

Deliberazione n. 183/2023/PRSE



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

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

Adunanza del 23 novembre 2023
Comune di Monchio delle Corti (PR)
Rendiconto 2021 e Preventivo 2022-24

Visti gli artt. 81, 97, 100, 117 e 119 della Costituzione;

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

Vista la L. 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria una Sezione Regionale di Controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000, modificato con le deliberazioni delle Sezioni Riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, e, da ultimo, con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229, del 19 giugno 2008;

Visto il D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali;

Vista la L. 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;

Vista la L. 31 dicembre 2009, n. 196;

Visto il D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118;

Visto l'art. 148-*bis*, comma 3, del TUEL, così come introdotto dalla lettera e), del comma 1 dell'art. 3, D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 213 del 7 dicembre 2012;

Viste le linee guida per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto dell'esercizio 2021, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 10/2022/INPR;

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

Vista la deliberazione n. 2/SEZAUT/2022/INPR con la quale la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ha approvato le linee-guida per la relazione dell'organo di revisione economico-finanziaria sul bilancio di previsione 2022-2024, nonché il relativo questionario;

Considerato che dette linee guida 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. 3173 del 27 giugno 2022;

Vista la deliberazione n. 195/2022/INPR con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2023;

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

Esaminate, a seguito delle indicazioni della Sezione delle Autonomie, le relazioni sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2021 e sul bilancio preventivo 2022-24 redatte dall'Organo di Revisione del Comune di Monchio delle Corti (PR);

Viste le note prot. n. 57 in data 5 gennaio 2023, prot. n. 564 del 30 gennaio 2023 e prot. n. 2582 del 08 giugno 2023, con le quali il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

Viste le deduzioni fatte pervenire con note ricevute a firma del Sindaco e dell'Organo di revisione;

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

Udito il relatore, Consigliere Tiziano Tessaro;

FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2023, ha

esaminato la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio 2022/24 ed al rendiconto per l'esercizio 2021 del Comune di Monchio delle Corti, ed in particolare:

- le relazioni dell'organo di revisione sul rendiconto per l'esercizio 2021 e sul bilancio di previsione per gli esercizi 2022/24, inviate a questa Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1 co. 166, l. 266/2005, redatte in conformità alle linee-guida approvate dalla Sezione delle autonomie di questa Corte dei conti con deliberazione n. 2/SEZAUT/2022/INPR e n. 10/SEZAUT/2022/INPR, mediante la compilazione dei questionari ivi allegati (di seguito anche "questionari");
- le relazioni dell'Organo di revisione, prodotte ai sensi dell'art. 239 del TUEL, sulla proposta di bilancio di previsione 2022-24 e sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione per l'esercizio finanziario 2021;
- gli schemi di bilancio presenti nella Banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP) relativi ai suddetti documenti contabili;
- l'ulteriore documentazione relativa al bilancio preventivo e al rendiconto presente sul sito internet istituzionale del Comune di Monchio delle Corti.

2. Dall'esame della predetta documentazione, emerge la situazione contabile e finanziaria.

EQUILIBRI DI BILANCIO

	Rendiconto 2021
Equilibrio di parte corrente	€ 198.102,98
Equilibrio di parte capitale	€ 216.743,02
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00
Equilibrio finale	€ 414.846,00

La costruzione degli equilibri nel 2021 rispetta quanto stabilito dal D.Lgs. 118/2011 e il Comune di Monchio delle Corti ha conseguito un risultato di

competenza non negativo, così come prescritto dall'art. 1, c. 821, della L. n. 145/2018.

RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE

	Rendiconto 2021
Fondo cassa	€ 902.287,23
Residui attivi	€ 1.396.924,53
Residui passivi	€ 1.445.237,95
FPV per spese correnti	€ 30.556,10
FPV per spese in conto capitale	€ 78.810,56
Risultato di amministrazione	€ 744.607,15
Totale accantonamenti	€ 85.835,66
di cui: FCDE	€ 73.657,19
Totale parte vincolata	€ 28.797,75
Totale parte destinata agli investimenti	€ 337.337,89
Totale parte disponibile	€ 292.635,85

La parte disponibile nell'esercizio 2021 risulta incrementata rispetto all'anno 2020 di euro 233.505,62.

I residui attivi ammontano ad € 1.396.924,53 di cui € 431.874,42 provenienti dalla gestione dei residui ed € 965.050,11 provenienti dalla gestione di competenza 2021, così ripartiti per titoli di entrata:

Titolo entrata	Gestione residui	Gestione competenza 2021
1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	€ 58.350,63	€ 47.115,27
2 - Trasferimenti correnti	€ 3.145,00	€ 55.353,10
3 - Entrate extratributarie	€ 91.809,62	€ 420.946,31
4 - Entrate in conto capitale	€ 266.262,84	€ 439.353,56

5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	€ 0,00	€ 0,00
6 - Accensione prestiti	€ 0,00	€ 0,00
7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	€ 0,00	€ 0,00
9 - Entrate per conto terzi e partite di giro	€ 12.306,33	€ 2.281,87
Totale	€ 431.874,42	€ 965.050,11

Il risultato d'amministrazione 2021, presenta un fondo crediti di dubbia esigibilità pari a euro 73.657,19, in diminuzione rispetto al precedente anno 2020 in cui era pari a euro 88.260,25; l'ente non si è avvalso della facoltà di calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità delle entrate dei titoli 1 e 3, accantonato nel risultato di amministrazione 2021, calcolando la percentuale di riscossione del quinquennio precedente con i dati del 2019 in luogo di quelli del 2020 e del 2021, ai sensi dell'art. 107-bis, D.L. 17 marzo 2020, n. 18, come modificato dall'art. 30-bis del D.L. n. 41/2021.

L'Organo di revisione ha verificato la regolarità della metodologia di calcolo del fondo crediti dubbia esigibilità.

Con riferimento agli altri fondi posti all'interno della parte accantonata del risultato di amministrazione, si rileva la mancanza di un accantonamento per fondo rischi e contenzioso e l'Organo di revisione, nel parere sul rendiconto 2021, specifica che, dal momento che non ricorre la fattispecie, il risultato di amministrazione non presenta un accantonamento per fondo rischi e contenzioso. Questo aspetto è stato approfondito nella deliberazione n. 28/2023/VSG della Sezione scrivente, a cui si rimanda per una maggiore disamina, e si dà atto che l'ente ha motivato la mancata costituzione del fondo rischi contenzioso con l'assenza di contenziosi in essere con soggetti terzi.

Nessun accantonamento è stato effettuato a fondo perdite partecipate, né a fondo di garanzia per debiti commerciali, in quanto le casistiche non sussistono.

Ulteriori accantonamenti si riferiscono all'indennità fine mandato, pari a euro 2.178,47, e ai rinnovi contrattuali del personale dipendente per un importo pari a euro 10.000,00.

Il fondo per il salario accessorio risulta certificato dall'Organo di revisione e l'accordo decentrato integrativo è stato sottoscritto il 30 dicembre 2021.

CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

Con riferimento alla capacità di riscossione delle entrate proprie dell'ente, si osserva in particolare quanto esposto nella seguente tabella.

	Rendiconto 2021 Accertamenti (a)	Rendiconto 2021 Riