serie di rilievi. Il Comune ha fornito nota di riscontro il 20 settembre 2019, trasmettendo dettagliate controdeduzioni ai 17 rilievi con i relativi allegati. In esito a tali controdeduzioni, il Mef – RGS, con lettera del 30 marzo 2020, ha comunicato che numerose questioni emerse nel corso dell'attività ispettiva potevano ritenersi superate, rimanendo tuttavia confermati i seguenti rilievi, per i quali è stata rimessa all'autonoma iniziativa dell'ente l'adozione delle misure atte a definire le questioni ancora sospese:

- i. irregolarità nell'affidamento di incarichi di responsabili degli uffici di staff e di responsabili delle attività di informazione e comunicazione istituzionale;
- ii. irregolarità nell'attribuzione dell'incarico di direttore generale dell'ente;
- iii. irregolarità nel conferimento di alcuni incarichi esterni di studio, consulenza, collaborazione;
- iv. illegittimità dell'autorizzazione concessa ad alcuni dipendenti per lo svolgimento di incarichi esterni;
- v. illegittimo inserimento nel fondo per il trattamento accessorio del personale di comparto dell'anno 2017 di economie relative al lavoro straordinario del periodo 2011-2013;
- vi. irregolarità nella costituzione dei fondi per il trattamento accessorio del personale dirigente e nel contratto decentrato integrativo;
- vii. mantenimento di partecipazioni societarie, dirette e indirette, in assenza dei presupposti di legge.

La Sezione, preliminarmente, prende atto dell'avvenuta trasmissione degli esiti della verifica ispettiva alla Procura regionale.

Per quanto in questa sede rileva, s'intende evidenziare, in particolare, quanto segue.

Irregolarità rilevate in relazioni all'affidamento di incarichi di responsabili degli uffici di staff e di responsabili delle attività di informazione e comunicazione istituzionale.

Fattispecie: I servizi ispettivi hanno contestato che il trattamento economico riservato al personale preposto all'ufficio stampa risulterebbe sproporzionato rispetto a quello di altri dipendenti comunali appartenenti alla medesima categoria.

a) La Sezione si riserva ogni puntuale approfondimento in esito agli ulteriori specifici controlli ad essa intestati dalla legge, in particolare:

- controllo sui piani di razionalizzazione periodica delle partecipazioni pubbliche, ai sensi dell'art. 20, co.3, del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175;

- controllo sugli atti di spesa relativi ad incarichi di consulenza, ai sensi dell'art. 1, co. 173, della legge 266/2005, in merito al quale si invita il Comune di Bologna ad attenersi a quanto indicato dalle Linee guida di questa Sezione approvate con deliberazione n. 241/2021/INPR;

b) considera di dover invitare l'amministrazione a valutare l'adozione delle misure atte a garantire il rispetto dei richiamati principi di riferimento e l'organo di revisione ad un attento esame delle voci retributive, prodromico alla certificazione del fondo per il salario accessorio, al parere relativo all'accordo decentrato integrativo e ad ogni altra funzione ad esso intestata dalla legge, con particolare riferimento all'attività di vigilanza di cui all'art. 239, co. 1, lett. c, del T.U.E.L.

c) la Sezione ritiene che il rilievo mosso dai servizi ispettivi evidensi correttamente una possibile criticità. L'amministrazione ritiene, invece, che la commisurazione del trattamento economico accessorio rientri nella **discrezionalità dell'organo che attribuisce l'incarico, ai sensi dell'art. 90 del T.U.E.L.** e del resto - sostiene sempre l'amministrazione - il comma 3-bis dell'art. 90 del T.U.E.L. consente che il trattamento economico relativo agli incarichi in questione possa essere addirittura parametrato a quello degli incarichi dirigenziali. A tale proposito, va preliminarmente richiamata la disposizione invocata dall'amministrazione, la quale così

recita: «resta fermo il divieto di effettuazione di attività gestionale anche nel caso in cui nel contratto individuale di lavoro il trattamento economico, prescindendo dal possesso del titolo di studio, è parametrato a quello dirigenziale».

d) Come è dato agevolmente osservare e per quanto qui rileva, la norma si preoccupa di chiarire che, in applicazione del generale principio di **distinzione tra funzioni politiche e gestionali**, queste ultime non potranno essere affidate al personale assunto, con meccanismo fiduciario, per attività di supporto agli organi di direzione politica.

e) Il che non equivale a considerare totalmente libera la determinazione della retribuzione da riconoscere all'incaricato, per quanto la norma, come si è visto, implicitamente confermi la possibilità che questo sia equiparato a quello dei dirigenti (ovviamente, in tal caso, il relativo contratto applicato dovrà essere quello dirigenziale).

f) In ogni modo, e ferma la **discrezionalità che sul punto vi è in capo all'organo che decide di avvalersi di tale forma di supporto professionale**, deve sempre essere rispettato (oltre, ovviamente, ai limiti generali di spesa di personale ed al tetto relativo al trattamento economico complessivo del singolo dipendente) **il principio di proporzionalità tra la prestazione resa, sotto il duplice profilo quantitativo e qualitativo, e la retribuzione riconosciuta**.

g) In proposito, la Sezione ritiene che un utile parametro di riferimento sia rappresentato dal **recente accordo, raggiunto tra l'Aran, le Confederazioni rappresentative nei comparti di contrattazione e la FNSI, per la regolazione di raccordo del personale profilo informazione**, che è oggetto dello specifico rilievo in esame da parte dei servizi ispettivi. Tale accordo, infatti, definisce gli inquadramenti delle figure professionali in esame nei CCNL dei comparti pubblici e le voci retributive applicabili ed indica altresì la disciplina contrattuale di riferimento in relazione alla tipologia d'incarico.

h) La Sezione concorda con il rilievo dei servizi ispettivi riguardante il cumulo delle funzioni gestionali, connesse all'incarico di direttore generale, con le funzioni di supporto all'attività di indirizzo politico, in qualità di capo di gabinetto, ritenendo infatti che le due figure, pur in assenza di una specifica norma sull'incompatibilità, debbano rimanere distinte, in ossequio al già richiamato **principio di separazione tra politica e dirigenza**. Ne è conferma, del resto, il già sopra richiamato comma 3-bis dell'art. 90 del T.U.E.L.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa percentuale di riscossione delle entrate proprie (sia in conto competenza che in conto residui).

Fattispecie: la Sezione ritiene di dovere richiedere sin d'ora una relazione da parte dell'organo di revisione sull'andamento delle riscossioni durante l'esercizio 2021.

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 vulnerare 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, 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 al Comune. Dal principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria si ricava l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

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, la cui inosservanza determina sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi ma, anche, la non solerte gestione della riscossione degli stessi.

(cfr. *ex multis*: Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 267/2021/PRSP, 258/2021/PRSP).

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: 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, e nella relazione al rendiconto 2020 ha sollecitato la riconciliazione delle partite debitorie e creditorie, nei casi in cui risultano differenze e non risulta pervenuta l'asseverazione dell'organo di controllo degli organismi partecipati. Tutte le asseverazioni mancanti sono pervenute nel 2021, e che le discordanze sono state in gran parte allineate nel corso del 2021.

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

a) L'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 dispone che la relazione sulla gestione da allegare al rendiconto dell'ente territoriale debba riportare gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate, aggiungendo che: «la predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie».

b) Tale disposizione va letta in relazione all'obbligo per gli enti locali di adottare comuni schemi di bilancio (finanziario ed economico e conto del patrimonio) e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi partecipati/controllati. L'adozione di comuni schemi di bilancio costituisce, infatti, momento essenziale del disegno di armonizzazione dei sistemi contabili, anche al fine di verificare l'effettiva ricaduta delle gestioni esternalizzate sui bilanci degli enti proprietari (cfr. Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 4/SEZAUT/2015/INPR).

c) L'obbligo informativo, parte della relazione sulla gestione allegata al rendiconto, si innesta nel complesso della normativa vigente, così come innovata dal d. l. n. 174/2012 e dal d.lgs. n. 118/2011, che prevede specifici obblighi di indirizzo, controllo e monitoraggio in capo agli enti territoriali. Gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente territoriale devono, infatti, necessariamente tener conto anche del sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate ovvero del cosiddetto "gruppo amministrazioni pubbliche", come chiarito dal punto 2 del principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio (allegato n. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011).

d) La verifica dei crediti e debiti reciproci tra enti territoriali e propri organismi partecipati risponde 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.

e) L'illustrazione in sede di rendiconto della gestione dell'ente territoriale degli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci nei confronti degli enti strumentali e delle società partecipate e controllate si inscrive nell'ambito delle operazioni di consolidamento, che costituisce aspetto rilevante e significativo della novella normativa introdotta dal d.lgs. n. 118/2011, in quanto funzionale all'operazione di elisione dei rapporti infragruppo per

la procedura che presuppone la certezza delle reciproche partite debitorie e creditorie, ed è pertanto momento non derogabile nell'ambito della corretta gestione delle risorse pubbliche.

(cfr. *ex multis* Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 204/2021/PRSE, 142/2021/PRSE).

Delib. 91/2022/PRSE - Comune di Ravenna (RA) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Elevata incidenza dei residui attivi nel risultato di amministrazione. Fattispecie: non appare idonea a superare il rilievo l'osservazione fornita al riguardo dall'amministrazione, che attribuisce tale risultato all'introduzione delle regole dell'armonizzazione contabile.

a) Si rammenta 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;

b) 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* Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 225/2021/PRSE, 141/2021/PRSE, 126/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa percentuale di riscossione delle entrate proprie

a) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente 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, 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 al Comune.

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 del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario e della competenza dell'organo gestionale all'attuazione del rapporto tributario.

e) Si evidenza la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari la cui inosservanza determina sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi ma, anche, la non solerte gestione della

riscossione degli stessi.

(cfr. *ex multis*: Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 267/2021/PRSP, 258/2021/PRSP).

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: non sempre gli organismi partecipati, che dispongono di tempi più ampi per la chiusura dei propri bilanci di esercizio, riscontrano in tempo utile le richieste del Comune né riescono ad ottenere le asseverazioni dei loro organi di revisione.

a) l'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 dispone che la relazione sulla gestione da allegare al rendiconto dell'ente territoriale debba riportare gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate, aggiungendo che: «la predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie».

b) Tale disposizione va letta in relazione all'obbligo per gli enti locali di adottare comuni schemi di bilancio (finanziario ed economico e conto del patrimonio), e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi partecipati/controllati. L'adozione di comuni schemi di bilancio costituisce, infatti, momento essenziale del disegno di armonizzazione dei sistemi contabili anche al fine di verificare l'effettiva ricaduta delle gestioni esternalizzate sui bilanci degli enti proprietari.

(cfr. Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 4 /SEZAUT/2015/INPR)

c) L'obbligo informativo che parte della relazione sulla gestione allegata al rendiconto, 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. Gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente territoriale devono, infatti, necessariamente tener conto anche del sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate ovvero del cosiddetto "gruppo amministrazioni pubbliche" come chiarito dal punto 2 del principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio (allegato n. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011).

d) Per gli enti locali, le modifiche al T.U.E.L. apportate dal sopra richiamato d.l. n. 174/2012, hanno richiesto alle amministrazioni di organizzare un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario 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; è stato così assegnato al sistema dei controlli interni il compito di verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, la redazione del bilancio consolidato, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente.

e) L'articolo 147-*quinquies*, co. 3, del T.U.E.L., specifica 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.

f) 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.

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.

(cfr. *ex multis* Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 204/2021/PRSE, 142/2021/PRSE).

Delib. 92/2022/PRSE - Comune di Modena (MO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - scarsa percentuale di riscossione delle entrate relative ai titoli 1 e 3 in conto residui.

a) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente 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, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

(cfr. *ex multis*: deliberazioni n. 226/2021/PRSE, 204/2021/PRSE, 142/2021/PRSE, 139/2021/PRSE).

c) La riscossione dei tributi è attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse al Comune.

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 del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

e) Si evidenza la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari, la cui inosservanza determina sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi ma, anche, la non solerte gestione della riscossione degli stessi.

(cfr. *ex multis*: deliberazioni di questa Sezione n. 267/2021/PRSP, 258/2021/PRSP).

Bilancio di previsione e rendiconto - Gestione degli organismi partecipati

Fattispecie: società partecipate con perdite d'esercizio - necessità di monitorare costantemente l'andamento della gestione dei propri organismi partecipati, in modo da garantire la correttezza delle scritture contabili ed il rispetto della normativa vincolistica del T.U.S.P.

a) Vanno rammentate le disposizioni recate dal decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175 («Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica»), il quale:

i) - all'art. 21, co. 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;

ii) - all'art. 14, co. 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.

a2) Dalle richiamate disposizioni normative si evince che:

i) - 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;

ii) - non sono ammissibili interventi di supporto finanziario, diretto o indiretto, in favore dell'organismo partecipato, al solo scopo di assicurare la continuità aziendale senza alcuna prospettiva di effettivo rientro strutturale.

b) L'art. 14, co. 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.

(Sez. reg. controllo Lazio, del. n. 66/2018/PAR).

b1) 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 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. controllo Liguria, del. n. 24/2017/PAR).

Delib. 96/2022/PRSE - Comune di Marano sul Panaro (MO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons.Tessaro - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Criticità relative alla 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;

a1) 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*).

b) 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 costituzionale 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. 4/2020) violando cioè l'equilibrio strutturale del bilancio).

c) «La corretta valorizzazione dei fondi vincolati, accantonati e destinati non è, quindi, "libera" nei presupposti e negli effetti, ma deve rispondere a precise prescrizioni di legge e dell'Ordinamento contabile, e ciò per due ordini di ragioni.

c1) La prima è che i "vincoli" sulle risorse rappresentano una deroga al principio di unità del bilancio che, "insieme a quelli di integrità ed universalità, costituisce profilo attuativo dell'art. 81 della Costituzione" (cfr. Corte cost., sent. n. 184 del 2016).

c 2) La seconda è che la loro corretta valorizzazione, essendo parte integrante del risultato di amministrazione, ridonda inevitabilmente sulla sua corretta rappresentazione e, in particolare, su quella funzionale a dare conto della capacità di spesa effettiva dell'Ente (risultato di amministrazione di cui alla lett. E del prospetto dimostrativo).

d) Come evidenziato dal Giudice delle leggi «[...] il carattere finalistico della deroga non consente interpretazioni o distinzioni di sorta all'interno della contabilità regionale, poiché «la natura esclusiva del vincolo di destinazione delle risorse [...] e la sua precipua funzionalizzazione alla realizzazione di un programma [costituisce] scelta finanziaria di fondo della previsione statale [...]», senza che a tali fini siano necessarie altre spiegazioni» (cfr. Corte cost., sent. n.38 del 2016). Questa eccezione è riconducibile alla clausola generale in materia contabile che garantisce l'esatto impiego delle risorse stanziate per specifiche finalità di legge (cfr. Corte cost., sent. n. 70 del 2012). La corretta perimetrazione della fattispecie derogatoria risponde proprio all'obiettivo di non alterare l'equilibrio del bilancio (cfr. Corte cost. sent. n. 279 del 2016)».

e) La circostanza che «il risultato di amministrazione debba riportare nella parte vincolata i vincoli di specifica destinazione dell'entrata alla spesa previsti dalla norma nazionale non costituisce un'opzione, rimessa alla volontà del decisore politico, nell'ambito della dialettica con la collettività, ma uno specifico obbligo a cui attenersi ai fini di predisporre un bilancio "legittimo". L'alterazione – per difetto – del risultato di amministrazione nella parte in cui non contabilizza – tra i vincoli – il corretto ammontare di fondi, rientra nel fulcro dell'attività di riscontro». (Corte dei conti, Sez. Riunite in s.c. n. 7/2022/DELc).

Bilancio di previsione e rendiconto - Sottostima degli accantonamenti per oneri da contenzioso nel Risultato di amministrazione

Fattispecie: In esito ad una causa, chiusasi ad aprile 2021, l'Ente è stato dichiarato soccombente e ha proceduto al riconoscimento di debito fuori bilancio per l'importo dovuto. In relazione al restante contenzioso in essere, ovvero potenziale, il Comune non ha fornito alcun tangibile riscontro sull'attività eventualmente svolta, più in generale e in particolar modo dall'organo di revisione, al fine di operare una costante ricognizione e aggiornamento del contenzioso e, in conseguenza, attestare la correttezza degli accantonamenti o, come nel caso all'esame, dei mancati accantonamenti

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

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

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

d) La necessità di preservare gli equilibri di bilancio - dovuta alla finalità di non fare trovare un Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie - richiede quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili; ciò onde evitare che vi sia una indebita dilatazione della spesa in contrasto con le finalità dell'armonizzazione dei conti pubblici, funzionali a evitare che gli scostamenti dai principi del d.lgs. n. 118 del 2011 non costituiscano solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultino strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio presidiati dall'art. 81 cost..

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

f) Con particolare riferimento a quanto stabilito dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/Inpr, contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266", si ribadisce che la situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente e puntualmente fatta oggetto di ricognizione analitica e completa da parte dell'Ente e monitorata dall'Organo di revisione, al quale incombe l'onere di attestarne la effettiva congruità.

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 109/2021/PRSE e n. 229/2021/PRSE)

Delib. 97/2022/PRSE - Comune di Borgonovo Val Tidone (PC) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons.Tessaro - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) e cronoprogrammi di spesa

Fattispecie: re-imputazione del Fpv ad un solo esercizio - ciò è dipeso prevalentemente da ritardi nell'esecuzione di un'opera che non hanno consentito il rispetto del cronoprogramma, che ne prevedeva il completamento in una annualità, a causa di gravi inadempimenti dell'appaltatore.

a) La Sezione evidenzia:

a1) 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;

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; d) 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 evidensi, 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.

c) 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.

d) Lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011 - è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017, punto 9 del Considerato diritto).

e) La logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, è quella di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017).

(cfr. Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 47/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Criticità relative alla 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;

a1) 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).

b) 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 costituzionale 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. 4/2020) violando cioè l'equilibrio strutturale del bilancio).

c) «La corretta valorizzazione dei fondi vincolati, accantonati e destinati non è, quindi, "libera" nei presupposti e negli effetti, ma deve rispondere a precise prescrizioni di legge e dell'Ordinamento contabile, e ciò per due ordini di ragioni.

c1) La prima è che i "vincoli" sulle risorse rappresentano una deroga al principio di unità del bilancio che, "insieme a quelli di integrità ed universalità, costituisce profilo attuativo dell'art. 81 della Costituzione" (cfr. Corte cost., sent. n. 184 del 2016).

c 2) La seconda è che la loro corretta valorizzazione, essendo parte integrante del risultato di amministrazione,

ridonda inevitabilmente sulla sua corretta rappresentazione e, in particolare, su quella funzionale a dare conto della capacità di spesa effettiva dell'Ente (risultato di amministrazione di cui alla lett. E del prospetto dimostrativo).

d) Come evidenziato dal Giudice delle leggi «[...] il carattere finalistico della deroga non consente interpretazioni o distinzioni di sorta all'interno della contabilità regionale, poiché «la natura esclusiva del vincolo di destinazione delle risorse [...] e la sua precipua funzionalizzazione alla realizzazione di un programma [costituisce] scelta finanziaria di fondo della previsione statale [...]», senza che a tali fini siano necessarie altre spiegazioni» (cfr. Corte cost., sent. n.38 del 2016). Questa eccezione è riconducibile alla clausola generale in materia contabile che garantisce l'esatto impiego delle risorse stanziate per specifiche finalità di legge (cfr. Corte cost., sent. n. 70 del 2012). La corretta perimetrazione della fattispecie derogatoria risponde proprio all'obiettivo di non alterare l'equilibrio del bilancio (cfr. Corte cost. sent. n. 279 del 2016)».

e) La circostanza che «il risultato di amministrazione debba riportare nella parte vincolata i vincoli di specifica destinazione dell'entrata alla spesa previsti dalla norma nazionale non costituisce un'opzione, rimessa alla volontà del decisore politico, nell'ambito della dialettica con la collettività, ma uno specifico obbligo a cui attenersi ai fini di predisporre un bilancio "legittimo". L'alterazione – per difetto – del risultato di amministrazione nella parte in cui non contabilizza – tra i vincoli – il corretto ammontare di fondi, rientra nel fulcro dell'attività di riscontro». (Corte dei conti, Sez. Riunite in s.c. n. 7/2022/DELC).

Bilancio di previsione e rendiconto - Accantonamenti a fondo rischi e contenzioso

Fattispecie: esiste un accantonamento ma l'Ente non ha offerto alcuna indicazione sull'attività eventualmente svolta dall'organo di revisione, al fine di operare una costante ricognizione e aggiornamento del contenzioso formatosi o potenziale, e, in conseguenza, attestare la correttezza degli accantonamenti, limitandosi ad individuare nell'ambito del "parere complessivo sul rendiconto 2020" le generiche verifiche attuate da quest'ultimo.

La situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente e puntualmente fatta oggetto di ricognizione analitica e completa da parte dell'Ente e monitorata dall'Organo di revisione, sul quale incombe l'onere di attestarne la congruità.

a) La Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/INPR, contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266", ha avuto modo di sottolineare 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.

b) 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.

c) 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".

d) La quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, punto 9.2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

e) La lettura di detti principi conforma sia gli obblighi dell'ente, il quale è tenuto a una attenta ricognizione delle cause pendenti, da formalizzare in un apposito atto deliberativo, sia gli obblighi dell'organo di revisione che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a rendiconto, secondo quanto indicato dalla delibera di Sezione Autonomie n. 14/2017/INPR.

f) Le finalità sono: quella di non fare trovare l'ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie e quella di preservare gli equilibri di bilancio che richiederà uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

g) Le verifiche effettuate dall'organo di revisione, attinenti l'entità delle quote accantonate al fondo rischi, "debbono verosimilmente considerarsi atti dichiarativi ascrivibili alla categoria degli acclaramenti, ovvero sia acquisizioni di scienza, concernenti l'esistenza, la misurazione e l'analisi tecnica o amministrativa dei dati fattuali [...] la cui indiscutibile esigenza di determinazione matematica non può risolversi nell'enunciazione di un mero giudizio valutativo, ma richiede al contrario un procedimento di apprendimento, frutto cioè di una ricognizione puntuale del contenzioso (secondo quanto indicato dal principio contabile e dalla citata delibera della Sezione Autonomie), che si risolve nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza (cfr. delib. Sezione di controllo per l'Emilia-Romagna n. 229/2021/PRSE).

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 254/2021/PRSE e n. 229/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid.

Fattispecie: il Comune ha rappresentato le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del d.l. n. 34/2020, nella parte vincolata del risultato d'amministrazione, nei vincoli derivanti da trasferimenti. La Sezione rileva la non corretta apposizione dei vincoli relativi al fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali ex art 106 del DL 34/2020 nell'allegato a/2 del risultato d'amministrazione del d.lgs. n. 118/2011, che avrebbero dovuto essere rappresentate tra i "vincoli da legge", anziché tra i "vincoli da trasferimenti".

a) Sul punto, assume specifico rilievo quanto sottolineato nella faq n. 38 di Arconet la quale con ultimo aggiornamento 8 aprile 2021 chiarisce che "*Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione.*

b) *I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti".*

c) *Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020. I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno."*

d) Si richiama l'Ente al rispetto di quanto sopra rappresentato sottolineando l'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Criticità relative alla 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;

a1) 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*).

b) 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 costituzionale 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. 4/2020) violando cioè l'equilibrio strutturale del bilancio).

c) «La corretta valorizzazione dei fondi vincolati, accantonati e destinati non è, quindi, "libera" nei presupposti e negli effetti, ma deve rispondere a precise prescrizioni di legge e dell'Ordinamento contabile, e ciò per due ordini di ragioni.

c1) La prima è che i "vincoli" sulle risorse rappresentano una deroga al principio di unità del bilancio che, "insieme a quelli di integrità ed universalità, costituisce profilo attuativo dell'art. 81 della Costituzione" (cfr. Corte cost., sent. n. 184 del 2016).

c 2) La seconda è che la loro corretta valorizzazione, essendo parte integrante del risultato di amministrazione, ridonda inevitabilmente sulla sua corretta rappresentazione e, in particolare, su quella funzionale a dare conto della capacità di spesa effettiva dell'Ente (risultato di amministrazione di cui alla lett. E del prospetto dimostrativo).

d) Come evidenziato dal Giudice delle leggi «[...] il carattere finalistico della deroga non consente interpretazioni o distinzioni di sorta all'interno della contabilità regionale, poiché «la natura esclusiva del vincolo di destinazione delle risorse [...] e la sua precipua funzionalizzazione alla realizzazione di un programma [costituisce] scelta finanziaria di fondo della previsione statale [...]», senza che a tali fini siano necessarie altre spiegazioni» (cfr. Corte cost., sent. n.38 del 2016). Questa eccezione è riconducibile alla clausola generale in materia contabile che garantisce l'esatto impiego delle risorse stanziate per specifiche finalità di legge (cfr. Corte cost., sent. n. 70 del 2012). La corretta perimetrazione della fattispecie derogatoria risponde proprio all'obiettivo di non alterare l'equilibrio del bilancio (cfr. Corte cost. sent. n. 279 del 2016)».

e) La circostanza che «il risultato di amministrazione debba riportare nella parte vincolata i vincoli di specifica destinazione dell'entrata alla spesa previsti dalla norma nazionale non costituisce un'opzione, rimessa alla volontà del decisore politico, nell'ambito della dialettica con la collettività, ma uno specifico obbligo a cui attenersi ai fini di predisporre un bilancio "legittimo". L'alterazione - per difetto - del risultato di amministrazione nella parte in cui non contabilizza - tra i vincoli - il corretto ammontare di fondi, rientra nel fulcro dell'attività di riscontro». (Corte dei conti, Sez. Riunite in s.c. n. 7/2022/DELc).

Bilancio di previsione e rendiconto - Sottostima degli accantonamenti per oneri da contenzioso nel Risultato di amministrazione

Fattispecie: In esito ad una causa, chiusasi ad aprile 2021, l'Ente è stato dichiarato soccombente e ha proceduto al riconoscimento di debito fuori bilancio per l'importo dovuto. In relazione al restante contenzioso in essere, ovvero potenziale, il Comune non ha fornito alcun tangibile riscontro sull'attività eventualmente svolta, più in generale e in particolar modo dall'organo di revisione, al fine di operare una

costante ricognizione e aggiornamento del contenzioso e, in conseguenza, attestare la correttezza degli accantonamenti o, come nel caso all'esame, dei mancati accantonamenti

- a) Si sottolinea l'esigenza sottesa alla istituzione di un fondo cautelativo. È accertato infatti che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 TUEL).
- b) A tale proposito si rinvia all'Allegato n. 4/2 del D. Lgs. n. 118/2011 "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria" che al punto 9.2 stabilisce che "il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati. La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita da: ... 3. gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)".
- c) La nota integrativa, allegata al bilancio, deve, anche nel caso del "fondo contenziosi", curare particolarmente l'indicazione dei criteri che sono stati adottati per pervenire alla decisione di accantonamento al "fondo rischi" e fornire valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso per l'ente. Tali valutazioni devono riguardare in modo particolare l'incidenza che il contenzioso in essere può avere sugli equilibri attuali e futuri del bilancio e della gestione e sulla capacità da parte dell'ente di fare fronte agli oneri che potrebbero insorgere dagli esiti dei giudizi in corso.
- d) La necessità di preservare gli equilibri di bilancio – dovuta alla finalità di non fare trovare un Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie - richiede quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili; ciò onde evitare che vi sia una indebita dilatazione della spesa in contrasto con le finalità dell'armonizzazione dei conti pubblici, funzionali a evitare che gli scostamenti dai principi del d.lgs. n. 118 del 2011 non costituiscano solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultino strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio presidiati dall'art. 81 cost..
- e) Non operando tali accantonamenti, infatti, potrebbe concretizzarsi una manovra elusiva, consistente essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte Costituzionale, sentenza n. 279 del 23/11/2016).
- f) Con particolare riferimento a quanto stabilito dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/Inpr, contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266", si ribadisce che la situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente e puntualmente fatta oggetto di ricognizione analitica e completa da parte dell'Ente e monitorata dall'Organo di revisione, al quale incombe l'onere di attestarne la effettiva congruità.

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 109/2021/PRSE e n. 229/2021/PRSE)

Delib. 98/2022/PRSP - Comune di Pennabilli (RN) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons. Tessaro - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'articolo 186 del TUEL.

a) La non corretta determinazione delle singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL potrebbe essere fonte di potenziale squilibrio.

b) Le criticità, di seguito illustrate, si pongono in conflitto con la corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile nella loro declinazione funzionale al fondamentale rispetto dei canoni costituzionali e si inscrivono pertanto nel novero dei fattori di possibile perturbazione degli equilibri di bilancio (Corte cost., sent. n. 70/2012).

Bilancio di previsione e rendiconto - Efficacia dell'attività di riscossione dell'ente.

Fattispecie: la scarsa riscossione del titolo 1 è dovuta principalmente alla presenza di un grosso credito pendente nei confronti della società GIMAR s.r.l., per la quale si è provveduto all'iscrizione a ruolo, di cui si attendono gli esiti.

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 vulnerale gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) 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.

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 108/2020/PRSP e n. 57/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione.

Fattispecie: Indicatore di tempestività alto nel 2020 (+ 94,56 giorni) e migliora nel 2021, pur rimanendo positivo (pari a + 50,74 giorni).

a) È necessario adempiere correttamente e rapidamente a tutte le disposizioni normative in tema di rispetto dei termini di pagamento.

b) La disciplina dell'adempimento delle obbligazioni pecuniarie dei soggetti pubblici ha una notevole incidenza sul sistema economico, in considerazione del ruolo di acquirenti di beni, servizi e prestazioni rivestito dalle amministrazioni pubbliche e dell'ingente quantità di risorse a tal fine impiegate.

c) L'importanza del fenomeno è stata recepita dalla direttiva 2011/7/UE, sia rimarcando la necessità di «un passaggio deciso verso una cultura dei pagamenti rapidi» (considerando n. 12), sia evidenziando che i «ritardi di pagamento influiscono negativamente sulla liquidità e complicano la gestione finanziaria delle imprese. Essi compromettono anche la loro competitività e redditività quando il creditore deve ricorrere ad un finanziamento esterno a causa di ritardi nei pagamenti. Il rischio di tali effetti negativi aumenta considerevolmente nei periodi di recessione economica, quando l'accesso al finanziamento diventa più difficile» (considerando n. 3). D'altronde, i tardivi pagamenti rischiano di pregiudicare anche «il corretto funzionamento del mercato interno», nonché «la competitività delle imprese e in particolare delle PMI», valori che la direttiva, all'art. 1, eleva a suoi principali obiettivi.

d) Il legislatore italiano, conformandosi a tale direttiva e in risposta all'ingente ammontare maturato dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni, nell'ultimo decennio ha dato avvio a specifiche misure per incidere su tale patologica situazione. Del resto, la stessa giurisprudenza della Corte costituzionale, già a ridosso

del recepimento della direttiva 2011/7/UE, ha sottolineato la gravità del problema, evidenziando che «il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione è obiettivo prioritario [...] non solo per la critica situazione economica che il ritardo ingenera nei soggetti creditori, ma anche per la stretta connessione con l'equilibrio finanziario dei bilanci pubblici, il quale viene intrinsecamente minato dalla presenza di situazioni debitorie non onorate tempestivamente» (sentenza n. 250 del 2013).

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

f) Le misure adottate dal legislatore italiano hanno in tempi più vicini imposto limiti più stringenti ai tempi di pagamento, a seguito del decreto legislativo 9 novembre 2012, n. 192 (Modifiche al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, per l'integrale recepimento della direttiva 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, a norma dell'articolo 10, comma 1, della legge 11 novembre 2011, n. 180).

g) Tali disposizioni si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013 (art. 1 del d.lgs. n. 231/2002 e art. 3, co. 1, del d.lgs. 9 novembre 2012, n. 192). Ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 231/2002, per quanto qui d'interesse, si intendono per "transazioni commerciali" i contratti, comunque denominati, tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo.

h) L'inosservanza delle regole richiamate, non solo espone gli enti alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma vieppiù alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, palesando altresì un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi con l'esigenza di garantire sia l'agere licere, che il rispetto del "buon andamento" dell'azione amministrativa contemplati dall'art. 97 della Costituzione.

(Cfr. Sez. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 102/2020/PRSP, n. 214/2021/PRSE e n. 54/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Rappresentazione del fondo pluriennale vincolato (FPV) e cronoprogramma degli investimenti

Fattispecie: gli uffici comunali, nonostante le raccomandazioni dell'Organo di revisione, non hanno adottato regolari cronoprogrammi di spesa.

a) Una non veritiera rappresentazione del fondo pluriennale vincolato (FPV) costituisce elemento di criticità e il revisore, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, è chiamato ad assicurare l'attendibilità e congruenza di tutti i dati contabili rappresentati a rendiconto.

b) Si sottolinea l'importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia contabile degli enti locali, atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni.

c) Il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione e previsione delle spese pubbliche territoriali che evidensi con trasparenza ed attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo utilizzo; in quest'ottica, ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo

pluriennale, assume valore strategico la sussistenza e l'aggiornamento del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica andrà a scadere e diverrà esigibile e per la redazione del cronoprogramma è necessaria un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'Ente.

d) Lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011 - è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017, punto 9 del *Considerato diritto*). Come è noto, il Fondo Pluriennale Vincolato "serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego" (Corte costituzionale, sent. n. 6/2017).

e) La logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, è quella di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese. Esso è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017).

f) Gli enti, con il fisiologico ausilio dell'Organo di revisione, devono conformarsi con puntualità ai richiamati principi che costituiscono il presupposto della corretta gestione dei cronoprogrammi di spesa e la conseguente corretta iscrizione in bilancio del FPV, e la cui inosservanza può vulnerare gli equilibri di bilancio (Corte cost., sent. n. 279/2016).

(cfr. Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 53/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Criticità relative alla composizione del risultato d'amministrazione ai sensi dell'art. 187 del TUEL.

a) Il risultato di amministrazione deve essere, innanzi tutto, «coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie» e la distinzione in «fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, 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*).

b) La nuova disciplina 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 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. 4/2020) violando cioè l'equilibrio strutturale del bilancio).

c) Le criticità di seguito illustrate si pongono in conflitto con la corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile nella loro declinazione funzionale al fondamentale rispetto dei canoni costituzionali anzidetti (Corte cost., sent. n. 279/2016) in riferimento ai profili teste' evidenziati.

Bilancio di previsione e rendiconto - Parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid.

Fattispecie: la Sezione rileva come l'ente, da un punto di vista formale, non abbia correttamente apposto i vincoli relativi ai fondi covid nell'allegato a/2 del risultato d'amministrazione del d.lgs. n. 118/2011, non rappresentando separatamente in avанzo vincolato da trasferimenti i ristori specifici di spesa non utilizzati per i fondi per la sanificazione degli ambienti e i fondi per prestazioni di lavoro straordinario del personale della polizia locale (rappresentati congiuntamente in unica voce).

a) L'analisi specifica sulla posta maggiormente rilevante per la tenuta degli equilibri di bilancio, costituita in epoca emergenziale dal trasferimento e successiva erogazione dei fondi sostitutivi delle entrate proprie dei comuni, determina di fatto la trasformazione della situazione del bilancio dell'ente locale in termini di finanza derivata, condizionandola quanto alla corretta iscrizione delle poste e della verifica dei relativi vincoli.

b) La faq n. 38 di Arconet, con ultimo aggiornamento 8 aprile 2021 chiarisce che *"Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione."*

c) I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti".

d) *Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020. I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno."*

e) I ristori specifici di spesa, non utilizzati, devono essere rappresentati tra i "vincoli da trasferimenti" tra le risorse vincolate del risultato d'amministrazione rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro.

f) Si richiamano gli enti al rispetto di quanto sopra rappresentato sottolineando l'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Accantonamenti per passività potenziali - Assenza del fondo rischi contenzioso.

a) Va rammentato che «la nuova disciplina prevede una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (art. 42 del d.lgs. n. 118 del 2011): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica. Si tratta di risorse che non possono essere assolutamente distratte per essere diversamente impiegate; da tanto deriva l'indisponibilità delle corrispondenti fonti di finanziamento» (Corte cost. n. 274/2017)

b) L'esigenza di effettuare la doverosa sterilizzazione delle somme nel risultato di amministrazione è correlata alla necessità, costituzionalmente presidiata, di evitare l'indebita espansione della spesa mediante l'utilizzo di partite non consentite (Corte cost.n.4/2020) e non correlate all'entrata accertata: è da rilevare che l'entità degli accantonamenti, anche nel caso di che trattasi, concorrono a proteggere la tenuta degli equilibri di bilancio, l'equilibrio tendenziale e la loro combinazione in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti (Corte cost. sentenza n. 70 del 2012 e sent. n. 192/2012, punto 6 del Considerato in diritto).

c) Gli enti sono tenuti ad un'attenta ricognizione delle passività potenziali di varia origine, prevedendo adeguati accantonamenti nel risultato d'amministrazione permettendo, da un lato, di non far trovare l'ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo dovesse realizzarsi e, dall'altro lato, di preservare gli equilibri di bilancio.

(Cfr. Sez. contr. Emilia-Romagna, deliberazione n. 54/2022/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati e doppia asseverazione da parte degli Organi di revisione.

Fattispecie: i prospetti dimostrativi per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra il Comune di Pennabilli e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 non hanno riguardo la totalità delle partecipazioni; non tutti i soggetti interessati hanno fornito riscontro; non sono state poste in essere azioni successive da parte dell'ente. Anche in passato era stata rilevata la stessa criticità.

La Sezione chiede all'Organo di revisione una apposita relazione circa l'avvenuto espletamento di tali adempimenti.

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 costituzionale, sentenza n. 252 del 2015).

c) Ne consegue, quindi, 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) E' necessario ribadire che 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 (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): 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).

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., sentenza n. 197 del 2019), si riflette sui contenuti degli obblighi facenti capo all'ente locale: l'art. 11 comma 6 lett. j) del D.lgs. 118/11 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, da parte sua, verifica le cause alla base delle suddette discordanze 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; 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.»

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, delib. n. 47/2021/PRSE)

Delib. 100/2022/PRSE - Comune di Tornolo (PR) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancata attivazione a rendiconto 2021 del fondo pluriennale vincolato di parte corrente

Fattispecie: nell'esercizio precedente era emersa la mancata attivazione del fondo pluriennale vincolato sia di parte corrente che di parte capitale.

- a) In merito alla mancata costituzione del FPV per la parte corrente si sottolinea che il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione e previsione delle spese pubbliche territoriali 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 ed è pertanto necessario un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'Ente.

c) lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011 - è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017, punto 9 del *Considerato diritto*). Il Fondo Pluriennale Vincolato "serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego" (Corte costituzionale, sent. n. 6/2017) e la logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, è di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese. Esso è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017).

d) La scelta di non procedere alla corretta rappresentazione del FPV di parte corrente nell'esercizio seguente, per il fondo incentivante del personale, rappresenta una non corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, che, funzionali al buon andamento, declinano in concreto la corretta imputazione delle poste contabili secondo i canoni dell'esigibilità e della necessaria correlazione alla scadenza dell'obbligazione: determinando quindi, nel caso di specie, l'assenza di un risultato univoco di amministrazione, nonché l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo (Corte cost., sent. n. 49/2018), tale da ledere "l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali

scaturisce la gestione finanziaria successiva”, e in definitiva 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).

e) Si sottolinea l’importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l’intera materia contabile degli enti locali, atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l’intera gestione dell’ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni. Per questo motivo, i controlli rinvengono fondamento nei questionari redatti, sia pur in forma semplificata, dall’Organo di revisione dell’ente, quale ruolo portante della previsione di cui all’art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 – quale “imprescindibile parametro normativo di riferimento”.

(*Cfr. Sezione regionale di controllo per l’Emilia-Romagna, deliberazione n. 47/2021/PRSE, n. 167/2021/PRSE*)

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa capacità di riscossione delle entrate derivanti dall’attività di contrasto all’evasione tributaria

a) Sebbene l’attività di recupero dell’evasione sia stata ulteriormente limitata dalla sopravvenuta normativa di blocco collegata all’emergenza pandemica, la tenuta del bilancio, a lungo andare, è suscettibile di subire una potenziale compromissione a causa della criticità rappresentata, la quale potrebbe determinare una sensibile attenuazione della possibilità per l’Ente di far fronte alle proprie obbligazioni per il venir meno di entrate proprie.

b) la particolare cura per le entrate in questione comporta la censurabilità di qualsiasi azione od omissione volta a procrastinare l’adempimento degli obblighi tributari che, in quanto tali, vincolano al rispetto dei doveri ineludibili di solidarietà (art. 23 della Costituzione) e la cui inosservanza determina, sul piano sostanziale, sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi, nonché riflessi irrazionali sul piano della sana gestione.

c) Le carenze e i ritardi del momento accertativo del recupero dell’evasione tributaria, divengono, quindi, un comportamento censurabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla Carta costituzionale: osta a ciò, del resto, l’indefettibile principio generale dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria - riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma, della Costituzione) ed imparzialità nell’azione della pubblica amministrazione (art. 97 della Costituzione), entrambi espressione del più generale principio di egualianza nell’ambito dei rapporti tributari. Dall’indisponibilità dell’obbligazione tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava quindi la conclusione circa l’irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l’azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario, con pregiudizio per gli interessi erariali.

d) È necessario imprimere il massimo impulso e di assicurare una rigorosa continuità nelle attività di controllo e di riscossione coattiva dei tributi non spontaneamente versati dai contribuenti. Infatti, una gestione discontinua dell’attività di accertamento tributario potrebbe danneggiare l’Ente impositore quantomeno per il ritardo con il quale consegue le entrate relative e potrebbe compromettere l’esito della riscossione, allontanando temporalmente il momento in cui si determina il presupposto dell’imposta da quello in cui si concretizza l’azione di riscossione non spontanea.

(*cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 68/2021/PRSP, n.115/2021/PRSE*)

Delib. 101/2022/PRSE - Comune di Langhirano (PR) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Ricorso all'anticipazione di tesoreria.

1) Il fenomeno del ricorso all'anticipazione rischia di trasformare tale istituto da strumento di correzione degli squilibri temporali tra riscossioni e pagamenti in una forma d'indebitamento vero e proprio, gestito in alternativa al debito commerciale.

2) L'art. 222 del T.U.E.L. e l'art. 3, comma 17, della legge n. 350/2003 consentono il ricorso all'anticipazione di tesoreria, quale forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di investimento posti dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione, esclusivamente per "superare una momentanea carenza di liquidità" e finalizzato a fronteggiare improrogabili e, comunque, momentanee esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato di amministrazione - Parte vincolata del risultato di amministrazione - Fondo rischi - Mancato accantonamento.

1) La Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/INPR, contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266", volte a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, ha avuto modo di sottolineare la "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. 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. Anche in questo caso, 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".

2) La quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, § 9.2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

3) La lettura di detti principi conforma quindi sia gli obblighi dell'Ente, il quale è tenuto a svolgere una attenta ricognizione delle cause pendenti, da formalizzare in un apposito atto deliberativo, sia gli obblighi dell'organo di revisione che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a rendiconto, secondo quanto indicato dalla delibera di Sezione Autonomie n. 14/2017/INPR.

4) L'accantonamento è finalizzato a non fare trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie: la finalità di tale strumento è anche quella di preservare gli equilibri di bilancio, richiedendo, pertanto, uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

5) Il Comune dovrà effettuare la classificazione delle passività potenziali, distinguendole tra debiti certi, passività probabili, passività possibili e passività da evento remoto, secondo i seguenti principi: - il debito certo - indice di rischio 100%, è l'evento che si è concretizzato in una sentenza esecutiva, ma momentaneamente sospesa *ex lege*; - la passività "probabile", con indice di rischio del 51%, (che impone un ammontare di accantonamento che sia pari almeno a tale percentuale), è quella in cui rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione, per cui l'avvocato abbia espresso

un giudizio di soccombenza di grande rilevanza (cfr., al riguardo, documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario); - la passività "possibile" che, in base al documento OIC n. 31, nonché dello IAS 37, è quella in relazione alla quale il fatto che l'evento si verifichi è inferiore al probabile e, quindi, il range oscilla tra un massimo del 49% e un minimo determinato in relazione alla soglia del successivo criterio di classificazione; - la passività da evento "remoto", la cui probabilità è stimata inferiore al 10%, con accantonamento previsto pari a zero.

6) La situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente fatta oggetto di ricognizione da parte dell'Ente e monitorata dall'Organo di revisione, sul quale incombe l'onere di attestarne la congruità.

Delib. 102/2022/PRSE - Comune di Gemmano (RN) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel.- Ref. Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato di amministrazione - Parte disponibile negativa - Disavanzo da riaccertamento straordinario - Maggiore disavanzo accertato nel 2021 - Ripiano del maggiore disavanzo ex art. 188 del d.lgs. n. 267/2000.

Preso atto di come l'ente abbia provveduto, con deliberazione di Consiglio comunale n. 18 del 18 maggio 2022, ad approvare il ripiano, negli esercizi 2022/2023, ai sensi dell'art. 188 del TUEL, della quota del disavanzo di amministrazione di € 14.460,80 risultante dal rendiconto della gestione dell'esercizio 2021, mediante maggiori entrate da recupero evasione IMU e da minori spese e applicando la quota di € 7.230,40 agli esercizi 2022 e 2023, la Sezione richiama l'attenzione del Comune a proseguire nel costante monitoraggio dell'evoluzione del disavanzo, raccomandando la corretta applicazione dei principi contabili che regolano la modalità del suo ripiano.

Bilancio di previsione e rendiconto - Costituzione del fondo per il salario accessorio - Mancata sottoscrizione del contratto decentrato integrativo - Mancato accantonamento nella parte vincolata del risultato di amministrazione.

1) L'art. 2, comma 3, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 dispone che, ad eccezione dei casi tassativamente previsti, "l'attribuzione di trattamenti economici può avvenire esclusivamente mediante contratti collettivi".

2) In base, inoltre, al principio contabile applicato di cui all'allegato 4/2 (punto 5.2) al d.lgs. 118/2011 "alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili. Alla fine dell'esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio".

3) La giurisprudenza contabile ha più volte affermato (*ex multis* Sezione regionale di controllo per il Piemonte 182/2019/SRCPIE/PAR) che la gestione delle risorse destinate alla contrattazione decentrata si articola in tre fasi obbligatorie e sequenziali: individuazione nel bilancio delle risorse, costituzione del Fondo necessaria al fine dell'apposizione di un vincolo di destinazione, ripartizione delle risorse mediante la contrattazione decentrata, necessaria ai fini di impegno e pagamento. Pertanto, la sottoscrizione del contratto decentrato

rappresenta il presupposto per l'erogazione dei trattamenti economici accessori, costituendo il titolo giuridico legittimante il pagamento.

4) In base al richiamato principio contabile applicato, di cui all'allegato 4/2 (punto 5.4) al d.lgs. 118/2011, il fondo pluriennale vincolato (FPV) è un "saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è stata accertata l'entrata".

5) Il trattamento accessorio dei dipendenti confluiscere nel FPV di spesa solo se è stato sottoscritto il contratto collettivo decentrato integrativo entro l'anno di riferimento (31 dicembre), in caso contrario (come per il Comune di Gemmano) le correlate economie di spesa confluiscano nella quota vincolata del risultato di amministrazione che, dopo l'approvazione del rendiconto, può essere applicata, mediante apposita variazione di bilancio, nell'annualità successiva ai fini della remunerazione del trattamento accessorio dei dipendenti.

6) La Sezione invita l'ente al rispetto delle prescrizioni legislative sulla gestione delle risorse destinate al trattamento retributivo accessorio del personale dipendente e all'espletamento delle fasi descritte, prodromiche alla corresponsione dei trattamenti accessori, nonché l'Organo di revisione a vigilare sulla corretta costituzione del fondo, espletando le verifiche prescritte dagli artt. 40 e 40-bis del d.lgs. n. 165 del 2001 e dall'art. 8, comma 6, CCNL Comparto funzioni locali del 21 maggio 2018.

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

1) La Sezione sottolinea l'importanza dell'adempimento della doppia asseverazione nella verifica dei debiti e dei crediti da parte dell'organo di revisione dell'ente territoriale e del revisore degli organismi partecipati, necessario al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità dei dati.

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

Delib. 103/2022/PRSE - Comune di Sasso Marconi (BO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel.- Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Incongruenze sui dati relativi ai rapporti di credito/debito reciproci tra l'Ente e le società partecipate riportati nel questionario e in altri allegati. Mancata asseverazione.

Fattispecie: la "doppia asseverazione non è stata chiesta ad Hera Spa in quanto trattasi di società quotata in borsa e quindi non soggetta all'obbligo"

a) Si rammenta che l'Organo di revisione "(..) da un lato, assume la qualificazione di organo tecnico di controllo che somma su di sé obblighi e responsabilità della revisione, da svolgere in aderenza a precise regole giuridiche, e, dall'altro, assume l'obbligo della prestazione non nell'interesse esclusivo del committente (l'ente locale) bensì nell'interesse pubblico alla sana e corretta gestione dell'ente. 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").

b) 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".

c) Con specifico riferimento al questionario che l'Organo di revisione è tenuto a trasmettere alla Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1, comma 166, legge n. 266/2005, la Sezione delle Autonomie ha sottolineato che le Linee guida ed il questionario costituiscono un supporto operativo fondamentale e propedeutico agli approfondimenti istruttori di cui le Sezioni regionali di controllo ravvisino la necessità, in ordine ai quali le Amministrazioni e gli Organi di revisione contabile dovranno fornire tutte le informazioni richieste (v. Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 12/2019 "Linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali per l'attuazione dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266. rendiconto della gestione 2018").

d) È necessario che l'Organo di revisione debba verifiche che il questionario contenga informazioni che trovano adeguata corrispondenza nei documenti contabili, in quanto, per l'espletamento del mandato, è chiamato a tenere una condotta conforme ai canoni di "diligenza" ai sensi dell'art. 240 TUEL, al fine di coadiuvare la Corte dei conti nello svolgimento dei propri poteri di sindacato a tutela del sistema finanziario dell'Ente controllato.

e) L'adempimento di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011 riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e va esteso anche alle società quotate nei mercati regolamentati (cfr. deliberazione di questa Sezione regionale di controllo n. 39/2019/PRSE), in quanto l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata dal positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio. La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria, pertanto, al fine di evitare eventuali incongruenze e per garantire la piena attendibilità dei dati.

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n. 13/2020/PRSE, n.61/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Residui attivi consistenti ed efficacia del contrasto all'evasione tributaria

a) Si rammenta l'esigenza di imprimere il massimo impulso e di assicurare una rigorosa continuità alle attività di controllo e di riscossione coattiva dei tributi non spontaneamente versati dai contribuenti.

b) Gli eventuali accantonamenti a 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.

c) 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.

d) Le carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria possono divenire un comportamento censurabile, anche in considerazione del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) e dell'imparzialità e della sana gestione finanziaria (art. 97 della Costituzione).

(Cfr., Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib n. 122/2020/PRSE e 68/2021/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Controlli interni

Fattispecie: l'Ente ha riferito che, non essendo più il Segretario in carica, "dagli atti d'ufficio non è possibile rilevare se le risultanze del controllo siano state trasmesse o meno all'Organo di revisione", non fornendo alcuna informazione in merito.

a) Si ribadisce che, ai sensi dell'art. 147-bis, comma 3 del T.U.E.L., le risultanze del controllo sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi, nonché ai revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al consiglio comunale.

b) In caso di riscontrate irregolarità, il segretario trasmette le risultanze del controllo ai medesimi destinatari unitamente alle direttive cui conformarsi. Rappresentando tale tipologia di controllo un presidio indispensabile ai fini della verifica della regolarità dell'azione amministrativa, la suddetta trasmissione da parte del segretario all'Organo di revisione è finalizzata a consentire tutte le opportune verifiche nell'ambito dell'attività di vigilanza a quest'ultimo demandata dall'art. 239, co. 1, lett. c), del T.U.E.L.

c) Come previsto dalla citata disposizione del T.U.E.L., l'Organo di revisione deve vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, ivi compresa l'attività contrattuale dell'Ente e, quindi, sulla verifica del rispetto delle procedure di legge previste per gli appalti pubblici, per la gestione dei beni, sul rispetto degli adempimenti fiscali, utilizzando a tal fine anche tecniche motivate di campionamento.

d) L'eventuale mancata vigilanza da parte dell'Organo di revisione assume rilevanza non sono in ordine alla verifica dell'adeguatezza dei controlli interni ma anche sotto il profilo della lesione dell'equilibrio finanziario dell'Ente e delle connesse responsabilità indotte dalle omissioni dei soggetti responsabili dei controlli; pertanto, è necessario conformarsi alle disposizioni sopra richiamate.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 73/2021/VSGC)

Delib. 104/2022/PRSP - Comune di Talamello (RN) – Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 – Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato - Reimputazione ad un solo esercizio.

1) Il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali, sia correnti sia di investimento, che evidensi con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo impiego ed utilizzo per le finalità programmate e previste.

2) Ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, iscritto in entrata e in uscita del bilancio, assume valore di elemento fondamentale la sussistenza del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica perfezionata andrà a scadere e diverrà esigibile. Ciò comporta la necessità della dimostrazione documentale degli atti che supportano l'esistenza delle obbligazioni giuridiche perfezionate e dei conseguenti impegni e, soprattutto, delle relative coperture a garanzia e salvaguardia degli equilibri di bilancio nonché della salvaguardia dell'equilibrio complessivo della finanza pubblica.

3) Delle risorse già acquisite dall'ente va data evidenza nel fondo pluriennale qualora si tratti di risorse già "impegnate" ai sensi del principio generale ed applicato della contabilità finanziaria di cui al d.lgs. 118/2011. Nel caso, invece, in cui 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.

Particolare attenzione deve essere posta alla copertura delle spese di investimento per lavori pubblici, alle prenotazioni di impegno - disciplinate dall'art. 183, comma 3, T.U.E.L. - per procedure in via di espletamento, nonché alla corretta applicazione dello specifico punto 5.4 del principio applicato della contabilità finanziaria. Ciò per dimostrare l'effettivo e concreto avviamento del procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico, non risultando sufficiente, ai fini della formazione del fondo pluriennale vincolato, la sola spesa di progettazione.

Bilancio di previsione e rendiconto - Assenza di cassa vincolata.

- 1) In termini generali, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, è importante la corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché la relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari).
- 2) L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o dalla volontà di terzi finanziatori) traspare chiaramente nell'art. 195 del T.U.E.L. che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché, dopo la novella apportata dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, n. 31/2015/INPR).
- 3) L'art. 180, comma 3, lett. d) del T.U.E.L. prescrive che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti". Allo stesso modo, il successivo art. 185 impone, al comma 2, lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino "il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti". Inoltre, la determinazione della giacenza di cassa vincolata è oggetto di apposita disciplina nel Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 10.6).

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato di amministrazione - Parte vincolata del risultato di amministrazione per fondi Covid.

- 1) L'Ente avrebbe dovuto indicare nel prospetto di riconciliazione l'importo dato dal saldo tra le minori spese derivanti da Covid, pari ad euro 20.906, e la differenza tra le maggiori spese derivanti da Covid (euro 8.842) e la quota di esse finanziata con i ristori specifici di spesa (euro 8.157), pari ad euro 685, anziché l'importo dato dalla differenza tra le minori spese (euro 20.906) e le maggiori spese (euro 8.842) derivanti da Covid-19. Diversamente si verificherebbe una doppia rendicontazione delle medesime spese per l'importo di 8.157: la prima volta con i ristori specifici di spesa e la seconda volta con il fondone. Ed infatti, figurando l'importo di 8.154,23 nella colonna dell'All. A/2) Risultato di amministrazione - quote vincolate relativa agli "Impegni eserc. 2020 finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione", non può costituire quota delle maggiori spese derivanti da Covid finanziabile con il fondone.
- 2) La Sezione ha chiesto al Comune di rideterminare la parte disponibile del risultato di amministrazione a rendiconto 2020, a rendiconto 2021 e a preventivo 2022-2024.

Bilancio di previsione e rendiconto - "Scavalco d'eccedenza" ex art. 1, comma 557 della citata legge n. 311/2004 - Assunzione di personale in violazione dell'art. 9, comma 1-quinquies, del decreto-legge 24 giugno 2016 n. 113.

- 1) Come ribadito dalla Sezione delle Autonomie nella deliberazione n. 23/2016, "se l'Ente decide di utilizzare autonomamente le prestazioni di un dipendente a tempo pieno presso altro Ente locale al di fuori del suo ordinario orario di lavoro, la prestazione aggiuntiva andrà ad inquadrarsi necessariamente all'interno di un nuovo rapporto di lavoro autonomo o subordinato a tempo parziale".

2) L'assunzione del dipendente di ruolo di altro Comune ai sensi dell'art. 1, comma 557, della legge n. 311/2004 configura una violazione del disposto di cui al già citato art. 9, comma 1-quinquies, del decreto-legge 24 giugno 2016 n. 113.

3) Essendo il periodo di inadempimento compreso tra il 1° giugno 2021 e il 14 luglio 2021, si ritiene che non trovino applicazione i regimi derogatori successivamente previsti dall'art. 3-ter del decreto-legge 9 giugno 2021, n. 80, introdotto dalla legge 6 agosto 2021, n. 113, di conversione del medesimo decreto-legge, sulla base del quale gli enti possono procedere alle assunzioni di personale a tempo determinato necessarie a garantire l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), nonché l'esercizio delle funzioni di protezione civile, di polizia locale, di istruzione pubblica, inclusi i servizi, e del settore sociale, nel rispetto dei limiti di spesa previsti dalla normativa vigente in materia, né l'art. 31-bis, comma 4, del decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 dicembre 2021, n. 233, secondo il quale le assunzioni finalizzate all'attuazione degli interventi del PNRR di cui ai commi 1 e 3 del medesimo art. 31-bis possono avvenire anche in deroga al divieto disposto dall'art. 9, comma 1-quinquies, del citato d.l. n. 113/2016.

Delib. 106/2022/PRSP - Comune di Maiolo (RN) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione - Indicatore annuale della tempestività dei pagamenti - Peggioramento dell'indicatore.

1) La disciplina dell'adempimento delle obbligazioni pecuniarie dei soggetti pubblici ha una notevole incidenza sul sistema economico, in considerazione del ruolo di acquirenti di beni, servizi e prestazioni svolto dalle amministrazioni pubbliche e dell'ingente quantità di risorse a tal fine impiegate.

2) L'importanza del fenomeno è stata recepita dalla direttiva 2011/7/UE, con la necessità di «un passaggio deciso verso una cultura dei pagamenti rapidi» (considerando n. 12) ed evidenziando che i «ritardi di pagamento influiscono negativamente sulla liquidità e complicano la gestione finanziaria delle imprese. Il ritardo compromette anche la competitività e redditività degli operatori economici quando essi sono costretti a ricorrere a finanziamenti esterni a causa del ritardato pagamento. Il rischio di tali effetti negativi aumenta considerevolmente nei periodi di recessione economica, quando l'accesso al finanziamento diventa più difficile» (considerando n. 3).

3) Oltre agli effetti sulla competitività delle imprese e in generale sul funzionamento del mercato, il ritardo nell'assolvimento delle obbligazioni passive incide non poco sulle risorse da destinare alle finalità istituzionali dell'ente considerati gli onerosi interessi passivi derivanti dai ritardati pagamenti che, in ragione del loro elevato tasso, comportano appunto dispersione di risorse.

4) Il legislatore italiano, conformandosi alla richiamata direttiva europea e in risposta alla crescita dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni, nell'ultimo decennio ha introdotto specifiche misure per incidere su tale patologica situazione. Del resto, la stessa giurisprudenza della Corte costituzionale, a ridosso del recepimento della direttiva 2011/7/UE, ha sottolineato la gravità del tema, evidenziando che «il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione è obiettivo prioritario [...] non solo per la critica situazione economica che il ritardo ingenera nei soggetti creditori, ma anche per la stretta connessione con l'equilibrio finanziario dei bilanci pubblici, il quale viene intrinsecamente minato dalla presenza di situazioni debitorie non onorate tempestivamente» (sentenza n. 250 del 2013 punto 4 del Considerato in diritto). Nello specifico, le misure adottate dal legislatore italiano hanno imposto limiti stringenti ai tempi di pagamento dalla cui inosservanza discende la previsione di una mora automatica del debitore (d.lgs. 9 novembre 2012, n. 192 contenente modifiche al d.lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, per l'integrale recepimento della direttiva 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, a norma dell'articolo 10, comma 1, della legge 11 novembre 2011, n. 180).

5) La complessiva disciplina a tutela della tempestività dei pagamenti si presenta, pertanto, particolarmente rigorosa, per cui la Sezione invita in ogni caso il Comune ad adempiere correttamente e con tempestività, negli esercizi a venire, a tutte le disposizioni normative in tema di rispetto dei termini di pagamento rimarcando altresì che l'art. 7-bis del D.L. n. 35/2013, al comma 8, intesta al competente Organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile la verifica della corretta attuazione delle indicate procedure di allineamento dei dati di bilancio dell'ente con i dati della piattaforma elettronica dei debiti commerciali.

6) La Sezione richiama il Comune e l'Organo di revisione al puntuale rispetto dei termini di pagamento prescritti dalla vigente normativa, evidenziando che la loro inosservanza non solo espone l'ente alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori ma condiziona, altresì, il "buon andamento" dell'azione amministrativa di cui all'art. 97 della Costituzione.

Bilancio di previsione e rendiconto - Trasmissione tardiva alla BDAP dei dati di rendiconto 2020 e di bilancio di previsione 2021-23.

1) La Sezione segnala l'importanza oltre che del puntuale rispetto delle tempistiche di adozione di documenti contabili fondamentali, che rappresentano un momento essenziale del processo di pianificazione e controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, anche della correttezza e della tempestività dei flussi informativi nella BDAP e nelle altre banche dati pubbliche, strumenti di monitoraggio e controllo ai fini del coordinamento della finanza pubblica le cui informazioni sono alla base delle decisioni di politica finanziaria.

2) La Sezione ricorda che, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, permane in capo ai Revisori degli enti "l'onere di verificare la coerenza dei dati presenti nel sistema BDAP - Bilanci Armonizzati - con quanto risultante dai documenti contabili tenuti e/o approvati dall'ente, almeno per quanto riguarda i contenuti del Quadro generale riassuntivo, del Prospetto degli equilibri di bilancio e del prospetto del risultato di amministrazione, nonché gli errori e le incongruenze segnalate dalla BDAP, ove non risolte" (Corte dei conti, Sezioni delle Autonomie 7/SEZAUT/2019/INPR) ed anche l'onere di verificare la correttezza e la completezza dell'invio dei dati alla BDAP da parte del servizio economico-finanziario dell'ente locale.

3) La mancata o parziale e/o tardiva trasmissione dei suddetti dati rappresenta un ostacolo per l'esercizio dei poteri controllo di questa Corte sul sistema di bilancio dell'Ente, e ciò proprio in virtù della funzione di "fonte documentale" assunta dalla banca dati anche per le Sezioni regionali di controllo e del connesso ridimensionamento delle informazioni richieste nell'ambito delle relazioni-questionario che l'Organo di revisione deve trasmettere ai sensi del comma 166 e ss. dell'art. 1 della legge 266/2005.

4) Come già affermato dalla magistratura contabile (Sezione regionale di controllo per la Basilicata, deliberazione n. 46/2018/PRSE), nell'ottica di efficientamento dell'*agere* pubblico, anche in termini di semplificazione e razionalizzazione degli oneri informativi gravanti sugli enti territoriali, l'accesso delle Sezioni di controllo alla Banca dati delle Amministrazioni pubbliche ha infatti comportato la rivisitazione, in chiave riduttiva, dei dati e delle informazioni richieste nei questionari da compilare e trasmettere a cura dell'Organo di revisione dell'Ente di riferimento in conformità alle Linee guida volta per volta approvate dalla Sezione delle Autonomie di questa Corte.

5) Come evidenziato dalla Sezione delle Autonomie (deliberazione n. 2/2017), l'operatività della BDAP ha consentito – ed in certa misura imposto – una rivisitazione dei tradizionali questionari nell'ottica di una loro utilizzazione "nei limiti delle strette necessità informative non soddisfatte dalla immediata attingibilità dei dati dalla copiosa documentazione che affluisce alla BDAP".

6) La Sezione invita l'ente e, con esso l'Organo di revisione, al futuro rispetto dell'invio tempestivo dei dati alla BDAP in virtù dell'importanza dell'adempimento per i fini sopra evidenziati e in attuazione dei principi che reggono l'armonizzazione dei bilanci pubblici volta – si ricorda – a realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili, in modo da soddisfare le esigenze informative connesse a vari obiettivi quali la programmazione economico-finanziaria, il coordinamento della

finanza pubblica, la gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci.

Bilancio di previsione e rendiconto - Conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati - Mancanza della doppia asseverazione da parte degli Organi di revisione.

1) Al fine di evitare che sia minato l'equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata, oltre che quello del singolo ente territoriale che vi partecipa, è necessaria la trasparenza dei rispettivi bilanci dovendo la dimensione finanziaria essere rappresentata in modo intelligibile attraverso il rispetto di "regole di bilancio numeriche" solide, specifiche e coerenti con il settore allargato, previste quali requisiti dei quadri di bilancio degli Stati membri dalla direttiva europea 2011/85/UE dell'8 novembre 2011 attuata dall'Italia con il d.lgs. 4 marzo 2014, n. 54.

2) Il Collegio esorta l'ente affinché, nel settore della finanza pubblica allargata, le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici siano rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo (Corte costituzionale, sentenza n. 252 del 2015, punto 3.3 del Considerato in diritto) sottolineandosi, a tal fine, l'importanza oltre che della riconciliazione delle reciproche partite creditorie e debitorie dell'ente e dei propri organismi partecipati anche della doppia asseverazione delle stesse da parte dei rispettivi organi di revisione, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità dei dati.

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

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato di amministrazione - Parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid.

Fattispecie: la voce di avanzo vincolato da trasferimenti pari a € 6.854,00 intitolata, "Fondo per esercizio funzioni fondamentali - spese per interventi connessi all'emergenza Covid", è relativa a una quota parte dei ristori specifici di spesa non utilizzati per il Fondo comuni particolarmente danneggiati e, pertanto, l'ente avrebbe dovuto accantonare l'intera somma certificata pari a € 28.350 riducendo, di conseguenza, la parte disponibile del risultato d'amministrazione di € 21.496 (€ 28.350 - € 6.854) e portandola da € 27.801,77 a € 6.305,77.

1) Il Collegio richiama l'Ente alla rideterminazione della parte disponibile del risultato di amministrazione a rendiconto 2020, a rendiconto 2021 e a preventivo 2022- 2024, nel rispetto delle regole di allocazione delle risorse nel risultato di amministrazione, segnatamente per i fondi Covid, sottolineando l'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio del bilancio e della sana gestione finanziaria dell'ente di cui questo è chiamato a dare dimostrazione proprio in occasione della rappresentazione del risultato d'amministrazione.

2) La Sezione osserva peraltro che l'utilizzabilità dei fondi Covid ricevuti anche nelle annualità successive (2021 e 2022), con conseguente rendicontazione da presentare alla Ragioneria generale dello Stato, obbliga l'ente all'osservanza delle prescritte regole nella rendicontazione finale, a conclusione dell'utilizzo di tali fondi di natura vincolata.

Delib. 107/2022/PRSE - Comune di Cattolica (RN) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 – Rel. Ref. Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa percentuale di riscossione delle entrate proprie in conto residui.

- a) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa di un ente, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari dello stesso.
- b) Gli accantonamenti a 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 misure organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese necessarie a soddisfare i bisogni della collettività.
- c) L'indefettibile principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e della non negoziabilità della potestà impositiva serve a garantire risorse al Comune destinate all'espletamento delle sue funzioni fondamentali.
- d) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e dall'irrinunciabilità della potestà impositiva derivano la non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e la necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.
- e) Si evidenza la censurabilità di qualsiasi azione od omissione volta a procrastinare o a non gestire in modo solerte l'adempimento degli obblighi tributari.

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 54/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Debiti fuori bilancio

Fattispecie: Nel corso del 2020 il Comune ha provveduto al riconoscimento e finanziamento di debiti fuori bilancio di cui lettera a) per sentenze esecutive. Dopo la chiusura dell'esercizio ed entro la data di formazione dello schema di rendiconto 2020, l'ente ha riconosciuto e finanziato ulteriori debiti fuori bilancio ai sensi della lettera a). Al finanziamento dei debiti fuori bilancio il Comune ha provveduto con l'applicazione di una quota di avanzo accantonato a fondo contenzioso. Nel 2021 sono stati riconosciuti altri debiti della stessa tipologia.

- a) L'articolo 194 del T.U.E.L. individua, in modo tassativo, le tipologie di debiti fuori bilancio e le relative procedure di riconoscimento. Una risalente definizione di 'debito fuori bilancio' è contenuta nella circolare del Ministero dell'Interno del 20 settembre 1993, n. 21 («Problemi applicativi del risanamento degli enti locali territoriali in stato di dissesto ai sensi dell'art. 21 del decreto-legge 18 gennaio 1993, n. 8, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 marzo 1993, n. 68 e del regolamento concernente le modalità applicative del risanamento degli enti locali territoriali in stato di dissesto finanziario, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 24 agosto 1993, n. 378»), in cui si sottolinea che il debito fuori bilancio è la «*obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro che grava sull'ente, non essendo imputabile, ai fini della responsabilità, a comportamenti attivi od omissivi di amministratori e funzionari, e che non può essere regolarizzata nell'esercizio in cui l'obbligazione stessa nasce, in quanto assunta in violazione delle norme gius-contabili che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali*».

- b) In applicazione dei principi di veridicità, trasparenza ed equilibrio del bilancio, un ente, senza attendere l'annuale adempimento di cui all'articolo 193 del T.U.E.L. con cui l'organo consiliare provvede a dare atto con delibera del permanere degli equilibri generali di bilancio, ha l'obbligo di adottare tempestivamente i

provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio onde evitare la formazione di oneri aggiuntivi che potrebbero determinare un danno erariale.

c) È necessario provvedere immediatamente al finanziamento di un debito fuori bilancio riconosciuto e al suo pagamento costituendo l'esatta individuazione e quantificazione dello stesso, nel corso dell'esercizio finanziario.

d) Quanto riferito è un dovere dell'Organo consiliare il quale, nella relativa delibera accerta le cause che hanno dato luogo al riconoscimento delle passività, cui segue l'accertamento di conseguenti eventuali responsabilità nelle competenti sedi come previsto dall'art. 23, comma 5, legge n. 289 del 2002 ai sensi del quale i provvedimenti di riconoscimento sono trasmessi agli organi di controllo e alla competente Procura della Corte dei conti.

e) La possibilità per un ente di riconoscere debiti fuori bilancio, previa deliberazione consiliare e con i dovuti accantonamenti a fondo contenzioso, non lo esonera tuttavia dal porre in essere ogni cautela nel prevenire il contenzioso mediante un'azione il più possibile improntata ai canoni di legittimità e, nei casi in cui ne ricorrono i presupposti, anche mediante il tempestivo esercizio dei poteri di autotutela decisoria.

f) La formazione di debiti fuori bilancio costituisce difatti l'indice della difficoltà di un ente di governare correttamente i procedimenti di spesa nel rispetto delle norme previste dal T.U.E.L. e, in particolare nei casi di sentenze esecutive, quando il fenomeno assume dimensioni rilevanti e reiterate emergendo anche in più esercizi finanziari, è presumibile la difficoltà dell'amministrazione di un corretto esercizio dell'azione amministrativa che dà adito a un probabile o possibile contenzioso con ogni inevitabile conseguenza, anche di aggravio di spesa, in caso di soccombenza.

(cfr. Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 76/2021/PRSE, n. 139/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid.

Fattispecie: il Comune ha rappresentato, nella parte vincolata del risultato di amministrazione e in particolare nei vincoli derivanti da trasferimenti, unitamente ai ristori specifici di spesa non utilizzati, il totale delle risorse vincolate e non utilizzate provenienti dal fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali.

il Comune avrebbe dovuto indicare tali risorse sotto i corrispondenti vincoli: "vincoli di legge" per le risorse derivanti dal fondo funzioni fondamentali e "vincoli da trasferimenti" per i ristori specifici di spesa non utilizzati.

a) Si evidenziano le modalità di compilazione del prospetto a/2 allegato al rendiconto di gestione, riportate dal MEF nella faq n. 38, da ultimo aggiornata in data 8 aprile 2021, in base alla quale *"Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione."*

b) I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti".

c) Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate,

devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020.

d) I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno."

e) Gli enti sono tenuti al rispetto delle corrette modalità di rappresentazione delle poste vincolate nel rendiconto - si sottolinea l'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017) ai fini del controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio del bilancio e della sana gestione finanziaria dell'ente -, osserva che l'utilizzabilità dei fondi Covid ricevuti anche nelle annualità successive (2021 e 2022), con conseguente rendicontazione da presentare alla Ragioneria generale dello Stato, obbliga l'ente all'osservanza delle prescritte regole nella rendicontazione finale, a conclusione dell'utilizzo di tali fondi a destinazione vincolata.

(Cfr. Sez. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n.54 /2022/PRSP)

Delib. 109/2022/PRSE - Comune di Cesenatico (FC) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons. Tessaro - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'articolo 186 del TUEL.

a) La non corretta determinazione delle singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL, potrebbe essere fonte di potenziale squilibrio.

b) Le criticità di seguito illustrate, si pongono in conflitto con la corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile nella loro declinazione funzionale al fondamentale rispetto dei canoni costituzionali anzidetti e si inscrivono nel novero dei fattori di possibile perturbazione degli equilibri di bilancio (Corte cost., sent. n. 70/2012).

Bilancio di previsione e rendiconto - Consistente mole di residui attivi conservati nel risultato di amministrazione.

Fattispecie: elevata incidenza dei residui attivi che aumentano rispetto alle annualità precedenti, associati ad una ulteriore flessione della capacità di riscossione, soprattutto in conto residui (l'indicatore di deficitarietà strutturale P8 relativo alla effettiva capacità di riscossione risulta sfornare il valore soglia) e ad un sempre più significativo divario fra residui attivi e passivi conservati nel RdA. L'accantonamento a FCDE risulta congruo, le giacenze di cassa sono ragguardevoli, l'indicatore del ritardo medio nei pagamenti dei debiti commerciali si attesta su un valore negativo (-6 gg), in miglioramento rispetto alle annualità precedenti. Una significativa quota dei residui conservati riguarderebbe crediti in fase concorsuale (fallimenti, concordati, ecc.)

a) Si sottolinea l'importanza del rispetto delle regole sull'armonizzazione contabile, in quanto «[l]a quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) 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 punto 3.1.2. del Considerato diritto).

b) Si richiama l'attenzione degli enti sull'importanza dell'attività di riaccertamento ordinario, diretta a verificare se i crediti e debiti conservati siano giuridicamente fondati su ragioni che ne giustifichino il mantenimento nel rendiconto, che deve estendersi anche alla verifica dell'esigibilità degli accertamenti e degli impegni di competenza. "Pertanto, se nel corso dell'esercizio, cui il rendiconto fa riferimento, un ente avesse erroneamente imputato, o re-imputato, accertamenti e impegni, dovrebbe provvedere ad adottare le necessarie misure dirette all'eliminazione della non corretta rappresentazione delle entrate e delle spese.

c) La giurisprudenza costituzionale ha più volte sottolineato che nella costruzione della "traccia" di continuità e di congruenza tra gli esercizi finanziari che si susseguono, la individuazione corretta dei debiti e dei crediti che si trasmettono alle gestioni successive costituisce un elemento basilare nella corretta rappresentazione dello stato di salute finanziaria dell'ente in considerazione dei riflessi che dette operazioni riverberano sul risultato di amministrazione che, a sua volta, costituisce il punto di partenza della nuova programmazione" (cfr. Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, delibera n. 16/SEZAUT/2018/INPR).

d) In presenza di crediti sicuramente inesigibili, tale circostanza, piuttosto che escludere, corrobora i dubbi di inesigibilità di tali residui e, indirettamente, indurrebbe a rivalutare la scelta fatta di mantenerli nel conto del bilancio, anziché stralciarli e farli confluire nello stato patrimoniale (come previsto dal § 9.1 dell'All. 4/2 cit. e dall'art. 230, comma 5, TUEL), ferma restando la prosecuzione o l'avvio delle procedure per la loro esazione: "conservare residui vetusti e di estremamente incerta esigibilità per una mole elevata, non è conforme ai principi di prudenza e sana gestione finanziaria e si presta a falsare il risultato di amministrazione o ad occultare situazioni di squilibrio latente, allorché si palesasse la conclamata inesigibilità dei crediti in sofferenza" (Corte dei conti, Sez Controllo Marche, delib. n. 49/2021).

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 57/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Criticità relative alla composizione del risultato d'amministrazione ai sensi dell'art. 187 del TUEL.

a) Il risultato di amministrazione deve essere, innanzi tutto, «coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie» e la distinzione in «fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, 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*).

b) La nuova disciplina 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 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. 4/2020) violando cioè l'equilibrio strutturale del bilancio).

c) «La corretta valorizzazione dei fondi vincolati, accantonati e destinati **non è, quindi, "libera"** nei presupposti e negli effetti, ma deve rispondere a precise prescrizioni di legge e dell'Ordinamento contabile, e ciò per due ordini di ragioni.

c1) La prima è che i "vincoli" sulle risorse **rappresentano una deroga al principio di unità del bilancio** che, "insieme a quelli di integrità ed universalità, costituisce profilo attuativo dell'art. 81 della Costituzione" (cfr. Corte cost., sent. n. 184 del 2016).

c2) La seconda è che la loro corretta valorizzazione, essendo parte integrante del risultato di amministrazione, ridonda inevitabilmente sulla sua corretta rappresentazione e, in particolare, su quella funzionale a dare conto della capacità di spesa effettiva dell'Ente (risultato di amministrazione di cui alla lett. E del prospetto dimostrativo).

d) Come evidenziato dal Giudice delle leggi «[...] il carattere finalistico della deroga non consente interpretazioni o distinzioni di sorta all'interno della contabilità regionale, poiché «la natura esclusiva del vincolo di destinazione delle risorse [...] e la sua precipua funzionalizzazione alla realizzazione di un programma [costituisce] scelta finanziaria di fondo della previsione statale [...]», senza che a tali fini siano necessarie altre spiegazioni» (cfr. Corte cost., sent. n.38 del 2016).

e) Questa eccezione è riconducibile alla clausola generale in materia contabile che garantisce l'esatto impiego delle risorse stanziate per specifiche finalità di legge (cfr. Corte cost., sent. n. 70 del 2012). La corretta perimetrazione della fattispecie derogatoria risponde proprio all'obiettivo di non alterare l'equilibrio del bilancio (cfr. Corte cost. sent. n. 279 del 2016)».

Bilancio di previsione e rendiconto - Quantificazione dei trasferimenti a valere sul Fondo per le funzioni fondamentali e parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid.

Fattispecie:

1) il Comune ha omesso di considerare una quota delle assegnazioni ministeriali finalizzate a sostegni e ristori Covid-19, per l'importo di € 370.446,87, attribuito quale incremento del Fondo funzioni fondamentali (art. 39, dl 104/2020) e regolarmente accertato e riscosso, ai fini del calcolo della quota non utilizzata da inserire nella parte vincolata del Risultato di Amministrazione 2020. La mancata inclusione nella parte vincolata del risultato di amministrazione 2020 dell'importo di € 370.446,87 ha avuto un decisivo impatto sulla corretta determinazione del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2020, il quale, senza tale omissione, sarebbe stato quantificato in € € 2.366.367,25 (anziché € 1.995.920,38), in peggioramento rispetto al risultato 2019.

Dalle risultanze emerge che nell'annualità successiva l'Ente ha fattivamente palesato la precisa volontà di sanare tale criticità, completando anticipatamente il totale ripiano del disavanzo ancora in essere. (**Come descritto nella parte in fatto:** l'Ente ha dichiarato di aver provveduto, in sede di rendiconto 2021, a sommare al Fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali assegnato nel 2021 (€ 556.969) la quota erroneamente non vincolata nel Rendiconto 2020 del medesimo Fondo (€ 370.447), raffrontando poi tale importo cumulativo con gli esiti della certificazione Covid-19 del 2021 (saldo complessivo – € 522.801); il calcolo ha determinato in € 406.615 la somma da vincolare nel risultato di amministrazione 2021; tale operazione ha consentito di sanare la precedente omissione).

Il ripristino dei vincoli effettuato nell'esercizio successivo - esclude che l'ente si sia avvantaggiato del precedente indebito miglioramento del risultato di amministrazione, proprio perché le risultanze istruttorie dimostrano che non si è verificato un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale (Corte cost. 4/2020).

Il comportamento collaborativo dell'ente dimostra quindi come la violazione delle regole contabili inerenti alla incorretta perimetrazione delle poste contabili in termini di vincolo consenta di dequotare tale omissione a un vizio formale

2 La Sezione rileva la non corretta apposizione dei vincoli relativi al fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali ex art 106 del DL 34/2020 nell'allegato a/2 del risultato d'amministrazione del d.lgs. n. 118/2011, che avrebbero dovuto essere rappresentate tra i "vincoli da legge", anziché tra i "vincoli da trasferimenti", dando inoltre separata e specifica evidenza alla quota riguardante l'imposta di soggiorno.

a) L'analisi specifica sulla posta maggiormente rilevante per la tenuta degli equilibri di bilancio, costituita in epoca emergenziale dal trasferimento e successiva erogazione dei fondi sostitutivi delle entrate proprie del Comune, determina di fatto la trasformazione della situazione del bilancio dell'ente locale in termini di finanza derivata, condizionandola quanto alla corretta iscrizione delle poste e della verifica dei relativi vincoli.

b) Si ribadisce la circostanza secondo cui il fatto che «il risultato di amministrazione debba riportare nella parte vincolata i vincoli di specifica destinazione dell'entrata alla spesa previsti dalla norma nazionale, **non costituisce un'opzione**, rimessa alla volontà del decisore politico, nell'ambito della dialettica con la collettività, ma uno specifico **obbligo** a cui attenersi ai fini di predisporre un bilancio "legittimo". L'alterazione - per difetto - del risultato di amministrazione nella parte in cui non contabilizza - tra i vincoli - il corretto ammontare di

fondi, rientra nel fulcro dell'attività di riscontro». (Corte dei conti, Sez. Riunite in s.c. n. 7/2022/DELC).

Fattispecie 1

c) La Sezione non ignora come la corretta perimetrazione della fattispecie derogatoria risponda proprio all'obiettivo di non alterare l'equilibrio del bilancio (cfr. Corte cost. sent. n. 279 del 2016), ma sottolinea altresì che tale adempimento, ove non rispettato, viene ad essere sanato laddove sia effettivamente dimostrata la sua non incidenza finale sul risultato di amministrazione.

d) Un ripristino dei vincoli effettuato nell'esercizio successivo - nei corretti termini quantitativi - esclude che un ente si sia avvantaggiato del precedente indebito miglioramento del risultato di amministrazione se le risultanze istruttorie dimostrano che non si è verificato, in definitiva, un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale (Corte cost. 4/2020).

Fattispecie 2

a) La faq n. 38 di Arconet, con ultimo aggiornamento 8 aprile 2021 chiarisce che *"Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione."*

b) *I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti".*

c) *Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020. I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno."*

d) Si richiamano gli enti al rispetto di quanto sopra rappresentato, sottolineando l'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 97/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Andamento degli accantonamenti a fondo rischi e contenzioso

Fattispecie: Nel 2020 l'Ente ha operato accantonamenti per contenzioso pendente, in netto aumento rispetto all'anno precedente. Relativamente ad alcune cause in essere, ha provveduto a stanziare nel Fondo contenzioso 2020 un importo forfettariamente pari al 50% del preteso, pur in assenza di puntuale valutazione del rischio da parte di ufficio legale o legale incaricato.

Non ha offerto alcuna indicazione sull'attività eventualmente svolta dall'organo di revisione, al fine di operare una costante ricognizione e aggiornamento del contenzioso formatosi o potenziale, e, in conseguenza, attestare la correttezza degli accantonamenti.

A rendiconto 2021, le percentuali di accantonamento sono state riconsiderate sulla base dell'effettiva valutazione del rischio e dell'andamento dei relativi procedimenti processuali; tale ricognizione ha portato, per

alcune poste, ad una diminuzione degli importi accantonati e a un ridimensionamento della quota complessivamente accantonata nel risultato di amministrazione.

a) L'andamento altalenante degli accantonamenti in oggetto, che registravano variazioni di importi rilevanti pur in corrispondenza di contenziosi che si mantengono sostanzialmente costanti nel tempo, desta forti perplessità in merito alla loro corretta determinazione.

b) La Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/INPR, contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266", volte a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, ha avuto modo di sottolineare 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. Anche in questo caso, 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".

d) La quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, punto 9.2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

e) La lettura di detti principi conforma quindi sia gli obblighi degli enti, che sono tenuti a una attenta ricognizione delle cause pendenti, da formalizzare in un apposito atto deliberativo, sia gli obblighi dell'organo di revisione che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a rendiconto, secondo quanto indicato dalla delibera di Sezione Autonomie n. 14/2017/INPR.

f) La finalità è quella di non fare 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: la finalità è altresì quella di preservare gli equilibri di bilancio e richiederà quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

g) Le verifiche effettuate dall'organo di revisione, attinenti l'entità delle quote accantonate al fondo rischi, "debbono verosimilmente considerarsi atti dichiarativi ascrivibili alla categoria degli acclaramenti, ovverosia acquisizioni di scienza, concernenti l'esistenza, la misurazione e l'analisi tecnica o amministrativa dei dati fattuali [...] la cui indiscutibile esigenza di determinazione matematica non può risolversi nell'enunciazione di un mero giudizio valutativo, ma richiede al contrario un procedimento di apprendimento, frutto cioè di una ricognizione puntuale del contenzioso (secondo quanto indicato dal principio contabile e dalla citata delibera della Sezione Autonomie), che si risolve nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza (cfr. delib. Sezione di controllo per l'Emilia-Romagna n. 229/2021/PRSE).

h) La situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente e puntualmente fatta oggetto di ricognizione analitica e completa da parte degli enti e monitorata dall'Organo di revisione, al quale incombe l'onere di attestarne la congruità.

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 254/2021/PRSE e n. 229/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Errori di congruenza negli schemi di bilancio inviati alla BDAP

Fattispecie: persistenza di 12 errori di coerenza all'interno del complesso di dati comunicati in relazione al rendiconto 2020, nonostante l'Ente abbia provveduto a re-inviare per due volte i quadri contabili rettificati. Il

Comune, in sede istruttoria, ha ipotizzato trattarsi di errori “riconducibili a malfunzionamenti della stessa Banca Dati” sui quali sono ancora in corso controlli.

a) Gli enti devono effettuare ad una attenta verifica dei documenti da inoltrare alla banca dati, nonché adoperarsi tempestivamente per comunicare eventuali rettifiche si rendessero necessarie successivamente all’invio.

b) Si rileva che il revisore, nel rinnovato contesto dell’armonizzazione contabile, è chiamato ad assicurare l’attendibilità dei dati e ad attestare la congruenza tra le informazioni inserite sulla BDAP e quelle presenti nei documenti contabili dell’Ente (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 6/2017); per questo è tenuto a registrarsi al sistema gestionale in questione.

c) Si sottolinea l’importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l’intera materia contabile degli enti locali, atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo nel quale si articola l’intera gestione dell’ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni.

d) Per questo motivo, i controlli rinvengono fondamento nel questionario redatto, sia pur in forma semplificata, dall’Organo di revisione dell’ente, ma anche e soprattutto dalle informazioni contenute nella BDAP.

e) La previsione di una banca dati uniforme, in materia finanziaria, per tutti gli enti del comparto pubblico trova fondamento normativo nell’articolo 13, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 che dispone: “Al fine di assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, nonché per acquisire gli elementi informativi necessari alla ricognizione di cui all’articolo 1, comma 3, e per dare attuazione e stabilità al federalismo fiscale, le amministrazioni pubbliche provvedono a inserire in una banca dati unitaria istituita presso il Ministero dell’economia e delle finanze, accessibile all’ISTAT e alle stesse amministrazioni pubbliche secondo modalità da stabilire con appositi decreti del Ministro dell’economia e delle finanze...i dati concernenti i bilanci di previsione, le relative variazioni, i conti consuntivi, quelli relativi alle operazioni gestionali, nonché tutte le informazioni necessarie all’attuazione della presente legge”. Quindi, ai sensi dell’articolo 4, commi 6 e 7, del decreto legislativo n. 118/2011, le regioni, gli enti locali e i loro organismi ed enti strumentali trasmettono le previsioni di bilancio e le risultanze del consuntivo, aggregate secondo la struttura del piano dei conti, alla banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui al menzionato articolo 13 della legge n. 196/2009, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze.

f) L’importanza del corretto inserimento dei dati si evince tra l’altro dal fatto che “Al fine di assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, nonché per acquisire gli elementi informativi necessari per dare attuazione e stabilità al federalismo fiscale, le amministrazioni pubbliche si dotano di una banca dati unitaria, basata sui sistemi e sugli schemi armonizzati di cui ai punti precedenti, attraverso cui condividere i dati concernenti i bilanci, le operazioni gestionali, nonché tutte le informazioni necessarie all’attività di monitoraggio dei conti pubblici. Tale banca dati dovrà essere aggiornata in «tempo reale», attraverso una forma di trasmissione dei dati basata esclusivamente su un apposito impianto informatico, e accessibile a tutte le amministrazioni pubbliche, perché possa divenire uno strumento diffuso di conoscenza e di trasparenza delle grandezze della finanza pubblica attraverso cui favorire anche il confronto tra amministrazioni ed enti della stessa natura” (cfr. Relazione al disegno di legge – Atto Senato n. 1397).

g) Ciò anche per consentire il superamento dei limiti intrinseci dovuti alla introduzione dei “moduli standardizzati dell’armonizzazione dei bilanci (...) indispensabili per i controlli della finanza pubblica”, “i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell’universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguiti”, ma che “non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei

programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato" (Corte costituzionale, sentenza n. 184 del 2016), in quanto "caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza".

Delib. 111/2022/PRSE - Comune di Faenza (PR) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel.- Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancanza della doppia asseverazione nei prospetti dimostrativi dei crediti e debiti reciproci tra l'ente e gli organismi partecipati

- a) In ordine alla mancanza della doppia asseverazione, si sottolinea l'importanza di tale adempimento nella verifica dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e del revisore degli organismi partecipati, necessario al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità dei dati.
- b) Come affermato dalla Sezione delle Autonomie (deliberazione 2/SEZAUT/2016/QMIG), "l'asseverazione da parte dell'Organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio, senza previsione di compensi aggiuntivi.
- c) In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011)".
- d) Appare evidente la necessità di procedere, senza eccezioni, all'acquisizione dei dati asseverati dai relativi organi di controllo, riguardanti i rapporti intercorrenti con tutti gli organismi partecipati e si richiama, pertanto, l'attenzione del Comune a rinnovare la richiesta e a ribadirne l'obbligo, ove necessario, agli enti inadempienti, al fine di garantire che i dati asseverati siano resi disponibili, evitando, per il futuro, eventuali casi di omissione riferibili ai propri organismi partecipati (nella comunicazione dei dati e/o nell'asseverazione dell'Organo di revisione).

e) Si sottolinea l'importanza di strutturare il controllo in modo da adempiere pienamente alle funzioni intestate all'ente dalla legge, attraverso un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari con le società, la situazione contabile, gestionale ed organizzativa delle stesse, nonché i contratti di servizio, la qualità dei servizi erogati, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

(cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione 29/2021/VSGC, 111/2021/VSGC, 117/2021/VSGC, 110/2021/VSGC). (cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib.n.54/2021/PRSE, n.139/2021/PRSE, n.102./2022/PRSE)

Delib. 112/2022/PRSE - Comune di Parma (PR) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto -Organismi partecipati in perdita.

Fattispecie: In relazione alle perdite di esercizio rilevate dalle società ed enti partecipati nell'esercizio 2020, il Comune ha rappresentato che non sono stati effettuati accantonamenti nel fondo perdite, né in sede di bilancio di previsione 2022 né in sede di composizione dell'avanzo di amministrazione 2021, in applicazione della richiamata disposizione di cui all'art. 10, comma 6-bis, del d.l. 31 maggio 2021, n. 77.

a) Per quanto attiene al trattamento contabile, nel bilancio dell'ente locale, delle perdite registrate dalle società da esso partecipate, si richiama la regola generale di cui all'art. 21 del decreto legislativo 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”.

b) Il decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77, convertito con modificazioni dalla legge 29 luglio 2021, n. 108, ha previsto, all'articolo 10 comma 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 21 del testo unico in materia di società a partecipazione pubblica, di cui al decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175”.

c) L'interpretazione della normativa si ritiene corretta, dovendosi precisare, al riguardo, quanto segue.

c1) Il mancato accantonamento nel bilancio finanziario dell'ente non esclude l'evidenziazione della perdita 2020 nel **bilancio consolidato**, redatto in contabilità economico-patrimoniale ai sensi dell'art. 11-bis e dell'allegato 4/4 del d.lgs. 118/2011, disposizioni non espressamente derogate dal citato art. 10, comma 6-bis, in modo da rappresentare in maniera corretta, trasparente e armonica la situazione patrimoniale tanto dell'ente partecipante che dell'ente partecipato.

c2) Le perdite relative al 2020, se non ancora ripianate al termine dell'esercizio 2021, dovranno comunque concorrere alla costituzione del relativo accantonamento, nel bilancio dell'ente locale, in sede di rendicontazione dell'esercizio 2022. Ciò in quanto la norma di cui al d.l. n. 77/2021, in ragione degli eccezionali eventi pandemici, comportanti *ab externo* effetti depressivi della gestione delle partecipate e conseguenti perdite di esercizio, ha chiara portata derogatoria di una regola generale - quella del T.U.S.P. - la cui *ratio* va rinvenuta nell'esigenza di una corretta e veritiera rappresentazione della situazione finanziaria dell'ente (come sintetizzabile dal risultato di amministrazione) la cui esposizione nei confronti del soggetto partecipato può manifestarsi, in caso di mancato ripiano, attraverso la necessità della ricapitalizzazione o comunque della razionalizzazione della società partecipata, non escludendo la sua dismissione (art. 20 T.U.S.P.).

c3) Diversamente opinando, verrebbe obliterato l'effetto di trascinamento del 2020 sugli esercizi successivi, venendosi a determinare un non consentito effetto “manipolativo” del risultato di amministrazione dell'ente partecipante per gli anni successivi al 2021 (cfr. Corte cost., sentenza n. 115/2020).

Bilancio di previsione e rendiconto - Gestione dei residui attivi. (Perplessità sul risultato di amministrazione)

Fattispecie: 1 In aumento rispetto all'esercizio precedente e incidono significativamente sul risultato di amministrazione, risultando pari, al termine del 2020, ad oltre 14 volte l'avanzo libero -**2** appare elevato il dato pro-capite dei residui attivi.

Richiesta relazione all'organo di revisione, che dia conto dell'andamento del monte residui e della riscossione nell'esercizio 2021 ed in quello in corso, nonché una valutazione circa l'attendibilità delle poste mantenute a residuo.

a) 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* Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 225/2021/PRSE, 141/2021/PRSE, 126/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato di esercizio negativo nel biennio 2019-20 (contabilità economico-patrimoniale).

a) Specie negli enti di maggiore complessità organizzativa, la contabilità economico-patrimoniale assume 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. 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) È necessario che gli organi dell'amministrazione, ognuno per quanto di propria competenza, provvedano a monitorare costantemente l'andamento delle grandezze rilevate in contabilità economico-patrimoniale.

Delib. 113/2022/PRSE - Comune di Forlì (FC) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa capacità di riscossione, nell'esercizio 2020, delle entrate tributarie a residuo

Fattispecie: scarsa percentuale di riscossione delle entrate relative al titolo 1 in conto residui.

a) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) 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.

c) La riscossione dei tributi è attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse ai comuni. Dal principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria si ricava l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione dei comuni sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario e della competenza dell'organo gestionale all'attuazione del rapporto tributario.

d) Si evidenza la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari la cui inosservanza determina sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi.

(cfr. *ex multis* Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 107/2022/PRSE,

90/2022/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Equilibrio di parte corrente, sul bilancio preventivo per il 2021, raggiunto per mezzo di proventi derivanti da oneri di urbanizzazione.

Fattispecie: l'organo di revisione ha evidenziato che per l'esercizio 2021 l'equilibrio di parte corrente è stato conseguito mediante l'utilizzo entrate in conto capitale (oneri di urbanizzazione) ed **ha invitato l'ente a monitorare tale utilizzo e a porre in essere le azioni necessarie per la sostenibilità autonoma della gestione corrente.**

In istruttoria, il Comune ha richiamato la disciplina di cui all'art. 1, co. 460, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, la quale prevede la possibilità di finanziare con tali entrate anche alcune tipologie di spese correnti, **non ha tuttavia chiarito quante e quali delle spese così finanziate sarebbero state spese correnti**. Ha poi informato che l'arrivo di sostegni governativi nel 2021 ha permesso di poter iscrivere in avанzo vincolato una buona parte degli oneri di urbanizzazione riscossi, restituiti alla spesa in conto capitale con applicazione di avanzo nel corso del 2022.

Preso atto di quanto altresì riscontrato dal Comune, il quale afferma che **l'arrivo di sostegni governativi in corso d'anno ha permesso, infine, di poter vincolare nell'avанzo vincolato per legge una buona parte degli oneri di urbanizzazione riscossi**, restituiti alla spesa in conto capitale con applicazione avanzo nel corso del 2022, la Sezione non può tuttavia esimersi dal raccomandare per il futuro la corretta iscrizione in bilancio delle entrate in esame e, più in generale, di modulare la propria gestione finanziaria nel senso di garantire, in una visione prospettica, il mantenimento dell'equilibrio di bilancio di parte corrente.

a) Va preliminarmente rammentato che, come regola generale, vige divieto di finanziare spese correnti con entrate in conto capitale, dovendo l'ente assicurare il mantenimento degli equilibri di bilancio espressa dall'art.162, comma 6, del T.U.E.L. (Sezione regionale di controllo per il Piemonte, deliberazione n. 70/2019/PAR).

b) L'utilizzazione di entrate in conto capitale per finanziamento di spese correnti, in deroga al principio sopra richiamato, può quindi essere autorizzata solo da specifiche disposizioni di legge.

c) Il riferimento normativo per gli oneri di urbanizzazione si rinviene, come il Comune mostra di conoscere, nel citato art.1, comma 460, della legge n. 232/2016 (legge di bilancio per il 2017) in cui si dispone che «a decorrere dal 1° gennaio 2018, i proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni previste dal testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, sono destinati esclusivamente e senza vincoli temporali alla realizzazione e alla manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, al risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate, a interventi di riuso e di rigenerazione, a interventi di demolizione di costruzioni abusive, all'acquisizione e alla realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico, a interventi di tutela e riqualificazione dell'ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e della tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico, nonché a interventi volti a favorire l'insediamento di attività di agricoltura nell'ambito urbano e a spese di progettazione per opere pubblico».

d) Se fino al 2017 tali proventi potevano essere destinati totalmente al finanziamento delle spese correnti (elencate dalla legge di stabilità per il 2016), a partire dal 1° gennaio 2018 le entrate derivanti dal rilascio dei titoli abilitativi edilizi e dalle relative sanzioni devono essere destinati esclusivamente agli specifici utilizzi, che la legge espressamente elenca.

(Sezione regionale di controllo per la Puglia n. 163/2018/PAR, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 81/2017/PAR).

Come correttamente evidenziato dal Comune stesso, la maggior parte delle spese ivi elencate sono riconducibili a spese in conto capitale, mentre sono di natura corrente le spese, anch'esse previste dalla norma sopra richiamata, relative alla manutenzione ordinaria di opere di urbanizzazione primaria e secondaria e alle spese di progettazione di opere pubbliche iscritte al titolo primo della spesa.

Fornendo tale riscontro, tuttavia, il Comune non ha consentito di superare il rilievo formulato dall'organo di revisione.

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: Preso atto che le asseverazioni mancanti sarebbero state, seppure in ritardo, inviate, e le riconciliazioni effettuate, va in ogni caso raccomandato all'ente di attuare ogni utile iniziativa volta a garantire che la doppia asseverazione sia resa disponibile tempestivamente nei successivi esercizi.

(cfr. *ex multis* Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 204/2021/PRSE, 142/2021/PRSE, 141/2021/PRSE).

a) L'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 dispone che la relazione sulla gestione da allegare al rendiconto dell'ente territoriale debba riportare gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate, aggiungendo che: «la predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie».

b) Tale disposizione va letta in relazione all'obbligo per gli enti locali di adottare comuni schemi di bilancio (finanziario ed economico e conto del patrimonio), e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi partecipati/controllati.

c) L'adozione di comuni schemi di bilancio costituisce, infatti, 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. 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).

e) 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 momento non derogabile nell'ambito della corretta gestione delle risorse pubbliche.

(cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 91/2022/PRSE, 90/2022/PRSE).

Delib. 114/2022/PRSP - Comune di Ottone (PC) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancata adozione degli atti amministrativi per l'assunzione degli impegni di spesa.

1) Al fine di evitare che vengano autorizzate spese in carenza delle risorse di bilancio, la legge prevede apposite stringenti disposizioni intese a garantire che, a seguito dell'assunzione del cd. impegno giuridico, l'accantonamento delle risorse (cd. impegno contabile) da parte del responsabile del servizio finanziario, venga disposto compatibilmente alle previsioni di spesa (art. 153 del T.U.E.L.).

2) La norma di cui all'art. 183, comma 9, T.U.E.L. prevede quanto segue: "Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali i responsabili dei servizi assumono atti di impegno nel rispetto dei principi contabili generali e del principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. A tali atti, da definire "determinazioni" e da classificarsi con sistemi di raccolta che individuano la cronologia degli atti e l'ufficio di provenienza, si applicano, in via preventiva, le procedure di cui ai commi 7 e 8". In particolare, i citati commi 7 e 8 dell'art. 183 del T.U.E.L., rispettivamente, prevedono:

comma 7. "I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria".

comma 8. "Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi".

3) La legge sancisce, inoltre, che soltanto per l'assunzione di alcuni particolari tipi di spese previste dall'art. 183, commi 2, 4 e 5 del T.U.E.L. è previsto un procedimento di impegno automatico, stabilendo che è costituito impegno sui relativi stanziamenti con la sola approvazione del bilancio e con le sue successive variazioni, senza far ricorso ad ulteriori atti.

4) Secondo un concorde orientamento della giurisprudenza contabile (cfr. *ex multis*, Sez. contr. Liguria, delib. n. 6/2012 e Sez. contr. Campania, delib. n. 9/2009) le richiamate fattispecie che danno luogo ad impegno automatico rappresentano eccezioni alla disciplina ordinaria che esige l'assunzione espressa di una determinazione di impegno, in quanto determinano *ipso jure* il perfezionamento dell'obbligazione in capo al bilancio dell'ente e la relativa liquidabilità della spesa, senza un momento di controllo autorizzatorio specifico.

5) Al di fuori di tali eccezionali e tassative ipotesi, la regola generale fissata dall'art. 191 del T.U.E.L. è che gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste la regolare assunzione dell'impegno contabile, registrato sul competente programma del bilancio di previsione, e sia stata effettuata la prescritta attestazione di copertura della spesa da parte del responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153, comma 5, T.U.E.L.

6) L'inoservanza di questo fondamentale preceitto determina l'insorgenza dei debiti fuori bilancio, dei quali, com'è noto, soltanto alcuni sono riconoscibili ai sensi dell'art. 194 del T.U.E.L.

7) In assenza di impegno contabile, visto e registrato, l'obbligazione pecuniaria assume la connotazione patologica di debito fuori bilancio e tale fattispecie, per giurisprudenza consolidata, si determina non soltanto nel caso di carenza della necessaria copertura finanziaria ma anche nell'ipotesi di violazione del procedimento giuscontabile di spesa normativamente previsto, alla quale è possibile far fronte legittimamente solo mediante provvedimento di riconoscimento, nei limiti e con le forme di cui al già richiamato art. 194 del T.U.E.L. (cfr., *ex multis*, Sez. controllo Liguria, delib. n. 6/2012; Sez. contr. Veneto, delib. n. 461/2017/PRSP e Sez. controllo Lazio, delib. n. 8/2018/PAR).

8) Il Collegio evidenzia che, in ogni caso, i contratti che comportano spese vanno assoggettati a monte al controllo di regolarità amministrativa e contabile che è esercitato attraverso il rilascio del parere di cui all'art. 147-bis, comma 1, T.U.E.L., oltre che nel visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria ai sensi dell'art. 183, comma 7, nonché richiama l'attenzione sulle regole concernenti l'assunzione degli impegni fissate dal principio contabile di cui all'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 e, segnatamente, dal punto n. 5.1., secondo il quale "Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall'avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa".

9) L'osservanza di tali adempimenti, da valutare in concreto, presuppone la formalizzazione dell'impegno contabile e della relativa attestazione di copertura finanziaria, assicurando una sostanziale anticipazione del controllo volto a garantire gli equilibri di bilancio.

Bilancio di previsione e rendiconto – Risultato di amministrazione – Parte vincolata del risultato di amministrazione per fondi Covid.

Fattispecie: il Comune non ha inserito nella certificazione Covid-19 del 2020 le somme impegnate a FPV e finanziate dai fondi "zone rosse" e "solidarietà alimentare" per complessivi euro 8.994,66; di contro, tali impegni a FPV sono stati inseriti nel prospetto allegato a/2) del RdA 2020, concorrendo alla determinazione della quota di avanzo vincolato.

1) Il fatto che «il risultato di amministrazione debba riportare nella parte vincolata i vincoli di specifica destinazione dell'entrata alla spesa previsti dalla norma nazionale, non costituisce un'opzione, rimessa alla volontà del decisore politico, nell'ambito della dialettica con la collettività, ma uno specifico obbligo a cui attenersi ai fini di predisporre un bilancio "legittimo". L'alterazione – per difetto – del risultato di amministrazione nella parte in cui non contabilizza – tra i vincoli – il corretto ammontare di fondi, rientra nel fulcro dell'attività di riscontro» (Corte dei conti, Sez. Riunite in s.c. n. 7/2022/DELC).

2) Il Collegio richiama l'Ente al rispetto delle regole in tema di certificazione ex art. 39, comma 2, del d.l. 14 agosto 2020, n. 104 (cd. "certificazione Covid") finalizzate alla corretta allocazione delle risorse nel risultato di amministrazione, segnatamente per i fondi Covid, sottolineando l'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio e del puntuale rispetto di detti principi di cui l'ente è chiamato a dare dimostrazione proprio in occasione della rappresentazione del risultato d'amministrazione.

3) L'utilizzabilità dei fondi Covid ricevuti anche nelle annualità successive (2021 e 2022), con conseguente rendicontazione da presentare alla Ragioneria generale dello Stato, obbliga l'ente all'osservanza delle prescritte regole in vista della rendicontazione finale, in esito alla quale le eventuali somme versate in eccesso dovranno essere riversate all'entrata del bilancio dello Stato.

Delib. 120/2022/PRSE - Comune di Imola (BO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel.- Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Organismi partecipati - Conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati - doppia asseverazione da parte degli organi di revisione

Fattispecie: non sono state rilavate criticità nella distribuzione degli utili di un consorzio e di conseguenza non si è reso necessario procedere ad accantonamenti; Presenza di discordanze poi allineate.

a) Si rammenta che «tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all’equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale» (Corte cost., sent. n. 6/2019), dovendosi sottolineare (sent. n. 101/2018; n. 247/2017) che l’art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti:

a1) quello contenuto nel primo periodo riguarda l’equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata;

a2) quello del secondo periodo riguarda l’equilibrio complessivo di quest’ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale;

a3) l’equilibrio complessivo «deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato» (Corte cost., sent. n. 6/2019).

b) E’ indispensabile 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) L’adempimento normativo in questione, di cui all’art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e l’attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio.

d) La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell’Organo di revisione dell’ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria, pertanto, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità ai dati, così come “gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione”.

e) La richiamata asseverazione è tra l’altro sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitorie e creditorie esistenti nei confronti dell’ente socio (Corte dei conti, Sez. Aut., delib. n. 2/2016), così che in caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell’ente territoriale è tenuto a segnalare tale inadempimento all’organo esecutivo dell’ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell’esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 74/2021/PRSE; n.47/2021/PRSE; n.61/2020/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Efficacia del contrasto all’evasione tributaria

a) Si rammenta sempre l’esigenza di imprimere il massimo impulso e di assicurare una rigorosa continuità alle attività di controllo e di riscossione coattiva dei tributi non spontaneamente versati dai contribuenti.

b) 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.

c) Le carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria possono divenire un comportamento censurabile, anche in considerazione del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) e dell'imparzialità e della sana gestione finanziaria (art. 97 della Costituzione).

(Cfr., Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib n. 122/2020/PRSE)

Verifica ispettiva da parte del MEF

Fattispecie: l'Ente era stato destinatario di verifica amministrativo-contabile, effettuata dai Servizi ispettivi di finanza pubblica del MEF-RGS. Gli accertamenti svolti hanno posto in evidenza alcune irregolarità e carenze, in ordine alle quali l'ente è stato invitato ad assumere ogni iniziativa idonea alla loro eliminazione e all'accertamento delle eventuali connesse responsabilità.

a) Si tiene in considerazione, quanto riferito dal Comune in merito alla predisposizione di misure organizzative e correttive, ferma restando la riserva di ulteriori approfondimenti e controlli in occasione dell'esercizio delle proprie funzioni in sede di esame dei prossimi questionari ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss. della legge n. 266/2005.

Delib. 121/2022/PRSE - Comune di Monterenzio (BO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel.- Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati - doppia asseverazione da parte degli organi di revisione

a) Si rammenta che «tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all'equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale» (Corte cost., sent. n. 6/2019), dovendosi sottolineare (sentt. n. 101/2018; n. 247/2017) che l'art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti:

a1) quello contenuto nel primo periodo riguarda l'equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata;

a2) quello del secondo periodo riguarda l'equilibrio complessivo di quest'ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale.

a3) È evidente che l'equilibrio complessivo «deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato» (Corte cost., sent. n. 6/2019).

b) E' indispensabile 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) L'adempimento normativo in questione, di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio.

c1) La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria al fine di evitare eventuali incongruenze e

garantire piena attendibilità ai dati, così come "gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione".

d) L'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è tra l'altro sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio (Corte dei conti, Sez. Aut., delib. n. 2/2016).

e) In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale è tenuto a segnalare tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 74/2021/PRSE; n.47/2021/PRSE; n.61/2020/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Efficacia del contrasto all'evasione tributaria

(Cfr., Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib n. 122/2020/PRSE)

a) 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.

b) Le carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria possono divenire un comportamento censurabile, anche in considerazione del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) e dell'imparzialità e della sana gestione finanziaria (art. 97 della Costituzione).

Bilancio di previsione e rendiconto - Adeguatezza del fondo rischi per contenzioso.

a) Si richiamano gli enti sulla necessità di continuare a monitorare nel tempo l'adeguatezza e la congruità dell'accantonamento a fondo rischi per far fronte alla copertura degli eventuali maggiori oneri che potrebbero essere sostenuti in caso di soccombenza in cause pendenti o in cause future.

b) Con riferimento alla costituzione del fondo, si richiama la deliberazione n. 14/2017/INPR della Sezione delle Autonomie recante "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266".

c) La Sezione delle Autonomie 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. 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. 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."

d) La quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, allegato 4/2, punto 9.2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

e) La lettura di detti principi conforma, quindi, sia gli obblighi dell'Ente, il quale è tenuto ad un'attenta ricognizione delle cause pendenti, sia gli obblighi dell'Organo di revisione che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a rendiconto. Tali adempimenti permettono, da un lato, di non far trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo, che si è ritenuto probabile, dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie e, dall'altro lato, di preservare gli equilibri di bilancio, richiedendo, quindi, uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n.23/2020/PRSE, n.102/2020/PRSP, n.46/2021/PRSE, n.61/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Situazione relativa ai debiti fuori bilancio riconosciuti nel 2012: evoluzione della situazione con riferimento al recupero del credito derivante dalla sentenza favorevole del Consiglio di Stato

Fattispecie: dubbi sulla corretta quantificazione della somma da incassare - Risultano alcuni contenziosi ancora in essere

a) Tanto premesso, tenuto anche conto di quanto riferito dal Revisore, nell'ambito della precedente istruttoria, in merito alla corretta quantificazione delle somme da incassare, in attesa che l'importo da riscuotere trovi conclusiva composizione, la Sezione prende atto che l'Ente, nel provvedere ai dovuti accantonamenti sia a fondo rischi che a fondo crediti di dubbia esigibilità, abbia parametrato detti accantonamenti secondo il criterio della maggior prudenza (d.lgs. n. 118/2011, Allegato 1 "Principi generali o postulati", all'art. 3, punto 9), effettuando un'adeguata ponderazione dei rischi e delle incertezze sopra rilevate nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti a tutela degli equilibri di bilancio dell'Ente.

(Cfr Corte Conti Sez. Reg. contr. Emilia-Romagna delibb. Nn. 33/2019/PRSP e 31/2021/PRSP)

Delib. 123/2022/PRSE - Comune di Agazzano (PC) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio e previsione e rendiconto - Affidamento transitorio del servizio economico-finanziario - Conferimento al Sindaco delle funzioni di responsabile del servizio amministrativo-contabile e del potere di adottare gli atti di cui all'art. 107 del T.U.E.L.

Per quanto il vigente regolamento comunale sull'ordinamento generale degli uffici e servizi e, in particolare, l'art. 15, comma 4, stabilisca che per ragioni di economicità sia possibile attribuire le competenze gestionali al Sindaco o all'Assessore, si rileva, comunque, che la carenza di una figura professionale con le necessarie competenze tecniche può creare grave pregiudizio alla corretta ed efficiente gestione contabile dell'ente (cfr. questa Sezione, delib. n. 272/2021/PRSP del 24 dicembre 2021).

Bilancio e previsione e rendiconto - Affidamento transitorio del servizio economico-finanziario - Conferimento alla società dell'incarico della gestione dei servizi finanziari comunali, attraverso l'affidamento delle attività di Service e Tutoring.

1) In generale, diversamente dall'affidamento al sindaco della responsabilità del servizio finanziario ai sensi dell'art. 53, comma 23, L. n. 388/2000, gli affidamenti esterni, quale modus operandi del tutto eccezionale e specificamente circoscritto, possono giustificarsi soltanto in presenza dei presupposti, condizioni, procedure e limiti puntualmente individuati dal Legislatore, dei quali l'Amministrazione è tenuta a dare specifico conto nella motivazione del provvedimento che stabilisce il ricorso a tale modalità di affidamento di funzioni

pubbliche. Si pensi ai requisiti della “assenza di professionalità analoghe presenti all'interno dell'ente” (art. 110, comma 2, T.U.E.L.) e della “impossibilità oggettiva di utilizzare le risorse umane disponibili al suo interno” (art. 7, comma 6, d.lgs. 30 marzo 2001 n. 165).

2) La questione afferisce al tema della “esternalizzabilità” delle funzioni del responsabile del servizio finanziario: esso postula implicitamente la riconducibilità delle attività in esame alla - antica ma sempre valida - distinzione tra le nozioni di “funzione” e quella di “servizio”, “essendo la prima essenzialmente diretta all'esplicazione in pubbliche potestà e risolvendosi l'attività esplicata dagli uffici destinati all'esercizio di servizi precipuamente in attività di ordine tecnico o materiale” (cfr. Tar Lazio, sent. n. 1512 del 30 settembre 1997). La ratio è chiara: ove per l'espletamento di un determinato servizio si possa attingere al mercato attraverso il ricorso a professionisti esterni con possibili aggravi di costi per il bilancio, l'amministrazione può e deve effettuare una valutazione sull'economicità della spesa affidando il servizio a risorse interne e compensandole in modo specifico, escludendo, nel contempo, che le risorse siano potenzialmente destinabili alla generalità dei dipendenti dell'ente attraverso lo svolgimento della contrattazione integrativa (Corte dei conti, SS.RR.QM n. 51/CONTR/2011).

3) L'alternativa make or buy, che connota imprescindibilmente le attività comunali per ciò che concerne il ruolo del responsabile del servizio finanziario, viene sciolta dal legislatore del d.l. n. 174/2012 circa l'ascrivibilità dell'attività di controllo interno sugli equilibri, che connota precipuamente l'attività del responsabile finanziario, ad una pubblica funzione, come tale “non esternalizzabile”.

4) La riconduzione di un ambito materiale di competenza comunale alle modalità di un'azione amministrativa di stampo autoritativo che sfocia in provvedimenti (come, ad esempio, le determinazioni di impegno di spesa, su cui cfr. questa Sezione, delib. n. 114/2022/PRSP) induce a ritenere che si tratti di una vera e propria funzione, non surrogabile, né tanto meno “esternalizzabile”.

5) L'ente locale non può far ricorso all'affidamento di incarichi a soggetti estranei per lo svolgimento di funzioni pubbliche tipiche dell'organizzazione comunale, come quella di responsabile del servizio finanziario, che deve, invece, necessariamente essere attribuita a personale che dovrebbe essere previsto in organico, in quanto costitutiva dell'organizzazione dell'ente comunale. Diversamente si ricadrebbe, per le ragioni dette, in una non consentita surrettizia forma di esternalizzazione, con ulteriore conseguente elusione delle disposizioni in materia di accesso all'impiego nelle pubbliche amministrazioni, nonché di contenimento della spesa di personale.

6) Il principio di buon andamento presuppone un'attenta programmazione delle fuoriuscite e delle assunzioni di personale al fine di evitare che, per l'erogazione di servizi essenziali che l'ente è tenuto ad espletare, si renda necessario il ricorso a forme di esternalizzazione delle funzioni tipiche, producendo un vulnus nell'organizzazione del personale.

7) Si rende necessario valutare una riorganizzazione degli uffici/servizi volta ad impedire che le dimissioni di un'unità di personale lascino sprovvisto l'intero Settore finanziario, privandolo del supporto organizzativo indispensabile per l'espletamento delle funzioni e determinando quella situazione di “vacanza” di posti, addotta a fondamento del successivo conferimento dell'incarico al Sindaco e della collaborazione professionale di un soggetto estraneo, stante la necessità di garantire la continuità del fondamentale servizio finanziario e gli adempimenti propri del servizio medesimo.

8) La finalità della norma di cui all'art. 53, comma 23, L. n. 388/2000 di operare un contenimento della spesa (obiettivo, peraltro, che deve essere documentato ogni anno, con apposita deliberazione, in sede di approvazione del bilancio) rischia di essere disattesa per effetto di affidamenti di incarichi per la gestione del servizio finanziario a società esterne.

Bilancio di previsione e rendiconto - Conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati - Doppia asseverazione da parte degli organi di revisione.

1) 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).

2) L’art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti: quello contenuto nel primo periodo riguarda l’equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata, mentre quello del secondo periodo riguarda l’equilibrio complessivo di quest’ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale. È evidente che l’equilibrio complessivo «deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato» (Corte cost., sent. n. 6/2019).

3) In questo quadro diviene indispensabile 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).

4) L’adempimento normativo in questione, di cui all’art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e l’attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio.

5) La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell’Organo di revisione dell’ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire la piena attendibilità ai dati.

6) L’asseverazione da parte dell’organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è tra l’altro sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell’ente socio (Corte dei conti, Sez. Autonomie, delib. n. 2/2016), così che in caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell’ente territoriale è tenuto a segnalare tale inadempimento all’organo esecutivo dell’ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell’esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

7) Il controllo sugli equilibri finanziari, intestato all’organo di revisione, secondo la norma di cui all’art. 147-*quinquies*, comma 3, “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”.

Bilancio di previsione e rendiconto - Efficacia del contrasto all’evasione tributaria.

1) Una gestione discontinua dell’attività di accertamento tributario potrebbe danneggiare l’ente impositore quantomeno per il ritardo con il quale conseguono le relative entrate e può compromettere l’esito della riscossione, allontanando temporalmente il momento in cui si determina il presupposto dell’imposta da quello in cui si concretizza l’azione di riscossione non spontanea.

2) Un’azione discontinua nell’accertamento dei tributi determina la non corretta rappresentazione dei fenomeni contabili, pregiudicando l’obbligo della rendicontazione, il cui scopo principale è la piena accessibilità informativa per il cittadino ai dati della resa del conto, a garanzia del leale e trasparente rapporto dialettico che connota il mandato elettorale ed il correlato giudizio democratico circa l’an, il quando ed il quomodo della gestione delle pubbliche risorse in relazione alle pubbliche finalità (Corte cost., sent. n. 184/2016).

3) Sul piano generale, risulterebbe censurabile qualsiasi azione od omissione volta a ritardare il recupero dei tributi che, in quanto tali, vincolano a doveri ineludibili di solidarietà (art. 23 della Costituzione) e il cui mancato versamento determinerebbe inammissibili sperequazioni rispetto a chi adempie correttamente, nonché riflessi irrazionali sul piano della sana gestione.

4) In ossequio al principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di egualanza nell'ambito dei rapporti tributari si giunge alla considerazione che carenze nel recupero dell'evasione tributaria costituiscono un comportamento censurabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla Carta costituzionale e ai principi contabili ad essi sottesi.

5) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed ex lege, si ricava la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

Bilancio di previsione e rendiconto – Risultato di amministrazione - Parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid – Errata rappresentazione dei ristori specifici di spesa, non utilizzati, tra i "vincoli di legge", anziché tra i "vincoli da trasferimenti".

La faq n. 38, da ultimo aggiornata in data 8 aprile 2021, prevede che *"Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione. I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti". Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020. I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decretolegge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno."*

Bilancio di previsione e rendiconto – Art. 148-bis, comma 3, T.U.E.L. – Preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa discrezionale - Adozione idonee misure correttive - Approvazione del piano di rientro dal disavanzo di amministrazione, risultante dal rendiconto della gestione dell'esercizio 2021, nel triennio 2022- 2024, ai sensi dell'art. 188 T.U.E.L. - Revoca della preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa.

1) Sul piano generale, costituiscono tipiche misure correttive gli atti amministrativi di approvazione o modifica dei documenti contabili relativi ad esercizi conclusi, di elaborazione dei contenuti dei bilanci di previsione o di loro variazione, finalizzati al superamento – nel rispetto delle condizioni e dei limiti posti dall'ordinamento – delle criticità emerse (cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Molise, delib. n. 139/2021/PRSP).

2) Il piano di riequilibrio finanziario è uno strumento volto al ripristino degli equilibri di bilancio per evitare il default dell'ente che presuppone uno squilibrio strutturale in quanto l'ente non può porvi rimedio attraverso gli strumenti ordinariamente previsti dagli artt. 188, 193 e 194 T.U.E.L. (cfr. Corte conti, SS.RR. in spec. comp., sent. n. 18/2020).

3) La Sezione Autonomie, nella deliberazione n. 30/2016/QMIG, ha affermato che laddove risulti non sostenibile da un punto di vista finanziario l'applicazione del disavanzo all'esercizio in corso, lo stesso deve

essere distribuito negli esercizi successivi considerati nel bilancio e la circostanza che gli esercizi successivi superino la consiliatura ovvero l'incarico commissoriale in corso e coincidano con il periodo di mandato elettivo di una nuova amministrazione, non costituisce impedimento giuridico-contabile all'adozione del ripiano pluriennale che costituisce precipuo obbligo gestionale.

4) Ai sensi dell'art. 188 T.U.E.L., con periodicità almeno semestrale il sindaco dovrà trasmettere al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del Collegio dei revisori.

Delib. 128/2022/PRNO - Comune di Piacenza (PC) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio e previsione e rendiconto - All'esito dell'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 ed al termine dell'esercizio 2020 risulta ampiamente positivo l'equilibrio di parte corrente. Dal riscontro documentale fornito dal Comune, inoltre, non risultano significative criticità gestionali in grado di compromettere gli equilibri.

Delib. 130/2022/PRSP - Comune di Jolanda di Savoia (FE) - Monitoraggio sullo stato di attuazione del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale ex art. 243-quater del T.U.E.L. - Rel. Primo Ref. Scognamiglio/Ref. Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Relazione semestrale sullo stato di attuazione del PRFP del primo semestre 2022.

La settima relazione sullo stato di attuazione e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati dal PRFP, relativa al 1° semestre 2022, pervenuta il 15 luglio 2022, sconta, ancora una volta, il permanere di difficili rapporti fra ente e organo di revisione, il quale lamenta, preliminarmente, di non aver ricevuto "la documentazione consona per il presente adempimento e per la verifica di cassa trimestrale"; risulta peraltro allegata alla relazione una PEC, datata 11 luglio 2022 e a firma del responsabile finanziario del Comune di Jolanda, che contiene sintetiche informazioni in merito all'attuazione del Piano nel semestre in esame.

Nella relazione si richiamano le risultanze contabili a rendiconto 2021 approvato, sottolineandosi come il risultato di amministrazione (lett. A - euro 409.525,26), positivo per la seconda volta nell'ultimo quinquennio, indichi il procedere dell'ente nel rispetto degli impegni assunti, al fine di ridurre quanto più possibile le spese ed incrementare le entrate, con un'inversione del *trend* rispetto agli anni precedenti.

Sul fronte delle entrate, l'organo di revisione rileva il permanere di percentuali di riscossione sostanzialmente costanti, salvo per il tit. 3 che registra un incremento del 30,81% rispetto all'anno precedente; per le spese, sottolinea che anche il 2021 ha registrato una diminuzione della spesa, in relazione a personale cessato e non sostituito, nonché la riduzione dell'importo degli interessi passivi maturati sul debito residuo.

In tema di residui, il riaccertamento ordinario a rendiconto 2021 ha avuto parere positivo dall'organo di revisione che ha però rilevato il permanere di irregolarità relative alla conservazione di poste in spesa "indicate come fuori bilancio, per duplicati di spese riportate per errore", invitando l'ente alla cancellazione di tali residui.

Per ciò che concerne l'andamento della situazione finanziaria del Comune nel periodo oggetto della relazione (primo semestre dell'esercizio 2022), l'organo di revisione si dichiara impossibilitato a relazionare, lamentando la carenza di documentazione ricevuta anche con riferimento alle verifiche di cassa.

In merito al **raggiungimento degli obiettivi intermedi** previsti dal Piano di riequilibrio, lo stesso organo dichiara genericamente che i provvedimenti di riduzione della spesa adottati in passato continuano a produrre

il loro effetto anche per le annualità successive; auspica una maggiore capacità di riscossione sul fronte dei residui e che le nuove assunzioni di personale possano risultare propedeutiche a una migliore organizzazione della struttura amministrativa dell'ente.

Nella nota dell'11 luglio 2022 sopra citata, il responsabile finanziario del Comune ha sottolineato che, nel bilancio di previsione 2022/2024, come nelle annualità precedenti a partire dal 2019, non ci sono costi per la gestione dell'asilo comunale e della scuola materna che è stata dismessa per garantire i risparmi necessari per la copertura del PRFP, così come non ci sono costi per il servizio di pre-scuola e dopo scuola, anch'essi sospesi. Ha ricordato inoltre che per le utenze comunali si stanno sfruttando al meglio le convenzioni Consip ed Intercent per garantire ulteriori risparmi di spesa e che non si è proceduto ad alcuna accensione di mutui per evitare maggiori oneri per il bilancio dell'ente. Infine, ha riferito che l'ente starebbe procedendo alla propria riorganizzazione, rammentando che le tre assunzioni, effettuate a tale scopo alla fine del 2021, sono in sostituzione di personale cessato o a cui è stata concessa la mobilità, quindi senza costi aggiuntivi per il Comune.

Riepilogo situazione

Esame dei dati contabili relativi al primo quadriennio di attuazione del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale

L'esame dei dati contabili relativi al primo quadriennio di attuazione del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale, da parte del Comune, mostra un **progressivo recupero del disavanzo, ad un ritmo anche maggiore di quello previsto dalla deliberazione di approvazione del Piano stesso**.

- Si evidenzia che, in base alle previsioni del Piano, più sfidanti obiettivi - in termini di **saldo tra entrate e spese complessive** - si pongano per il Comune a partire dall'esercizio 2022.

- Si ritiene di dover raccomandare il mantenimento di un incisivo percorso di **riduzione delle spese** e di **incremento delle entrate**.

- Il recupero del disavanzo finora registrato appare principalmente determinato da una **progressiva riduzione delle spese**, le quali al termine dell'esercizio 2021 risultano inferiori di oltre un terzo all'ammontare registrato nel 2018, con un andamento capace di più che compensare l'andamento non altrettanto positivo del totale complessivo delle entrate (che risulta diminuito rispetto al 2018, con una tendenza a stabilizzarsi nel triennio successivo). Va in tale contesto evidenziato - e valutato positivamente - il **tendenziale aumento delle entrate proprie**.

TUTTAVIA, si rammenta che, in esito ai **precedenti monitoraggi**, questa Sezione regionale di controllo ha più volte manifestato perplessità in ordine alla effettività del risultato di amministrazione, tenuto conto, in particolare:

- i. dell'elevata mole di residui attivi;
- ii. della mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori con l'Unione di cui l'ente faceva parte;
- iii. della costante emersione di passività non precedentemente iscritte in bilancio.

Quanto al **primo aspetto, (elevata mole dei residui)**, va evidenziato che:

il Comune ha dato seguito alle indicazioni fornite dalla deliberazione n. 211/2021/PRSP di questa Sezione regionale di controllo, applicando correttamente il principio contabile di cui all'allegato 4/2 citato, punto 3.5., relativamente alle entrate soggette a piano di rateizzazione;

I residui attivi risultano in forte diminuzione al termine dell'esercizio per il 2021.

Sotto questo primo profilo, pertanto, risulta pertanto adesso maggiormente attendibile l'entità del disavanzo.

Quanto al secondo aspetto, (**mancata riconciliazione**) si osserva che ad oggi risulta ancora mancante la conciliazione dei rapporti creditori e debitori con l'Unione di cui il Comune faceva parte.

La totale affidabilità delle risultanze contabili del Comune può quindi risultare minata dall'incertezza in ordine ai suddetti rapporti creditori.

La Sezione, nel riservarsi ogni opportuno approfondimento in ordine alle cause (non meglio preciseate dal Comune in istruttoria) che inducono l'ente a valutare azioni legali, in questa sede raccomanda di valutare l'opportunità di congrui accantonamenti, al fine di evitare la compromissione degli obiettivi del Piano in esito all'eventuale emergere di passività non previamente rappresentate in bilancio.

Altro aspetto potenzialmente idoneo a minare il raggiungimento degli obiettivi del piano di riequilibrio è quello relativo **all'emersione di debiti fuori bilancio**, i quali tuttavia, in relazione all'esercizio 2021, appaiono di importo pressoché irrisorio, rispetto alle dimensioni del recupero richiesto all'ente.

In entrambe le deliberazioni di riconoscimento, il Comune riconduce all'avvicendamento di personale nell'anno 2018, presso l'ufficio tecnico comunale e l'ufficio di ragioneria, ed alla difettosa comunicazione tra i due uffici, la mancata menzione, in una deliberazione del 2018, di riconoscimento dei debiti fuori bilancio relativi agli esercizi 2016/2017/2018 e, nel corso del riaccertamento dei residui del 2017, dell'importo di € 12.933,10 dovuto a saldo dell'incarico svolto da una società di progettazione ed anche la cancellazione del residuo di € 3.172,00, originariamente impegnato per dare completa copertura alla spesa relativa a un contratto stipulato con altra società creditrice.

La Sezione evidenzia che le **anomalie riscontrate nella comunicazione fra uffici**, peraltro in un Comune di piccole dimensioni come quello all'esame, non va a beneficio della gestione, come dimostrato dall'emersione di debiti fuori bilancio che - sebbene in applicazione dei principi di veridicità, trasparenza ed equilibrio del bilancio l'ente ha l'obbligo di riconoscere tempestivamente onde evitare la formazione di oneri aggiuntivi - sono indice di una non ordinata gestione dell'Amministrazione e, se diventano fenomeno costante, rischiano di rendere inattendibile la situazione finanziaria e gestionale rappresentata contabilmente dal Comune.

Si esorta pertanto il Comune, anche in forza delle nuove assunzioni di personale rappresentate, a operare un'attenta verifica volta a fare emergere eventuali ulteriori passività, per le quali non sia stata seguita la regolare procedura contabile di spesa nonché a provvedere, sussistendone i presupposti, al riconoscimento, finanziamento e pagamento di dette passività, costituendo l'esatta individuazione e quantificazione delle stesse, nel corso dell'esercizio finanziario, un dovere dell'organo consiliare il quale, nella relativa delibera, accerta le cause che hanno dato luogo al riconoscimento delle passività.

Complessivamente, pur nel quadro delle evidenziate incertezze, le risultanze contabili consentono alla Sezione di esprimere un giudizio di non inadeguatezza dell'attuazione del Piano fino a questo momento. Del resto, il progressivo allentamento delle tensioni di cassa - concretizzatosi nel mancato ricorso all'anticipazione di tesoreria negli ultimi tre esercizi e nel miglioramento dell'indicatore di tempestività dei pagamenti - è chiaro indice di un recupero della capacità dell'ente di far fronte agli impegni di spesa assunti.

La gestione risulta tuttavia ancora caratterizzata da alcuni ulteriori profili di criticità, sui quali il Comune va richiamato e che di seguito si elencano.

Relazione semestrale - Rapporto creditorio con Clara SPA

Fattispecie: la società sta regolarmente pagando le rate relative alle annualità pregresse che, secondo le previsioni dell'ente, termineranno entro la fine del 2022 per quanto riguarda le quote fisse, mentre per quanto

concerne le quote variabili pregresse, che sono collegate alla realizzazione di opere a beneficio della comunità, si starebbe procedendo ad effettuare una rendicontazione delle opere effettuate in annualità passate.

a) Si rileva come la rendicontazione delle spese sostenute per la realizzazione di opere in annualità pregresse (finanziate dalle quote dovute a titolo di indennizzo da Clara S.p.A. per l'impatto ambientale della discarica presente sul territorio comunale, indennizzo finalizzato appunto alla realizzazione di opere pubbliche) sia adempimento non solo strumentale alla riscossione dei fondi allo scopo destinati ma anche alla conseguente eliminazione dei relativi residui attivi.

È necessario che il Comune intraprenda la dovuta rendicontazione, riferendo al Collegio all'esito del prossimo controllo semestrale.

Relazione semestrale - Importo delle utenze dell'immobile locato alla società I.Dacca, definitivamente quantificato dall'ente.

Fattispecie: alla richiesta di fornire aggiornamenti sul recupero di tale importo il Comune ha evidenziato di avere, in sede di rendiconto 2021, provveduto a stralciare dal Bilancio l'entrata di € 95.500,00, di cui è stata richiesta la rateizzazione dalla medesima società. Si osserva, al riguardo, che l'importo stralcia è di molto superiore al credito da ultimo quantificato dallo stesso Comune nella nota di risposta del 13 settembre 2021 in € 52.337,60.

L'ente ha aggiunto di avere proposto alla società debitrice un piano di rientro del debito in 24 rate mensili garantito da polizza fideiussoria ma che, alla data del 22 settembre 2022, le parti non sono addivenute a un accordo di rateizzazione avendo il Comune inviato esclusivamente (il 12 settembre 2022) un "resoconto del debito per l'annualità in corso e la ditta [...] provveduto a versare un acconto di € 2.500,00", senza tuttavia aderire alla richiesta dell'ente di un formale riconoscimento di debito.

a) È necessario porre in essere ogni azione atta a formalizzare il rapporto creditorio con la società debitrice, anche al fine di cristallizzare l'importo da questa effettivamente dovuto, regolamentarne le modalità e tempistiche di pagamento e procedere con la riscossione dello stesso.

Relazione semestrale - non elevata capacità di riscossione delle entrate al titolo 3° emergente dal rendiconto 2021 sia in conto competenza sia in conto residui e misure messe in atto per il miglioramento delle riscossioni

Fattispecie: il Comune ha prodotto un prospetto che conferma la positiva evoluzione di detta capacità, considerato, come affermato dall'ente, che le ultime annualità hanno risentito negativamente anche della pandemia.

Quanto alla consistente diminuzione, in generale, dei residui attivi conservati a rendiconto 2021, il Comune ha motivato il suddetto calo:

- con lo stralcio cautelativo dal titolo I del bilancio di residui derivanti da quote di crediti tributari connotati da un alto indice di inesigibilità, in quanto accertati diversi anni addietro, con l'adeguamento nei titoli 2° e 3° in conto competenza degli accertamenti rispettivamente ai trasferimenti effettivamente comunicati e alle maggiori e minori entrate (extratributarie) verificatesi nell'anno;
- con lo stralcio dal titolo 3° in conto residui di crediti su cui è stata concessa una dilazione di pagamento per complessivi e di crediti ormai inesigibili/insufficienti;
- con lo storno di una serie di accertamenti e impegni, dal titolo 4° dell'entrata e dal corrispondente titolo 2° della spesa, determinati da accertamenti per entrate in conto capitale che, come accertato dall'ente in sede di rendiconto, non si sono verificati completamente.

a) Si esorta l'Amministrazione a proseguire sul percorso della doverosa ricognizione periodica dei propri residui potenziando, al contempo, al fine di arginare l'insorgenza di cause di inesigibilità dei crediti, le misure necessarie a incrementare l'attività di riscossione degli stessi, specie ove attengano a tributi o a crediti accertati in esercizi risalenti nel tempo.

b) Non ci può esimere dal rimarcare che l'attività di riscossione rappresenta espressione della più generale capacità di gestione dell'ente e di finalizzazione delle entrate alle spese per il funzionamento dell'amministrazione comunale e per l'erogazione dei servizi alla comunità amministrata, sebbene l'ente denoti una generale capacità di riscuotere le entrate sia di competenza sia in conto residui in discreto aumento.

Relazione semestrale - Organico

Fattispecie: il personale neoassunto è ancora in fase di formazione e dovrebbero essere assunte due ulteriori unità (istruttore tecnico e vigile urbano). Il Comune conferma inoltre di aver regolarmente costituito il fondo risorse decentrate per il 2021 ma di non aver proceduto, anche in tale esercizio, alla contrattazione decentrata integrativa, come negli esercizi precedenti, a ritroso fino al 2018, in ragione del parere negativo allora espresso dall'organo di revisione sul contratto integrativo relativo a detto esercizio e ai successivi e della mancanza, ad oggi, del parere del nuovo revisore sul contratto relativo all'ultimo esercizio.

a) Si richiama l'ente all'osservanza delle tempistiche di costituzione del fondo risorse decentrate e della stipula del contratto decentrato integrativo, onde evitare l'effetto di "volatilizzazione" della parte variabile del trattamento accessorio.

b) Si ricorda che, mentre la costituzione del fondo si atteggiava quale presupposto per la costituzione del vincolo sul risultato di amministrazione, la sottoscrizione del contratto decentrato è il presupposto necessario ed indispensabile per la fissazione dei criteri di ripartizione dello stesso fondo e quindi per l'erogazione delle relative risorse, rappresentando il titolo giuridico legittimante idoneo al perfezionamento dell'obbligazione.

c) È necessario rammentare, come a più riprese evidenziato anche dalla magistratura contabile, che in caso di mancata conclusione della contrattazione integrativa nell'esercizio di riferimento "le risorse del Fondo "trasportate", ancorché di parte stabile, debbano essere qualificate, nel Fondo degli anni successivi, come risorse a carattere strettamente variabile, con espresso divieto, quindi, di utilizzarle per finanziare impieghi fissi e continuativi" (Corte conti, Sez. reg. contr. Molise, del. n. 15/2018/PAR) e che "in ogni caso, le risorse variabili non utilizzate nell'anno di competenza [...] non possono stabilizzarsi e pertanto andranno a costituire economie di bilancio, tornando nella disponibilità dell'ente, e perdendo così definitivamente la possibilità di utilizzazione per lo scopo" (Corte conti, Sez. reg. contr. Veneto, del. n. 201/2019/PAR).

Delib. 136/2022/PRSE - Comune di Carpi (MO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons.Tessaro - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid.

Fattispecie: il Comune, con deliberazione di C.C. ha definito le nuove quote di avанzo vincolato e disponibile approvate in sede di rendiconto 2020, aggiornandole in seguito alla certificazione Covid-19 inviata alla Ragioneria generale dello Stato, ma non ha approvato i nuovi modelli aggiornati del risultato d'amministrazione (allegato a) e dell'elenco analitico delle risorse vincolate (allegato a/2) e non ha trasmesso i nuovi dati del risultato d'amministrazione alla BDAP. Dagli allegati di rendiconto 2020 relativi al risultato d'amministrazione non si evincono con chiarezza e trasparenza le quote di avанzo vincolato da legge e da trasferimenti in relazione ai fondi Covid e nella parte vincolata del risultato d'amministrazione, nei vincoli

derivanti da trasferimenti, risulta un importo superiore ai ristori specifici di spesa non utilizzati relativi alla solidarietà alimentare (OCDPC n. 658 del 29 marzo 2020) di cui al modello CERTIF-COVID-19.

a) La *faq* n. 38 di Arconet chiarisce che:

a1) "Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione.

a2) I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti".

a3) Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020. I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno.";

b) La *faq* n. 47 di Arconet del 17 marzo 2021 chiarisce che:

b1) in relazione al quesito "Un ente locale che approva il rendiconto senza aver compilato in via definitiva la certificazione di cui al comma 2, primo e secondo periodo, dell'articolo 39 del decreto-legge n. 104 del 2020, come modificato dall'articolo 1 comma 830, lettera a), della legge n. 178 del 2020, si può trovare nella necessità di rettificare gli allegati del rendiconto 2020 concernenti il risultato d'amministrazione (allegato a) e l'elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione (allegato a/2). È possibile rettificare tali documenti contabili?"

b2) precisa che tutti gli allegati al rendiconto possono essere rettificati con le modalità previste per l'approvazione del rendiconto e anche il rendiconto aggiornato deve essere trasmesso alla BDAP.

c) La Sezione rileva che tutte le risorse non utilizzate del fondo per le funzioni fondamentali sono da rappresentare tra i "vincoli da legge" e i ristori specifici di spesa, non utilizzati, devono essere rappresentati tra i "vincoli da trasferimenti" tra le risorse vincolate del risultato d'amministrazione.

d) Si richiamano gli enti al rispetto di quanto sopra rappresentato sottolineando l'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

Delib. 138/2022/PRSE - Comune di Castel San Pietro Terme (BO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Ingente mole di residui attivi conservati a rendiconto

Fattispecie: il Comune ha dichiarato che "sono presenti in larga parte entrate tributarie iscritte a ruolo per le quali i responsabili non hanno rilasciato dichiarazioni di dubbia esigibilità".

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) È 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 accettare l'effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento.

d) Un eccessivo accumulo dei residui attivi costituisce di per sé un grave elemento di criticità; un ulteriore aumento tendenziale potrebbe recare pregiudizio alla tenuta degli equilibri di bilancio dell'ente.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n. 228/2021/PRSE, n. 132/2021/PRSE, n.101/2020/PRSP, n. 6/2020/PRSE, n.61/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Efficacia del contrasto all'evasione tributaria

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 vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) Gli eventuali accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n. 228/2021/PRSE, n. 54/2021/PRSE, 129/2020/PRSE, n. 108/2020/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV) – Reimputazione ad un solo esercizio e mancanza dei cronoprogrammi di spesa.

Fattispecie: Il Comune ha risposto di aver “proceduto alle reimputazioni sulla base delle indicazioni dell’Ufficio tecnico, fornendo un cronoprogramma.

a) L'allegato 4/2, punto 9.8 *“Il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato”*, del d.lgs. n. 118/2011, prevede che il fondo pluriennale vincolato è cumulato, nel senso che l'importo iscritto in entrata in ciascun esercizio riporta tutte le risorse rinviate dagli esercizi precedenti, sia quelle relative agli impegni imputati all'esercizio cui si riferisce il bilancio, sia quelle relative agli esercizi successivi;

b) trattandosi di un dato cumulato, **il fondo rappresenta contabilmente con trasparenza e attendibilità:**

b1) la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle risorse ed il loro effettivo impiego, evidenziando, nel caso in cui le risorse siano costituite da prestiti, il fenomeno dell'acquisizione di liquidità vincolata destinata a restare inutilizzata anche per periodi di tempo lunghi, nonostante comportino rilevanti oneri finanziari;

b2) il procedimento di programmazione e realizzazione delle spese pubbliche che impiegano risorse acquisite anticipatamente dall'ente e richiedono un periodo di tempo ultrannuale di attuazione, evidenziando anche i tempi di impiego delle risorse acquisite per la realizzazione di interventi pluriennali.

c) L'articolo 183, comma 3, del T.U.E.L. stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici **a condizione che la gara sia stata formalmente indetta**, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, punto 5.4. decreto legislativo n. 118/2011), l'entrata accertata confluiscere nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato.

d) Va anche ricordato (Corte conti, Sez. aut., delib. n. 2/2021/INPR, punto 3) che il ciclo tecnico di ciascun intervento per la spesa di investimenti, dalla programmazione al collaudo dell'opera, e parallelamente il ciclo finanziario, esige la predisposizione di un adeguato cronoprogramma, anche al fine di individuare le criticità e i tempi di attraversamento delle varie fasi del ciclo, a partire da quella di progettazione la cui qualità rappresenta il presupposto per garantire l'esecuzione dell'opera senza rallentamenti e, soprattutto, senza aumento di costi **diretti e indiretti**.

e) Come precisato sul punto dalla Sezione Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (**escluse quelle di progettazione**) per le quali possa "[...] dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. delib. n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015).

e1) La Sezione Autonomie richiama pertanto gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi e a impiegare correttamente il **FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego**. Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera della Sezione 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.

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

F1) Le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo), monitorando il rispetto del cronoprogramma e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla *performance* nonché per l'attivazione di misure correttive.

f2) Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio. Talché, la non corretta iscrizione delle poste nel FPV vizia il documento contabile della sua funzione essenziale (Corte cost., sent. n. 184/2016).

g) Nella fase di programmazione del bilancio di previsione, e, in specie, con riferimento alle modalità di redazione del FPV (come disciplinato nel punto 9.8 dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011), segnatamente per le spese di investimento, al fine di una corretta applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata (principio di esigibilità), è **indispensabile**:

g1) che le nuove opere programmate nel triennio diano evidenza della diacronia temporale (Corte cost., sent. n. 6/2017; Corte conti, Sez.aut., delib., n. 4/SEZAUT/2018/FRG) che si viene a creare tra l'accertamento delle entrate che finanziano l'investimento e l'esigibilità della spesa programmando adeguatamente il FPV sulla base dei cronoprogrammi elaborati;

g2) che, in ogni annualità del bilancio di previsione, il FPV stanziato in uscita (quale spesa) corrisponda al FPV stanziato in entrata nell'anno successivo (principio, nella specie, rispettato dall'Ente).

h) L'imputazione delle spese di investimento in un unico esercizio vanifica, nella sostanza, lo strumento contabile del FPV, funzionale a dare contezza tanto all'Esecutivo quanto al Consiglio comunale nonché agli stessi cittadini dei tempi di realizzazione dell'opera attesa. La rappresentazione delle risorse di investimento in un unico anno non risponde alla *ratio* dell'istituto armonizzato, limitandosi a riproporre la classica modalità contabile di riconduzione in bilancio degli stanziamenti con (eventuale) riporto, a seconda dei casi, a residuo proprio o a residuo di stanziamento, delle risorse, rispettivamente, non pagate o non ancora impegnate nonché dei pagamenti effettuati.

i) È necessario che gli enti rivedano **l'organizzazione**, soprattutto le modalità di **comunicazione tra uffici tecnici e ragioneria**, impostando la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati in funzione dei quali costruire le previsioni di bilancio e implementando gli strumenti di controllo interno anche mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al d.m. 22 dicembre 2015.

Gli enti sono chiamati ad esplicitare le fonti in entrata destinate a finanziare (nella specie) le spese di investimento indicate nel cronoprogramma, e cioè se si tratti (in quota parte): a) di prestiti; b) di contributi a rendicontazione assegnati da un ente sovraordinato; c) di utilizzo di nuove entrate; d) di utilizzo di avанzo libero (Corte conti, Sez. contr. Veneto n. 18/2019).

Oltre a dare dimostrazione delle fonti di finanziamento delle opere programmate nel prospetto del FPV, attraverso una corretta esposizione del Fondo, saranno monitorabili anche gli andamenti più strettamente gestionali correlati alla realizzazione delle opere oltreché, sotto i profili giuridico/contabili, le scadenze delle diverse obbligazioni esigibili nel triennio. Diversamente, in violazione dei richiamati principi applicati dell'armonizzazione contabile di cui al d.lgs. n. 118/2011, verrebbero surrettiziamente rese indisponibili risorse non ancora impegnate o impegnabili, potenzialmente destinabili a finalità alternative, con elusione dei principi di trasparenza e attendibilità e con possibile pregiudizio della piena conoscibilità da parte del Consiglio comunale delle dinamiche finanziarie e gestionali delle spese di investimento.

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, delib. n. 228/2021/PRSE, n. 109/2021/PRSE, 81/2021/PRSE, 6/2020/PRSE, 5/2020/PRSE, 4/2020/PRSE)

Delib. 141/2022/PRSE - Comune di Cavriago (RE) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 – Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa efficacia del contrasto all'evasione tributaria.

Fattispecie: bassa percentuale di riscossione sul titolo 1 in conto residui. Anche la percentuale di riscossione delle entrate da recupero evasione tributaria, che emerge dai dati comunicati nel questionario 2020, risulta

bassa, attestandosi al a causa di una costante evasione delle entrate tributarie, in particolar modo della TARI.

a) Nonostante l'attività di recupero dell'evasione sia stata ulteriormente limitata dalla sopravvenuta normativa di blocco collegata all'emergenza pandemica, si rammenta che la tenuta del bilancio, a lungo andare, è suscettibile di subire una potenziale compromissione a causa della criticità rappresentata, la quale potrebbe determinare una sensibile attenuazione della possibilità per l'Ente di far fronte alle proprie obbligazioni per il venir meno delle entrate proprie.

b) La particolare cura per le entrate in questione comporta la censurabilità di qualsiasi azione od omissione volta a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari che, in quanto tali, vincolano al rispetto dei doveri ineludibili di solidarietà (art. 23 della Costituzione) e la cui inosservanza determina, sul piano sostanziale, sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimo, nonché riflessi irrazionali sul piano della sana gestione.

c) Le carenze ed i ritardi del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria, divengono un comportamento censurabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla Carta costituzionale: osta a ciò, del resto, l'indefettibile principio generale dell'indisponibilità della obbligazione tributaria - riconducibile al principio di capacità contributiva (art. 53, primo comma, della Costituzione), entrambi espressione del più generale principio di egualianza nell'ambito dei rapporti tributari.

d) 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 necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario, con pregiudizio per gli interessi erariali.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 228/2021/PRSE, n. 54/2021/PRSE, 129/2020/PRSE, n. 108/2020/PRSP)

Delib. 142/2022/PRSE - Comune di Castell'Arquato (PC) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 – Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto – Riconciliazione rapporti creditori e debitori - Mancata riconciliazione dei crediti e debiti reciproci con l'Unione.

1) 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». Sul punto 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» (sentenza n. 252 del 2015).» (Corte costituzionale, n. 6/2019).

2) La mancata riconciliazione dei crediti e debiti reciproci realizza un vulnus per gli equilibri di bilancio o quanto meno potrebbe incidere sulla loro parziale inattendibilità, dal momento che le poste iscritte non trovano la necessaria conferma, in termini di richiesta oggettività, della loro iscrizione. Del resto, in ossequio ai principi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, secondo cui gli assetti dell'equilibrio e della copertura devono essere ipotizzati secondo una stima attendibile delle espressioni numeriche, la Corte costituzionale ha più volte sottolineato che «la copertura finanziaria delle spese deve indefettibilmente avere un fondamento giuridico, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero nella parte attiva del bilancio per realizzare nuove o maggiori spese» (Corte costituzionale, n. 197/2019).

3) L'art. 11, comma 6, lett. j del d.lgs. n. 118/2011 contempla, tra i soggetti tenuti all'asseverazione, le società

controllate e partecipate e gli enti strumentali e, pertanto, l'Unione, non ricadendo in queste categorie, non soggiace espressamente agli obblighi formali di asseverazione intestati, in particolare, all'organo di revisione dal citato art. 11. Purtuttavia, l'esigenza di garantire la necessaria corrispondenza tra le poste iscritte nel bilancio dell'Ente con quelle dell'Unione assume in ogni caso una sua autonoma rilevanza: non c'è dubbio, infatti, che la mancata riconciliazione dei crediti e debiti realizzati, anche in questo caso, un vulnus per gli equilibri di bilancio, o quanto meno potrebbe incidere sulla loro parziale inattendibilità (cfr. questa Sezione, delibb. n. 76/2021/PRSE e n. 91/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto – Tempestività dei pagamenti – Indicatore di tempestività dei pagamenti alto - Necessaria prosecuzione delle azioni avviate nel 2022 in relazione al rispetto della tempestività dei pagamenti.

1) Il rispetto della tempestività dei pagamenti risponde all'obbligo di legge previsto dall'art. 4 del d.lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, attuativo della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, successivamente reso più stringente dal decreto legislativo 9 novembre 2012, n. 192, la cui disciplina si fonda sulla direttiva 2011/7/UE, contenente, all'articolo 1, una indicazione di scopo nuova, rispetto alla direttiva 2000/35/UE, consistente nel fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno, favorendo in tal modo la competitività delle imprese e in particolare delle PMI.

2) La norma ha introdotto (con decorrenza differita al 2021 dall'art. 1, comma 854, della legge 27 dicembre 2019 n. 160) un obbligo di accantonamento di risorse correnti per gli enti che non rispettano i termini di pagamento delle transazioni commerciali, non riducono il debito pregresso o non alimentano correttamente la piattaforma dei crediti commerciali, intervenendo anche sulle modalità di calcolo dei tempi di ritardo dei pagamenti dei debiti commerciali con la previsione del calcolo dell'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti "sulle fatture ricevute e scadute nell'anno precedente" (comma 859, lettera b) e del calcolo dei tempi di ritardo "tenendo conto anche delle fatture scadute che le amministrazioni non hanno ancora provveduto a pagare" (comma 861)".

3) L'inosservanza dei termini di pagamento prescritti dalla normativa vigente non solo espone l'ente alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori ma condiziona, altresì, il "buon andamento" dell'azione amministrativa di cui all'art. 97 della Costituzione.

Bilancio di previsione e rendiconto – Risultato di amministrazione – Parte vincolata del risultato di amministrazione per fondi Covid - Errata rappresentazione di quota parte delle risorse non utilizzate provenienti dal contributo per l'esercizio delle funzioni fondamentali, unitamente ai ristori specifici di spesa non utilizzati, nei vincoli da trasferimenti.

La faq n. 38, da ultimo aggiornata in data 8 aprile 2021, prevede che "Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione. I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti". Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020. I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno."

Delib. 143/2022/PRSE - Comune di Rimini (RN) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Contabilizzazione dei contributi a rendicontazione.

Fattispecie: Il maggiore incremento dei residui (pari ad € 14.780.837,07) si è registrato nel titolo IV dell'entrata, dove – afferma il Comune – sono registrati i contributi da parte di ministeri e Unione Europea che verranno incassati solo a rendicontazione avvenuta. Nel solo anno 2020, a fronte dei numerosi contributi assegnati all'Ente, si sono formati € 18.693.911,05 di nuovi residui attivi a fronte di € 12.750.470,66 formatisi nel corso dell'anno 2019 (di cui oltre 9 milioni al 31 dicembre 2020 risultavano ancora da incassare).

La Sezione nel riservarsi ogni approfondimento istruttorio, invita il Comune a verificare il rispetto del principio contabile.

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

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

(cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, dell. n. 104/2022/PRSP, 259/2021/PRSE, 126/2021/PRSE, 142/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Società partecipate in perdita

a) Il manifestarsi di perdite di esercizio, da un lato, impatta sulla situazione finanziaria del Comune (attraverso l'obbligo di accantonamento delle perdite non ripianate, in proporzione alla partecipazione detenuta: art. 21 del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175, Testo unico delle società partecipate, d'ora innanzi T.U.S.P.) dall'altro genera una riduzione patrimoniale della società medesima con il conseguente rischio di emergere di situazioni di crisi aziendale che potrebbero compromettere la qualità di erogazione dei servizi pubblici a tali società affidati.

b) Si rimarca l'obbligatorietà di adozione, da parte dell'organo amministrativo della società, qualora emergano indicatori di crisi aziendale, dei provvedimenti necessari al fine di prevenire l'aggravamento della crisi, di correggerne gli effetti ed eliminarne le cause, attraverso un idoneo piano di risanamento (art. 14, T.U.S.P.);

c) In caso di mancato accantonamento al fondo perdite - di cui al citato art. 21 del T.U.S.P. -ai sensi della normativa introdotta per il periodo emergenziale dall'art. 10, comma 6-bis, del decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77, convertito con modificazioni dalla legge 29 luglio 2021, n. 108, perdite relative al 2020, se le perdite non risultano ancora ripianate al termine dell'esercizio 2021, esse dovranno comunque concorrere alla costituzione del relativo accantonamento, nel bilancio dell'ente locale, in sede di rendicontazione dell'esercizio 2022.

(Sez. reg. contr. Emilia-Romagna. del. n. 112/2022/PRSE).

- (cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna. dell. n. 112/2022/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Debiti fuori bilancio.

Fattispecie: riconosciuti e da riconoscere, per sentenze esecutive e per acquisizione di beni e servizi.

- a) Il debito fuori bilancio rappresenta un'obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro, assunta al di fuori delle norme di contabilità pubblica che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali. L'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.
- b) 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 esonerà gli enti dal definire una programmazione delle entrate e delle spese nel rispetto dei principi e delle regole contabili che disciplinano la formazione del bilancio.
- c) In applicazione dei principi di veridicità, trasparenza ed equilibrio del bilancio, gli enti senza attendere l'adempimento annuale previsto dall'articolo 193 del T.U.E.L., hanno 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. Gli enti devono provvedere immediatamente al finanziamento di un debito riconosciuto e al relativo pagamento.
- d) L'esatta individuazione e quantificazione dei debiti fuori bilancio nel corso dell'esercizio finanziario costituisce 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 incidere negativamente sulla situazione finanziaria o alterare i risultati di competenza.
- e) 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, comma 5, legge 27 dicembre 2002, n. 289) delle delibere di riconoscimento di debito fuori bilancio.
- f) 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. 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, ovvero al fine di garantire i vincoli del pareggio e degli equilibri interni.
- g) 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 articolo 183, comma 8, del 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.

(cfr. Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, dell. n. 267/2021/PRSP, 226/2021/PRSE, 206/2021/PRSE, Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo deliberazione n. 241/2020).

Bilancio di previsione e rendiconto - Bassa percentuale di riscossione delle entrate proprie.

- a) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.
- b) 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.

c) La riscossione dei tributi è attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse al Comune. L'irrinunciabilità della potestà impositiva implica la non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e la necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

(cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, dell. n. 107/2022/PRSE, 90/2022/PRSE, 226/2021/PRSE, 204/2021/PRSE, 142/2021/PRSE, 139/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato di esercizio negativo nel biennio 2019-20 (contabilità economico-patrimoniale)

a) La contabilità economico-patrimoniale assume 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 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. 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.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna. del. n. 112/2022/PRSE).

Delib. 144/2022/PRSE - Comune di Concordia sulla Secchia (MO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons. Tessaro - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Contabilizzazione dei contributi a rendicontazione.

Fattispecie: il Comune ha riferito che il maggiore incremento dei residui si è registrato nel titolo IV dell'entrata, dove – afferma il Comune – sono registrati contributi da parte della Regione, che verranno incassati solo a rendicontazione avvenuta.

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

b) Tale principio contabile altro non è che espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata, in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni che si prevede saranno esigibili nell'esercizio.

c) Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante – gli enti andrebbero 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.

(cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, dell. n. 104/2022/PRSP, 259/2021/PRSE, 126/2021/PRSE, 142/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancato rispetto del parametro obiettivo P8 concernente l'effettiva capacità di riscossione delle entrate.

- a) Il valore del parametro è dato dal rapporto tra riscossioni a competenza più riscossioni a residuo, e accertamenti di competenza più residui definitivi iniziali, che risulta al 37,11%, mentre il valore soglia è il 47%.
- b) Tale evidenza contabile può essere posta in relazione al rilievo anche dalla mancata riscossione di residui attivi derivanti da iscrizione di contributi a rendicontazione poi non riscossi o non riscuotibili.
- c) ai sensi dell'art. 242, co. 1, T.U.E.L., sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali che presentano gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un'apposita tabella, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari.
- d) Con decreto Ministro dell'interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2018 sono stati individuati, ai sensi del secondo comma dell'articolo citato, i parametri obiettivi da applicare al rendiconto per l'esercizio 2019.
- e) Il valore deficitario anche di uno solo di questi parametri costituisce un indice di allarme sulla tenuta dei conti in termini di sana, prudente e corretta gestione finanziaria.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, del. 239/2021/PRSP, Sez. reg. contr. Puglia, del. n. 119/2020/PRSP).

Delib. 145/2022/PRSE - Comune di Reggio Emilia (RE) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Società partecipate in perdita.

- a) Il reiterato manifestarsi di perdite di esercizio, da un lato, impatta sulla situazione finanziaria del Comune (attraverso l'obbligo di accantonamento delle perdite non ripianate, in proporzione alla partecipazione detenuta: art. 21 del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175, Testo unico delle società partecipate, d'ora innanzi T.U.S.P.) dall'altro genera una riduzione patrimoniale della società medesima con il conseguente rischio di emergere di situazioni di crisi aziendale che potrebbero compromettere la qualità di erogazione dei servizi pubblici a tali società affidati.
- b) Si rimarca l'obbligatorietà di adozione, da parte dell'organo amministrativo della società, qualora emergano indicatori di crisi aziendale, dei provvedimenti necessari al fine di prevenire l'aggravamento della crisi, di correggerne gli effetti ed eliminarne le cause, attraverso un idoneo piano di risanamento (art. 14, T.U.S.P.);
- c) In caso di mancato accantonamento al fondo perdite - di cui al citato art. 21 del T.U.S.P. -ai sensi della normativa introdotta per il periodo emergenziale dall'art. 10, comma 6-bis, del decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77, convertito con modificazioni dalla legge 29 luglio 2021, n. 108, perdite relative al 2020, se le perdite non risultano ancora ripianate al termine dell'esercizio 2021, esse dovranno comunque concorrere alla costituzione del relativo accantonamento, nel bilancio dell'ente locale, in sede di rendicontazione dell'esercizio 2022 (Sez. reg. contr. Emilia-Romagna. del. n. 112/2022/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato economico negativo nell'esercizio 2020

Fattispecie: il Comune ha motivato il peggioramento del risultato di esercizio con la diminuzione dei proventi straordinari, che nel 2019 comprendevano le plusvalenze derivanti da alienazione di azioni Iren. La circostanza genera dubbi sulla tenuta dell'equilibrio economico del Comune, il quale non può essere garantito da proventi

aventi natura straordinaria, che non danno alcuna garanzia che si ripetano negli esercizi successivi.

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) A mente 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».

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.
(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna. del. n. 112/2022/PRSE).

Delib. 146/2022/PRSE - Comune di Novafeltria (RN) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa percentuale di riscossione delle entrate al titolo I in conto residui.

1) 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 vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

2) 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.

3) La riscossione dei tributi, in particolare, è attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse al Comune.

4) Dal principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria si ricava l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario e della competenza dell'organo gestionale all'attuazione del rapporto tributario.

5) Deve essere posta in evidenza la sostanziale illecità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari la cui inosservanza determina sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi ma, anche, la non

solerte gestione della riscossione degli stessi.

Delib. 147/2022/PRNO - Comune di Castelnuovo Rangone (MO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - All'esito dell'istruttoria svolta emerge un quadro caratterizzato dal sostanzialmente 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 ed al termine dell'esercizio 2020 risulta ampiamente positivo l'equilibrio di parte corrente. Dal riscontro documentale fornito dal Comune, inoltre, non risultano significative criticità gestionali in grado di compromettere gli equilibri.

Delib. 148/2022/PRSE - Comune di Goro (FE) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Valore deficitario del parametro obiettivo P5.

Fattispecie: Si rileva il valore deficitario del parametro P5, relativo alla sostenibilità del disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio.

a) Ai sensi dell'art. 242, co. 1, T.U.E.L., sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali che presentano gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un'apposita tabella, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari.

b) Il valore deficitario anche di uno solo di questi parametri costituisce un indice di allarme sulla tenuta dei conti in termini di sana, prudente e corretta gestione finanziaria (cfr. Sezione regionale di controllo per la Puglia, deliberazione n. 119/2020/PRSP).

c) Il valore deficitario del parametro P5 indica essenzialmente criticità nella sostenibilità del disavanzo, ma la Sezione rileva che il Comune, in realtà, risulta rientrato dal disavanzo di amministrazione già a rendiconto 2019 (cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 81/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Verifica degli equilibri.

Fattispecie: Gli equilibri in conto competenza sono rispettati e il saldo finale di cassa è positivo ma il revisore osserva e rileva che gli equilibri di bilancio, sia per la parte corrente che per la parte capitale, sono influenzati notevolmente da contributi privati ricevuti da imprese locali e pertanto il bilancio deve essere attentamente monitorato, al fine di evitare che l'ente perda l'equilibrio così difficilmente raggiunto negli ultimi esercizi.

a) È necessario che un ente, e per esso gli organi a ciò deputati, effettuino la periodica verifica degli equilibri generali di bilancio con la periodicità stabilita dal regolamento di contabilità e in ogni caso almeno entro il termine prescritto dall'art. 193, comma 2, del TUEL.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato.

Fattispecie: L' FPV finale spesa di parte corrente riguarda in parte il trattamento accessorio e premiante reimputato su un solo anno e in parte ad incarichi legali esterni su contenziosi ultrannuali. L'alimentazione del fondo pluriennale vincolato in conto capitale accantonato al 31/12/2020, è composto da entrate vincolate e destinate a investimenti accertate in conto competenza.

a) Si evidenzia l'importanza di una corretta programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, 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.

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancata pubblicazione sul sito istituzionale dell'ente delle delibere di controllo della Corte dei conti.

Fattispecie: A fronte della mancata trasmissione a mezzo pec, sollevata dall'ente, si osserva che le deliberazioni della Sezione regionale di controllo sono trasmesse a Comuni, Province e Città metropolitana, ormai da anni, tramite il sistema informativo ConTe e non più tramite posta elettronica certificata.

- a) È necessario il rispetto dei i principi di annualità, trasparenza, certezza e veridicità dei rendiconti.
- b) Si evidenzia l'importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia contabile degli enti locali e pertanto la necessità di rispettare le disposizioni normative vigenti.

Delib. 151/2022/PRSE - Comune di Pianoro (BO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel.- Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Efficacia del contrasto all'evasione tributaria.

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 vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) Gli eventuali accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

c) Il versante dell'entrata, in termini di recupero dei crediti, come anche quello della minor spesa in termini di razionalizzazione della spesa, con recupero di "economie organizzative", costituiscono ambiti gestionali da curare con particolare attenzione.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n. 228/2021/PRSE, n. 54/2021/PRSE, 129/2020/PRSE, n. 108/2020/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Ingente mole di residui attivi conservati a rendiconto 2018 -2020

Fattispecie: Il Comune ha riferito di ritenere il *trend* del triennio allineato in considerazione del fatto che "lo scostamento che si può rilevare nel 2020 "è dovuto da un'entrata straordinaria al titolo IV "Accensione prestiti" di 2.000.000,00 relativo ad un mutuo acceso con l'istituto per il credito sportivo il cui contratto è stato stipulato in dicembre 2020 e l'incasso è arrivato i primi giorni di gennaio 2021". Ha ribadito inoltre la riduzione delle entrate ai titoli I e III e causa del Covid.

Il Comune allega poi un prospetto dal quale si riportano i residui attivi con anzianità superiore a tre anni per il 2020 e 2021, precisando che alcuni di questi residui nel 2022 si stanno riscuotendo grazie all'attività di recupero coattivo effettuata da ADER Agenzia delle entrate riscossione.

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) Considerata la finalità della norma, deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. Un ente, cioè, non può limitarsi a verificare la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione delle singole poste, ma deve accettare l'effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n. 228/2021/PRSE, n. 132/2021/PRSE, n.101/2020/PRSP, n. 6/2020/PRSE, n.61/2021/PRSE).

Delib. 154/2022/PRSE - Comune di Cento (FE) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons.Tessaro - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Permanere del profilo di criticità inherente alla scarsa percentuale di riscossione a residuo delle entrate proprie (cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 68/2021/PRSP, n. 115/2021/PRSE, n. 64/2022/PRSE).

Fattispecie: In occasione del precedente ciclo di bilancio, era stata rilevata con delibera di questa Sezione n. 250/2021/PRSE, una criticità di carattere sostanziale dovuta alla bassa percentuale di riscossione al titolo 1 dei residui da recupero dell'evasione tributaria a rendiconto 2018 e 2019; la situazione era solo parzialmente migliorata in occasione della verifica operata dalla Sezione sul rendiconto 2020, in quanto i dati rilevati dimostravano **l'aumento della capacità di riscossione relativamente ai titoli 1 e 3 in competenza, pur permanendo la illustrata difficoltà nella riscossione a residuo.**

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, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) 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.

c) al fine di smaltimento dei residui attivi, gli enti devono provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali cioè da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche, necessariamente, in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013).

d) L'inefficienza della riscossione coattiva, incide negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche e determina una grave compromissione del dovere tributario, che la Corte costituzionale ha già precisato come riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., ed è "preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi" (sentenza n. 288 del 2019).

e) Il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, sociali e civili, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi.

f) Da tale legame, (anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost.), discende la sua riconducibilità al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost. Tale qualifica, tuttavia, si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), sicché, quando il Legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale».

g)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». Di conseguenza, l'evasione rappresenta «una rottura del vincolo 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».

h) La funzione della riscossione, 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” (sentenza n. 45 del 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)».

i) Un ente locale, nella verifica dei residui da mantenere nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), deve verificare anche **l'effettiva esigibilità** del credito riguardante le condizioni di insolvenza del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto;

l) 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 conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

m) La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi è operazione fondamentale ai fini della corretta 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.

n) E' a tale adempimento che fanno riferimento le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, comma 3, del

TUEL, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011 (punto 9.1), le quali postulano l'esigenza di operare una rigorosa ed attenta ricognizione delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possano essere previsti con un ragionevole grado di certezza.

Delib. 155/2022/PRSE - Comune di Fiscaglia (FE) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons.Tessaro - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Riscossione entrate da recupero evasione tributaria.

Fattispecie: il Comune ha riferito:

- 1) in relazione al recupero dell'evasione tributaria, che l'ente ha emesso nell'esercizio 2020 avvisi di accertamenti tributari notificati tra settembre e dicembre 2020, con termine per effettuare il pagamento pari a 60 giorni dalla notifica dell'atto;
- 2) in merito ai relativi mancati incassi dell'anno, il Comune ha risposto che, probabilmente, in assenza di diversa comunicazione, l'ufficio finanziario ha effettuato direttamente l'imputazione agli accertamenti a residuo, senza effettuare incassi in conto competenza 2020.

La evidente carenza di informazioni tra i diversi uffici di un Comune dalle modeste dimensioni dimostra la scarsa cura circa la corretta applicazione dei principi contabili contenuti nel d.lgs. n. 118/2011, la cui inosservanza può cagionare un vulnus alla corretta rappresentazione delle poste di bilancio, vulnerandone altresì gli equilibri (Corte cost., n. 279/2016).

a) Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria contenuto nell'allegato. 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.

a1) 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, prevede 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.";

a3) "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".

b) Si rileva una significativa **criticità costituita dall'imputazione di riscossioni relative ad avvisi tributari emessi nell'esercizio 2020 ad accertamenti relativi ad anni precedenti o comunque non pertinenti**, e di conseguenza il mancato rispetto dei principi di annualità, trasparenza, certezza e veridicità dei rendiconti.

Bilancio di previsione e rendiconto - Rappresentazione del fondo pluriennale vincolato (FPV).

a) Si evidenzia: 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.

b) Il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione delle spese pubbliche territoriali che evidensi, 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) 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.

c) Lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011 è quello di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie.

(Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017, punto 9 del *Considerato diritto*).

c1) La logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, è quella di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017).

(cfr. Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 47/2021/PRSE, n. 53/2022/PRSE, n. 138/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati e doppia asseverazione da parte degli Organi di revisione.

Fattispecie: non è stata allegata la riconciliazione con ASP

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 costituzionale, sentenza n. 252 del 2015).

b) «*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).

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 n. 2/SEZAUT/2016/QMIG). In caso quindi 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.

e) Il principio di simmetria delle poste contabili, espressivo del canone fondamentale dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sentenza n. 197 del 2019), si riflette sui contenuti degli obblighi facenti capo all'ente locale: l'art. 11 comma 6 lett. j) del D.lgs. 118/11 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.

f) 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:

f1) verifica le cause alla base delle suddette discordanze 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;

f2) se accerta che le suddette **cause** 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.»

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 47/2021/PRSE e n. 98/2022/PRSP)

Delib. 156/2022/PRSE - Comune di Casalecchio di Reno (BO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Necessaria prosecuzione delle azioni avviate in relazione all'efficacia del contrasto all'evasione tributaria.

Fattispecie:

- la Sezione valuta con favore, il processo avviato dal Comune per ridurre il tempo intercorrente tra l'anno di imposta considerato e il momento di attuazione del controllo di correttezza ed emissione degli avvisi di accertamento. Tiene, inoltre in considerazione quanto riferito dall'Ente in merito al potenziamento del recupero coattivo.
- La riscossione delle entrate relative al titolo 3 in conto residui deve essere migliorata.

a) E' necessario imprimere il massimo impulso e di assicurare una rigorosa continuità, alle attività di controllo e di riscossione coattiva dei tributi non spontaneamente versati dai contribuenti.

b) Solo un'accurata e ponderata attività di previsione "a monte" e di accertamento nel corso dell'esercizio (e non alla fine) 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.

c) Le carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria possono divenire un

comportamento censurabile, anche in considerazione del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) e dell'imparzialità e della sana gestione finanziaria (art. 97 della Costituzione).

d) Si raccomanda di proseguire nell'implementazione delle azioni volte ad incrementare la capacità di riscossione dell'Ente, nonché di svolgere un attento controllo sull'efficacia dell'attività realizzata al riguardo e sui risultati conseguiti dai soggetti esterni all'Ente medesimo, allo scopo di incassare i crediti vantati.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 228/2021/PRSE, n. 54/2021/PRSE, n. 122/2020/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata rappresentazione della parte vincolata del risultato di amministrazione per fondi Covid-19.

Fattispecie:

- Il Comune ha rappresentato sia le risorse non utilizzate del fondo per le funzioni *ex art. 106 del d.l. n. 34/2020* che i ristori specifici di spesa non utilizzati relativi alla solidarietà ambientale nella parte vincolata del risultato di amministrazione, come vincoli derivanti da legge.
- L'Ente non ha correttamente apposto i vincoli relativi ai fondi Covid-19 nell'allegato a/2 del risultato di amministrazione in quanto i ristori specifici di spesa non utilizzati devono essere rappresentati tra i "vincoli da trasferimenti" e non tra i "vincoli di legge".

a) Si evidenziano le modalità di **compilazione del prospetto a/2 allegato al rendiconto di gestione, riportate dal MEF nella faq n. 38**, da ultimo aggiornata in data 8 aprile 2021, in base alla quale:

a1) "Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni *ex art 106 del DL 34/2020*, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione.

a2) I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti".

b) Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS *ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012* (IMU settore turistico) ed *ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020*, TOSAP-COSAP *ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020* ed *ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020*, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni *ex articolo 106 del DL 34/2020*.

c) I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco *ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020*, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno.".

(Cfr. Sez. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 54/2022/PRSP)

Delib. 157/2022/PRSE - Comune di Lesignano De Bagni (PR) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV) - reimputazione all'esercizio successivo.

Fattispecie: L'Ente ha precisato di aver adottato i cronoprogrammi di spesa nel rispetto dei principi dell'armonizzazione contabile. Relativamente ai lavori del primo stralcio del progetto di riqualificazione energetica della sede municipale nel corso del 2021 sono stati registrati ulteriori ritardi e sospensioni che hanno portato a prevedere l'ultimazione dei lavori nell'anno 2022.

- a) Si sottolinea l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.
- b) Nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase.
- c) La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo di realizzazione dell'investimento pubblico e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del FPV il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il d.m. 1 marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo.
- d) Le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla performance e per l'attivazione di misure correttive.
- e) Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio. Talché, la non corretta iscrizione delle poste nel FPV vizia il documento contabile della sua funzione essenziale (Corte cost., sent. n. 184/2016).
- f) Si evidenzia che "... l'imputazione delle spese di investimento in un unico esercizio vanifica, nella sostanza, lo strumento contabile del FPV, funzionale a dare contezza tanto all'Esecutivo quanto al Consiglio comunale nonché agli stessi cittadini dei tempi di realizzazione dell'opera attesa. Infatti, la rappresentazione delle risorse di investimento in un unico anno non risponde alla ratio dell'istituto armonizzato, limitandosi a riproporre la classica modalità contabile di riconduzione in bilancio degli stanziamenti con (eventuale) riporto, a seconda dei casi, a residuo proprio o a residuo di stanziamento, delle risorse, rispettivamente, non pagate o non ancora impegnate nonché dei pagamenti effettuati" (cfr. questa Sezione, delib. n. 138/2022/PRSE).
- g) Il corretto utilizzo dello strumento del FPV introdotto dalla contabilità armonizzata e l'adeguata programmazione dei lavori divengono attualmente essenziali nell'ambito dell'assegnazione di risorse europee, pena, in caso di mancato raggiungimento dei target e milestone definiti, la restituzione del finanziamento ottenuto: il conseguente, probabile, detramento degli equilibri di bilancio (le risorse del PNRR revocate dovrebbero essere sostituite con risorse proprie alternative) si aggiungerebbe al sicuro pregiudizio derivante dalla mancata realizzazione degli obiettivi attesi, oltre ai riflessi indotti dagli interventi programmati e non realizzati.

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

Delib. 158/2022/PRSE - Comune di Budrio (BO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Garanzie a favore di soggetti terzi

- a) Il rilascio di garanzie a favore di terzi, pur rientrando nell'autonomia dell'ente, può incidere quale fattore di rischio sulla tenuta degli equilibri a seconda della maggiore o minore solvibilità dei soggetti garantiti e limita, inoltre, la capacità d'indebitamento propria del soggetto garante poiché le quote annuali degli interessi relativi alle operazioni d'indebitamento garantite concorrono, *ai sensi dell'art. 204, comma 1, del TUEL*, al limite massimo consentito per l'indebitamento dell'ente.
- b) In ragione dei rischi anche solo potenziali per l'ente, l'*art. 207 del TUEL* vieta di assumere garanzie fideiussorie nei confronti di terzi per finalità diverse dall'assunzione di mutui. Tale divieto è riconducibile alla regola aurea, di cui all'*art. 119 Cost.*, di ricorso all'indebitamento solo per spese d'investimento, atteso che il rilascio di una garanzia fideiussoria, che espone l'Ente al rischio di escusione in caso d'insolvenza del debitore, è assimilata dal legislatore a un'ipotesi d'indebitamento, come tale, limitata esclusivamente a operazioni d'investimento comportanti futuri vantaggi per la collettività.
- c) Il comma 3 del richiamato art. 207 ammette il rilascio di garanzia fideiussoria a favore di terzi, che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito, rinviano al contenuto dell'*art. 3, comma 18, della L. n. 350/2003* per la previsione di un vincolo di materia e di procedura.

d) Come evidenziato dalla Sezione delle Autonomie, nella deliberazione 30/SEZAUT/2015/QMIG, "Deve trattarsi dell'assunzione di mutui destinati alla realizzazione o alla ristrutturazione di opere a fini culturali, sociali o sportivi, su terreni di proprietà dell'ente locale e occorre valutare la sussistenza delle seguenti condizioni, ossia che: a) 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; b) la struttura realizzata sia acquisita al patrimonio dell'ente al termine della concessione; c) la convenzione regoli i rapporti tra ente locale e mutuatario nel caso di rinuncia di questi alla realizzazione o ristrutturazione dell'opera. Peraltro, tali disposizioni non sono più derogabili dagli enti locali con proprio Regolamento di contabilità, diversamente da quanto previsto nella precedente versione dell'*art. 152, d.lgs. n. 267/2000*, se non nel senso di limitare ulteriormente la possibilità di rilasciare fideiussioni (*art. 207, comma 4-bis, aggiunto dall'*art. 74, d.lgs. n. 118/2011**)".

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

- a) La difficoltà di riscossione delle entrate proprie, di natura sia tributaria sia patrimoniale, ha come effetto la crescita di residui attivi, dei quali diviene sempre più difficile l'esazione soprattutto in ragione del decorso del tempo, in una sorta di circolo vizioso per cui più è irrisoria la capacità di riscossione delle entrate proprie dell'ente maggiore è l'accumulo di residui che, sommandosi a quelli relativi ad esercizi pregressi, finiscono per lo più con l'essere stralciati dalle scritture contabili in sede di riaccertamento ordinario degli stessi.

Bilancio di previsione e rendiconto - Contrasto all'evasione tributaria

- a) Oltre a fungere da principale deterrente dell'evasione tributaria, una sistematica attività di accertamento tributario e conseguente riscossione coattiva può preservare gli enti dal fenomeno di accumulo di residui attivi che, se di rilevante consistenza e difficile o impossibile esazione, incidono in maniera determinante sull'effettiva disponibilità di cassa.

(Cfr., Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib n. 122/2020/PRSE)

Delib. 159/2022/PRSE - Comune di Soragna (PR) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa percentuale di riscossione delle entrate tributarie in conto residui

a) Gli enti devono, da un lato, procedere ad un rigoroso monitoraggio dei residui iscritti, verificando, in sede di riaccertamento, le ragioni del loro mantenimento, dall'altro devono mettere in atto tutte le misure necessarie per incrementare la capacità di riscossione degli stessi.

b) Una scarsa capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste a preventivo, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente.

c) Il FCDE, pur neutralizzando tali effetti mediante accantonamento di un importo pari al 100% dei residui attivi, non può tuttavia essere considerato risolutivo in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere comunque ad azionare opportune misure organizzative che permettano l'effettiva affluenza di entrate a bilancio tali da consentire una programmazione delle spese necessarie a soddisfare i bisogni della collettività.

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 54/2021/PRSE, n. 107/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Assenza di cassa vincolata

Fattispecie: la Sezione prende atto dell'istituzione di tale provvista da parte dell'ente a decorrere dall'esercizio in corso (2022).

a) La cassa vincolata, in deroga al principio dell'unità di bilancio per il quale il complesso unitario delle entrate finanzia la totalità delle spese, dà la rappresentazione e la misura dei risultati dell'azione amministrativa, consente cioè di conoscere se e quale è stato l'utilizzo delle fonti di finanziamento e se è stato realizzato lo scopo cui queste erano destinate coincidente con la "spesa il cui finanziamento è obbligatorio e prioritario e, di frequente, costituzionalmente necessario, in quanto sovente collegata ai livelli essenziali delle prestazioni (art. 117, comma 2, lett. m Cost.).

b) La manifestazione finanziaria di risorse (fonti) viene così posta in relazione diretta alla realizzazione di un determinato oggetto, vale a dire una spesa di particolare e primaria rilevanza; tale correlazione deve essere oggetto di rappresentazione in bilancio (di qui la deroga al principio di unità), a garanzia dell'efficacia dell'azione amministrativa".

Bilancio di previsione e rendiconto - Rinegoziazione mutui

Fattispecie: si tratta della rinegoziazione dei prestiti concessi dalla Cassa Depositi e Prestiti s.p.a. In base alla circolare della stessa CDP, n. 1300 del 23 aprile 2020, è stata concessa agli enti locali la possibilità di rinegoziare i prestiti in ammortamento al 1° gennaio 2020, inclusi quelli già oggetto di precedenti rinegoziazioni. La rinegoziazione è intervenuta per i mutui con durata residua, ante rinegoziazione, superiore a 15 anni che saranno rimborsati con un piano di ammortamento della durata di 24 anni.

La variazione del piano di ammortamento dei mutui rinegoziati ha imposto la necessità di un adeguamento delle previsioni di bilancio ai fini della conformazione della spesa ai nuovi piani di ammortamento dei finanziamenti per le annualità 2020, 2021 e 2022.

L'indicazione, data dal Revisore nel parere espresso sull'operazione, è di non espandere la spesa corrente incomprimibile, utilizzando, con criteri di prudenza e oculatezza, le economie di spesa rivenienti dalla rinegoziazione.

In considerazione delle priorità cui devono essere destinate le risorse liberate dalla rinegoziazione dei mutui, la diminuzione delle rate di ammortamento non può essere considerata di per sé un risparmio a destinazione libera.

Si richiama l'Ente all'osservanza dei principi richiamati, espressione di una corretta contabilizzazione delle risorse sotto il profilo meramente finanziario e della sana gestione.

a) La rinegoziazione rappresenta uno strumento particolarmente efficace per dare sostegno agli obiettivi di pareggio di bilancio e di salvaguardia degli equilibri ma che, per sua conformazione, ha ricadute sia per

l'esercizio in cui è disposta che per quelli futuri.

- b) L'operazione è basata sul principio dell'equivalenza finanziaria consistente in un tasso d'interesse post rinegoziazione tale per cui il valore attuale delle rate derivanti dal nuovo piano di ammortamento sia uguale al valore attuale delle rate previste dal piano di ammortamento ante rinegoziazione, vigente al momento della valutazione.
- c) Ciò permette all'erogatore un'equità economica nonostante la sostituzione dell'incasso della rata a una determinata scadenza con più rate di minore importo a scadenze posticipate.
- d) Il recupero di risorse finanziarie sull'esercizio nel quale è disposta e negli esercizi successivi, con un minor effetto a decorrere dal quindicesimo anno, ha evidentemente come contraltare l'allungamento della vita media dei finanziamenti accompagnata da una parziale, conseguente, diminuzione, nel lungo periodo, della capacità di indebitamento dell'ente oltre che da un aumento degli oneri finanziari complessivi connessi all'allungamento dei tempi di ammortamento.
- e) Al generale criterio prudenziale nell'uso di tali risorse liberate, si aggiunge il vincolo di destinazione cui soggiacciono negli esercizi a venire dette economie di spesa che, in virtù della regola posta dall'art. 119 Cost., possono essere destinate alla copertura di spese di investimento o alla riduzione dell'indebitamento.
- f) Secondo l'orientamento proprio di questa Sezione (in termini Deliberazione n. 72/2022/PRSE) “(...) la legge costituzionale n. 1/2012, nell'introdurre il principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale, è intervenuta anche sull'articolo 119 Cost. il quale, per la parte che qui interessa (sesto comma), nel ribadire che l'indebitamento delle autonomie territoriali è consentito solo per finanziare spese di investimento, introduce due ulteriori condizioni all'indebitamento medesimo, richiedendo che ad esso si possa procedere solo con ‘la contestuale definizione di piani di ammortamento’ ed a condizione che l'equilibrio di bilancio sia rispettato ‘per il complesso degli enti di ciascuna Regione’.
- g) La stessa norma ha rinviato l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ad un'apposita legge (la citata legge n. 243/2012) che, all'art. 10, ha affermato, ribadendo il disposto della norma costituzionale, che l'accesso all'indebitamento è consentito solo per il finanziamento delle spese di investimento, secondo le modalità e nei limiti fissati dallo stesso articolo, nonché dalla legge dello Stato (...)".
- h) Come già affermato da questa Sezione nella richiamata pronuncia, se è vero che il divieto generale di destinare risorse in conto capitale a spese di natura diversa trova una deroga, eccezionale e temporanea, nell'art. 7, comma 2, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125 - che, nella vigente formulazione, prevede la possibilità, per gli enti territoriali, di utilizzare (per gli anni dal 2015 al 2024) le risorse derivanti da operazioni di rinegoziazione di mutui senza vincoli di destinazione -, è tuttavia evidente che tale disposizione deve essere ricondotta a sistema, attraverso una lettura che non sia in contrasto con le regole ed i limiti costituzionali all'indebitamento, applicabili alle operazioni di rinegoziazione dei mutui che, come nel caso di specie, determinano un ingiustificato e non consentito disallineamento tra il periodo di ammortamento e la vita utile del correlato investimento.

Delib. 166/2022/PRSE - Comune di Sant'Ilario d'Enza (RE) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons. Tessaro - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Difficoltà in merito alla realizzazione delle entrate proprie, con particolare riferimento al titolo 1 in conto residui.

Fattispecie: si richiama il Comune a prestare particolare attenzione all'attività di accertamento e riscossione dei tributi, con la raccomandazione di attuare, prima dell'attività di riscossione coattiva, tutte le pratiche necessarie all'individuazione dei soggetti debitori ed al recupero di quanto dovuto, ponendo in essere tutte le attività di vigilanza e di monitoraggio a tutela delle proprie ragioni creditorie.

- a) Una scarsa capacità di riscossione, incidendo sulla 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.
- b) Si segnala un importante arresto della Corte Costituzionale (Sentenza n.6 del 2017) la quale ribadisce come: *"le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci ed, in particolare, a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti ed ai debiti, nonché dalla sovrastima, in sede previsionale, dei flussi finanziari di entrata. I due fenomeni sono strettamente collegati poiché se i crediti vengono sovrastimati e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alla anticipazione di cassa e con produzione, in prospettiva pluriennale, di rilevanti disavanzi 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.
- c) Gli enti locali, nella verifica dei residui da mantenere nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), devono verificare anche l'effettiva esigibilità del credito riguardante le condizioni di insolvibilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non sia più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizionale (art. 230 del T.U.E.L, 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 (Corte dei Conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2012).
- d) La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi è operazione fondamentale ai fini della corretta 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 una 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.
- e) È a tale adempimento che fanno riferimento le prescrizioni indicate nell' art 228, comma 3, del TUEL, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011 (punto 9.1), le quali postulano l'esigenza di operare una rigorosa ed attenta ricognizione delle voci classificate dei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione / pagamento possano essere previsti con ragionevole grado di certezza.
- Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato re-imputato ad un solo esercizio.**
- a) 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 una analisi delle ragioni di eventuali scostamenti tra risultati e obiettivi.
- b) La redazione del cronoprogramma, che connota il FPV, necessita di una attenta regolamentazione dell'attività amministrativa, con la conseguenza che, la non corretta rappresentazione dell'imputazione alle annualità del Fondo Pluriennale Vincolato costituisce elemento di criticità.
- c) Compete all'Organo di revisore, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile assicurare, l'attendibilità e la congruenza di tutti i dati contabili rappresentati a rendiconto.

d) Si sottolinea che il principio della competenza finanziaria potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione delle spese pubbliche territoriali 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. In questa ottica, assume un 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.

f) Scopo del fondo pluriennale vincolato, come risultante dal D.lgs. 118/2011, è quello di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie.

(Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017, punto 9 del Considerato diritto).

Delib. 168/2022/PRSE - Comune di Castello d'Argile (BO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 – Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancata riconciliazione rapporti creditori e debitori con l'Unione.

a) Si osserva 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; 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 citato art. 11.

b) Si sottolinea che 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 che la mancata riconciliazione dei crediti e debiti realizzati 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 (cfr. questa Sezione, Relazione sullo stato della finanza locale, anno 2021, delib. n. 273/2021/REF, pag. 60).

c) E' necessario assumere senza indugio i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie; la verifica necessita di un doppio livello di analisi e andrà effettuata sia nella parte finanziaria del bilancio, ma anche in quella economico-patrimoniale.

(Cfr. Sez. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 228/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata rappresentazione della parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid-19.

Fattispecie: l'Ente non ha correttamente apposto i vincoli relativi ai fondi Covid-19 nell'allegato a/2 del risultato di amministrazione. I ristori specifici di spesa, non utilizzati, devono essere rappresentati tra i "vincoli da trasferimenti" tra le risorse vincolate del risultato d'amministrazione e non tra i "vincoli di legge".

a) Si evidenziano le modalità di compilazione del prospetto a/2 allegato al rendiconto di gestione, riportate dal MEF nella faq n. 38, da ultimo aggiornata in data 8 aprile 2021:

a1) "Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i **"Vincoli da legge"**, unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione.

a2) I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i **"Vincoli da trasferimenti"**.

a3) Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020. I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno."

b) Si sottolinea l'importanza della "*trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge*" (Corte cost., sent. n. 274/2017), ai fini del controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio di bilancio e della sana gestione finanziaria dell'Ente.

c) Si osserva che l'utilizzabilità dei fondi Covid ricevuti anche nelle annualità successive (2021 e 2022), con conseguente rendicontazione da presentare alla Ragioneria generale dello Stato, obbliga gli enti all'osservanza delle prescritte regole nella rendicontazione finale, a conclusione dell'utilizzo di tali fondi a destinazione vincolata.

(Cfr. Sez. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 54 /2022/PRSP)

Delib. 174/2022/PRSE - Comune di Cervia (RA) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Primo.Ref.Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - ammontare elevato di residui attivi (oltre 1.500 euro *pro capite*) e scarsa capacità di riscossione dei residui relativi ad entrate proprie.

a) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente 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, 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) Sotto un ulteriore profilo, per quanto riguarda i contributi da Regione, Stato e UE sia di parte corrente sia per investimenti, si evidenzia che, in base a quanto previsto dal punto 3.6. dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, in caso di trasferimenti a rendicontazione, l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'ente erogatore ovvero, nel caso in cui l'erogatore non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata, agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato.

d) Tale principio contabile è espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata, in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni giuridicamente perfezionate.

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

Bilancio di previsione e rendiconto – Rapporti crediti e debiti con gli organismi partecipati.

Fattispecie: alcune asseverazioni, degli organi di revisione di società partecipate dal Comune, sono state inviate solo in seguito all'approvazione del rendiconto del Comune, e che l'asseverazione riguardante la società Hera S.p.A. non risulta pervenuta. Relativamente a quest'ultima, l'ente ha evidenziato che la società non risulta tenuta a questo adempimento in quanto quotata in borsa.

a) Si evidenzia che l'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 dispone che la relazione sulla gestione da allegare al rendiconto dell'ente territoriale debba riportare gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate, aggiungendo che la predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

b) Tale disposizione va letta in relazione all'obbligo per gli enti locali di adottare comuni schemi di bilancio (finanziario ed economico e conto del patrimonio), e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi partecipati/controllati.

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. Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 4 /SEZAUT/2015/INPR).

d) L'obbligo informativo, parte della relazione sulla gestione allegata al rendiconto, 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.

e) 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).

f) Per gli enti locali, le modifiche al T.U.E.L. apportate dal sopra richiamato d.l. n. 174/2012, hanno richiesto alle amministrazioni di organizzare un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario 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; è stato così assegnato al sistema dei controlli interni il compito di verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, la redazione del bilancio consolidato, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente.

g) L'articolo 147-*quinquies*, co. 3, del T.U.E.L., 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' 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 momento non derogabile nell'ambito della corretta gestione delle risorse pubbliche.

i) Si ribadisce che l'adempimento di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011 riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e **va esteso anche alle società quotate nei mercati regolamentati** (cfr. deliberazione di questa Sezione regionale di controllo n. 39/2019/PRSE), in quanto l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata dal positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio. Si invita, pertanto, l'Amministrazione comunale a sollecitare la richiesta ad Hera S.p.a., ribadendo l'obbligo.

Delib. 175/2022/PRNO - Comune di Nonantola (MO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio e previsione e rendiconto - All'esito dell'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 ed al termine dell'esercizio 2020 risulta ampiamente positivo l'equilibrio di parte corrente. Dal riscontro documentale fornito dal Comune, inoltre, non risultano significative criticità gestionali in grado di compromettere gli equilibri.

Delib. 176/2022/PRSE - Comune di San Prospero (MO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Trasferimenti a rendicontazione

a) In base a quanto previsto dal punto 3.6. dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, in caso di trasferimenti a rendicontazione, l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'ente erogatore ovvero, nel caso in cui l'erogatore non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata, agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato; tale principio contabile è espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata, in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni giuridicamente perfezionate.

b) 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.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 143/2022/PRSE; 104/2022/PRSP, 259/2021/PRSE, 126/2021/PRSE, 142/2021/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Asseverazioni, degli organi di revisione di società partecipate dal Comune

L'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011, secondo cui la relazione sulla gestione da allegare al rendiconto dell'ente territoriale deve riportare gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate, 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: l'adozione di comuni schemi di bilancio costituisce, infatti, 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, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 4 /SEZAUT/2015/INPR).

Delib. 183/2022/PRSE - Comune di Montescudo Montecolombo (RN) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Bassa percentuale di riscossione delle entrate tributarie in conto residui

- a) Una esigua capacità di riscossione, rischia di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente e altresì di vulnerare gli equilibri finanziari di questo.
- b) Gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità, 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 gli enti devono 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) È necessario assicurare l'efficienza dell'attività di riscossione e eseguirne il costante monitoraggio in particolare per le entrate di natura tributaria in conto residui, rammentandosi che, sebbene la sospensione, ai sensi dell'art. 68 D.L. 18/2020 (cd. Decreto Cura Italia) e successive modificazioni, dell'attività di notifica e dei termini di versamento delle entrate tributarie e non tributarie abbia inciso sui carichi tributari in scadenza dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, la riattivazione degli strumenti di recupero dei crediti tributari, vetusti e anche in conto competenza, appare di stringente necessità per gli enti al fine di colmare la carente attività di riscossione cui ha contribuito la menzionata sospensione.

d) Un incremento della riscossione dei residui attivi di natura tributaria, in special modo risalenti a esercizi pregressi, permette di non cumulare residui attivi vetusti e altresì di incorrere nella decadenza e nella prescrizione dei crediti tributari risalenti.

(cfr. *ex multis*, Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 54/2021/PRSE, n. 107/2022/PRSE, n. 267/2021/PRSP, 258/2021/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Utilizzo del contributo straordinario per la fusione per spesa corrente di natura ripetitiva

Fattispecie: A dispetto delle rassicurazioni dell'Ente, la Sezione condivide le riserve, espresse dall'Organo di revisione nel parere sul bilancio di previsione 2021-2023, in ordine alla destinazione di tali risorse straordinarie - e riconosciute per un tempo determinato - a spese ricorrenti che, in quanto tali, una volta cessato il contributo straordinario nel 2025, potrebbero restare prive di copertura.

a) È necessario reperire le risorse per far fronte a spese correnti di natura ripetitiva facendo leva sulle proprie entrate ordinarie e riservando il contributo straordinario ricevuto a motivo della fusione al finanziamento di spese di riassetto istituzionale organizzativo necessitate dal suddetto processo o a spese di investimento o a spese una tantum onde evitare di incorrere nel rischio di possibile pregiudizio dell'equilibrio finanziario dell'ente.

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancata sottoscrizione del contratto decentrato integrativo per il 2020.

a) In coerenza con l'orientamento espresso anche da altre Sezioni regionali della Corte dei conti, si evidenzia che l'intero procedimento alla base dell'erogazione del trattamento accessorio (stanziamento in bilancio delle risorse, costituzione del Fondo ai fini dell'apposizione del vincolo di destinazione, sottoscrizione del contratto decentrato integrativo ai fini della determinazione dei criteri di riparto) deve fisiologicamente concludersi entro

l'anno di riferimento, dovendosi ritenere patologica ogni attività svolta in sanatoria, oltre tale anno.

b) La Sezione rileva, al riguardo, come la contrattazione decentrata tardiva sia foriera di non marginali effetti patologici derivanti dallo svolgimento a posteriori di adempimenti che devono fisiologicamente intervenire nell'esercizio di riferimento essendo legati all'annualità.

c) In base all'art. 40 bis, comma 3, del d.lgs. 165/2001, l'Amministrazione è tenuta a inviare al MEF una relazione annuale, che l'organo di revisione deve certificare al fine di consentire non solo di verificare il rispetto dei vincoli finanziari in ordine alla consistenza e all'evoluzione delle risorse assegnate ai fondi per la contrattazione integrativa ma anche di accertare l'effettiva valorizzazione di criteri improntati alla premialità, al riconoscimento del merito e alla valorizzazione dell'impegno e della qualità della performance individuale, con riguardo ai diversi istituti finanziati dalla contrattazione integrativa, nonché a parametri di selettività, con particolare riferimento alle progressioni economiche.

d) Stabilire a posteriori, con un contratto decentrato integrativo postumo, i criteri per la ripartizione delle risorse quando obiettivi e risultati si sono già manifestati e sono stati già verificati, potrebbe generare possibili conflitti.

Delib. 184/2022/PRSE - Comune di Voghiera (FE) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref.Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Bassa capacità di riscossione delle entrate proprie dell'ente di natura tributaria in conto residui.

Fattispecie: irrisoria capacità di riscossione al titolo 1 in conto residui.

a) Sebbene la sospensione, ai sensi dell'art. 68 D.L. 18/2020 (cd. Decreto Cura Italia) e successive modificazioni, dell'attività di notifica e dei termini di versamento delle entrate tributarie e non tributarie abbia inciso sui carichi tributari in scadenza dall' 8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, la riattivazione degli strumenti di recupero dei crediti tributari vetusti, e anche in conto competenza, appare di stringente necessità per gli enti al fine di colmare la carente attività di riscossione cui ha contribuito la menzionata sospensione.

b) È necessario incrementare la riscossione dei residui attivi di natura tributaria, in special modo risalenti a esercizi pregressi, evitando così di cumulare residui attivi vetusti e altresì di incorrere nella decadenza e nella prescrizione dei crediti tributari risalenti.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato di spesa in conto capitale imputato a un solo esercizio

Fattispecie: il Comune ha spiegato la imputazione al solo esercizio 2021 del Fondo pluriennale vincolato di spesa in conto capitale, pari a 139.333,92, con gli importi medio-bassi degli interventi la cui conclusione è stata stimata al 31/12/2021 senza imputazione di spesa, quindi, sulle successive annualità. A comprova il Comune ha trasmesso il cronoprogramma dei citati interventi.

a) Si ribadisce l'importanza della corretta valorizzazione del FPV che proceda parallelamente a una corretta programmazione della spesa.

Bilancio di previsione e rendiconto - Parte libera del risultato d'amministrazione

Fattispecie: Dalla documentazione in atti emerge come il Comune presenti storicamente una **parte libera del risultato di amministrazione piuttosto importante e in progressiva crescita**. Pur essendo note le peculiarità del 2020, nel quale non è da escludersi che l'incremento della parte disponibile sia attribuibile alla diffusione della pandemia da Covid-2019, si nota un consistente avanzo libero anche negli esercizi 2018 e 2019. In passato la Sezione rilevò un aumento dell'avanzo non vincolato (in percentuale stimata, in via prudenziale, superiore al 50% rispetto all'anno precedente) per cui richiamò l'attenzione dell'Ente sulle cause determinanti tale avanzo

"ove connesso a difficoltà o incapacità di spesa, ad eccesso di risorse attribuite nel P.E.G., ad eccesso di entrate per errata programmazione fiscale".

- a) La legge di bilancio per il 2019 (L. 145 del 2018, art. 1 comma 820) ha disposto, in attuazione delle sentenze della Corte costituzionale n. 247 del 29 novembre 2017 e n. 101 del 17 maggio 2018, che gli enti locali utilizzino il risultato di amministrazione (e il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa) nel rispetto delle disposizioni previste dal *decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*. Ne consegue che l'avanzo di amministrazione, una volta accertato nelle forme di legge, è nella disponibilità dell'ente che lo realizza.
- b) A ciò si aggiunga che una buona capacità di programmazione della spesa, e la conseguente assegnazione di risorse ai dirigenti tramite il PEG, oltre a costituire un efficace antidoto all'accumulo di avanzi a causa di inefficienza amministrativa, rappresenta uno dei principi fondamentali della contabilità armonizzata rammentandosi che il principio contabile applicato concernente la Programmazione di Bilancio (All. 4/1 al D.lgs. 188/2011) definisce questa come *"il processo che consente di organizzare le attività e le risorse necessarie per la realizzazione dei fini di promozione e sviluppo economico e civile delle comunità di riferimento"*.
- c) La legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, dedica inoltre alla "Programmazione degli obiettivi di finanza pubblica" il titolo terzo e prevede che *"tutte le amministrazioni pubbliche devono conformare l'impostazione delle previsioni di entrata e di spesa al metodo della programmazione"*.
- d) Si esorta l'Ente al rispetto del richiamato principio che assume valenza pluriennale poiché *"Il concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica e la condivisione delle conseguenti responsabilità, rendono necessaria una consapevole attività di programmazione con un orizzonte temporale almeno triennale"*.
- e) La necessità di estendere al medio periodo l'orizzonte delle decisioni da assumere e delle verifiche da compiere va al di là, quindi, del carattere "autorizzatorio" del bilancio di previsione e significa, per ciascuna amministrazione, porre attenzione a:
- e1) affidabilità e incisività delle politiche e dei programmi,
- e2) chiarezza degli obiettivi,
- e3) corretto ed efficiente utilizzo delle risorse".

Delib. 187/2022/PRSE - Comune di Riccione (RN) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons. Tessaro - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Parte vincolata del risultato d'amministrazione per fondi Covid.

Fattispecie: Le risorse derivanti dalla perdita figurativa TARI non utilizzata nel 2020 sono confluite nei vincoli formalmente attribuiti dall'ente, anziché nei vincoli derivanti dalla legge. Seppur le risorse relative alla perdita figurativa TARI, siano state completamente utilizzate nell'anno 2021, si richiama l'Ente al rispetto di quanto rappresentato sottolineando l'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017).

- a) Sul punto, assume specifico rilievo quanto sottolineato nella faq n. 38 di Arconet la quale con ultimo aggiornamento 8 aprile 2021 chiarisce che:
- a1) "Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione.

a2) I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti".

a3) Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020.

a4) I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno."

(Cfr. Sez. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n.54 /2022/PRSP)

Delib. 5/2023/PRSE - Comune di Castellarano (RE) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV) - reimputazione all'esercizio successivo.

Fattispecie: l'Ente ha fornito chiarimenti ma non ha allegato il cronoprogramma aggiornato.

a) Si sottolinea l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

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

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

c) Pur con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla *performance* e per l'attivazione di misure correttive.

d) Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio. Talché, la non corretta iscrizione delle poste nel FPV vizia il documento contabile della sua funzione essenziale (Corte cost., sent. n. 184/2016).

e) Questa Sezione ha già avuto modo di evidenziare che "... l'imputazione delle spese di investimento in un unico esercizio vanifica, nella sostanza, lo strumento contabile del FPV, funzionale a dare contezza tanto all'Esecutivo quanto al Consiglio comunale nonché agli stessi cittadini dei tempi di realizzazione dell'opera attesa. Infatti, la rappresentazione delle risorse di investimento in un unico anno non risponde alla ratio dell'istituto armonizzato, limitandosi a riproporre la classica modalità contabile di riconduzione in bilancio degli stanziamenti con (eventuale) riporto, a seconda dei casi, a residuo proprio o a residuo di stanziamento, delle risorse, rispettivamente, non pagate o non ancora impegnate nonché dei pagamenti effettuati" (cfr. questa Sezione, delib. n. 138/2022/PRSE).

f) Il corretto utilizzo dello strumento del FPV introdotto dalla contabilità armonizzata e l'adeguata programmazione dei lavori divengono attualmente essenziali nell'ambito dell'assegnazione di risorse europee, pena, in caso di mancato raggiungimento dei *target* e *milestone* definiti, la restituzione del finanziamento ottenuto: il conseguente, probabile, detrimento degli equilibri di bilancio (le risorse del PNRR revocate dovrebbero essere sostituite con risorse proprie alternative) si aggiungerebbe al sicuro pregiudizio derivante dalla mancata realizzazione degli obiettivi attesi, oltre ai riflessi indotti dagli interventi programmati e non realizzati.

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

Delib. 6/2023/PRSE - Comune di Civitella di Romagna (FC) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Borelli - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa capacità di riscossione in relazione alla Tassa rifiuti.

Fattispecie: L'Ente ha comunicato che l'attività di recupero dell'evasione è stata affidata ad una ditta esterna, ICA Tributi s.r.l., e che regolarmente vengono approvati gli elenchi per la riscossione coattiva con l'Agenzia delle entrate. Anche in passato era stato riscontrato un rallentamento nell'attività di riscossione relativa a recupero dell'evasione tributaria e, in particolare, della Tassa rifiuti.

a) È sempre necessaria una maggiore cura nell'attività di riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche in chiave dinamica, con particolare riferimento alle entrate tributarie, a residuo.

b) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) Si evidenzia che gli accantonamenti a FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzarne gli effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale un ente deve provvedere ad azionare le opportune misure organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volte ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

(cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, delib. n. 151/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV) - Reimputazione ad un solo anno e mancanza dei cronoprogrammi di spesa.

- a) L'imputazione delle spese di investimento ad un unico esercizio vanifica lo strumento contabile del FPV che è invece funzionale a dare contezza tanto all'Esecutivo quanto al Consiglio comunale dei tempi di realizzazione dell'opera stessa.
- b) La rappresentazione delle risorse di investimento in un unico anno non risponde alla *ratio* dell'istituto armonizzato, limitandosi a riproporre la classica modalità contabile di riconduzione in bilancio degli stanziamenti con (eventuale) riporto a residuo delle risorse rispettivamente non pagate o non ancora impegnate, nonché dei pagamenti effettuati.
- c) Con riferimento ai cronoprogrammi di spesa, la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con deliberazione n. 2/2021/INPR, punto 3, ha evidenziato che *"Un adeguato cronoprogramma deve consentire di collegare sistematicamente il ciclo finanziario con il ciclo tecnico progettuale e realizzativo dei lavori pubblici e deve quindi attivare il procedimento di programmazione e controllo su tutti i transiti materiali ed economico – finanziari, nonché sui tempi di attraversamento tra le varie fasi (progettazione, bando di gara, aggiudicazione, contrattualizzazione ecc.), che conducono, in un arco temporale stabilito, alla concreta realizzazione dell'opera pubblica"*,
- d) La mancanza di tale importante documento, in particolare per le spese di investimento che possono avere uno sviluppo temporale che supera il singolo esercizio finanziario, oltre a rappresentare una carenza sotto il profilo della puntuale programmazione progettuale, incide negativamente sulla corretta rappresentazione contabile dei fatti gestionali, oltreché sotto il profilo della puntuale pianificazione dei flussi di cassa.
- e) Il d.lgs. n. 118/2011 (all. 4/2, § 5.3.1) prescrive che «Le spese di investimento sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base di un cronoprogramma. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa [...]. È in ogni caso auspicabile che gli enti richiedano sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare».
- f) È sempre necessario provvedere alla stesura dei cronoprogrammi di spesa, per le opere pubbliche, e ad un costante aggiornamento di essi. A ciascuno degli investimenti inseriti nel programma triennale delle opere pubbliche e dell'elenco annuale deve, infatti, inevitabilmente corrispondere un cronoprogramma dell'opera correlata. È sulla base del cronoprogramma che si definiscono gli stanziamenti inerenti alla spesa e lo sviluppo del FPV. La mancata predisposizione ed il mancato aggiornamento dei cronoprogrammi costituiscono inadempimento alle disposizioni vigenti (cfr. Sezione regionale di controllo per il Veneto, delib. n. 22/2020/PRSE).
- g) In considerazione dell'alta improbabilità della realizzazione dell'opera pubblica in un unico esercizio, è necessario che gli enti rivedano l'organizzazione impostando la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati in funzione dei quali costituire le previsioni di bilancio e implementando gli strumenti di controllo interno anche mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al d.m. 22 dicembre 2015.
- h) Per una completa rappresentazione del FPV, gli enti sono chiamati ad esplicitare le fonti in entrata destinate a finanziare (nella specie) le spese di investimento incluse nel cronoprogramma, e cioè se si tratti (in quota parte): a) di prestiti; b) di contributi a rendicontazione assegnati da un ente sovraordinato; c) di utilizzo di nuove entrate; d) di utilizzo di avanzo libero (Corte conti, Sez. contr. Veneto n. 18/2019).
- i) Attraverso una corretta esposizione del FPV saranno monitorabili anche gli andamenti più strettamente gestionali correlati alla realizzazione delle opere oltreché, sotto i profili giuridico-contabili, le scadenze delle diverse obbligazioni esigibili nel triennio. Diversamente, in violazione dei richiamati principi dell'armonizzazione contabile di cui al d.lgs. n. 118/2011, verrebbero surrettiziamente rese indisponibili risorse non ancora impegnate o impegnabili, potenzialmente destinabili a finalità alternative, con elusione dei principi

di trasparenza e attendibilità e con possibile pregiudizio della piena conoscibilità delle dinamiche finanziarie e gestionali delle spese di investimento da parte del Consiglio comunale.

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, delibb. n. 270/2021/PRSE, n. 138/2022/PRSE)

Delib. 08/2023/PRSE - Comune di San Giorgio di Piano (BO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Ref. Pais Greco - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa capacità di riscossione dei residui di cui ai titoli 1 e 3

a) La difficoltà di riscossione delle entrate proprie, di natura sia tributaria sia patrimoniale, ha come effetto la crescita di residui attivi, dei quali diviene sempre più difficile l'esazione soprattutto in ragione del decorso del tempo, in una sorta di circolo vizioso per cui più è irrisoria la capacità di riscossione delle entrate proprie dell'ente maggiore è l'accumulo di residui che, sommandosi a quelli relativi ad esercizi pregressi, finiscono per lo più con l'essere stralciati dalle scritture contabili in sede di riaccertamento ordinario degli stessi.

b) È importante curare l'aspetto gestionale della riscossione ordinaria e verificare il corretto adempimento spontaneo degli obblighi di pagamento svolgendo una solerte attività di controllo della riscossione onde evitare di incorrere nella decadenza e nella prescrizione dei propri crediti.

Bilancio di previsione e rendiconto - Reimputazione del fondo pluriennale vincolato a un solo esercizio, anche per le opere avviate nel 2022.

a) Considerata anche l'assegnazione di contributi PNRR, si ricorda che condizione indispensabile per il raggiungimento degli obiettivi di trasparenza contabile e del progressivo avvicinamento dei momenti della competenza e della cassa - espressione della competenza finanziaria potenziata, principio informatore dell'armonizzazione contabile - è la puntuale valorizzazione delle nuove grandezze introdotte dalla riforma, fra cui appunto il Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) che incide in via immediata e diretta sulla quantificazione e rappresentazione del risultato di amministrazione.

b) La Sezione delle Autonomie è più volte intervenuta sull'istituto in esame, ribadendo (cfr., in particolare, deliberazioni n. 4/SEZAUT/2015 e n. 9/SEZAUT/2016) che il FPV è uno strumento fondamentale per il rafforzamento della funzione programmatica. In particolare, in presenza di uno scostamento temporale tra l'accertamento dell'entrata e l'imputazione della relativa spesa, esigibile solo in esercizi successivi a quello in cui è stata accertata l'entrata, è possibile garantire la copertura finanziaria delle spese future attraverso l'istituto contabile in parola che ha la finalità di garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego (Corte cost. 6/2017).

c) La logica del nuovo sistema della competenza potenziata è infatti quella di *"dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese"*.

d) La corretta determinazione del Fondo, mediante l'accertamento di entrate destinate a dare copertura a spese impegnate nel medesimo esercizio in cui è stato effettuato l'accertamento ma imputate agli esercizi successivi in base all'esigibilità delle relative obbligazioni, implica la necessaria predisposizione di adeguati cronoprogrammi che regoleranno le spese di investimento.

e) Come anche recentemente evidenziato dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 2/2021/INPR, *"la corretta gestione della spesa per gli investimenti costituisce ora una priorità assoluta nelle politiche pubbliche nazionali, regionali e locali, nella prospettiva di risanamento dell'economia che punta a risultati ed obiettivi che non possono essere mancati"*. È essenziale che lo sviluppo degli investimenti sia pertanto sostenuto da un'adeguata programmazione fisica - dalla progettazione fino all'esecuzione e al collaudo dell'opera - accompagnata dalla corrispondente programmazione finanziaria.

Delib. 12/2023/PRSE - Comune di Fidenza (PR) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. Cons. Tessaro - Pres. Pieroni.

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

a) Il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione delle spese pubbliche territoriali che evidensi, 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.

b) Lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011 - è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie.

(Cfr. Corte conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, delib. n. 138/2022/PRSE, n. 228/2021/PRSE, n. 109/2021/PRSE, 81/2021/PRSE, 6/2020/PRSE, 5/2020/PRSE, 4/2020/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Accensione di un prestito per acquisizione di "compendi di beni"

In caso di acquisto di "compendi di beni", i beni immobili oggetto di acquisizione vengono trasferiti liberi da qualsiasi debito, gravame o scrittura pregiudizievole, fatto salvo unicamente il rispetto dei vincoli convenzionali che hanno, peraltro, determinato la concessione dei contributi pubblici inerenti ad interventi di edilizia residenziale sociale e primariamente riconducibili ai requisiti soggettivi degli assegnatari e alle modalità e criteri di determinazione delle corrisposte da pagare per la locazione/godimento permanente. Qualunque vendita coatta attuata quindi nell'alveo di una procedura fallimentare, infatti, è sostenuta dall'art. 108 della L.F. e in particolare dal comma 2 secondo cui "[p]er i beni immobili e gli altri beni iscritti in pubblici registri, una volta eseguita la vendita e riscosso interamente il prezzo, il giudice delegato ordina, con decreto, la cancellazione delle iscrizioni relative ai diritti di prelazione, nonché delle trascrizioni dei pignoramenti e dei sequestri conservativi e di ogni altro vincolo".

Delib. 14/2023/PRSE - Comune di Molinella (BO) - Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 - Rel. - Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Tracciabilità, perimetrazione, cronoprogramma e rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)

Come anche avviene per il fondo pluriennale vincolato, l'esposizione contabile, da parte dell'Ente, delle risorse PNRR, in ossequio al principio della tracciabilità (art. 9, comma 4, d.l. n. 77/2021) e del suo corollario, la perimetrazione delle risorse PNRR, deve 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).

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

CORTE DEI CONTI - CENTRO UNICO PER LA FOTORIPRODUZIONE E LA STAMPA - ROMA

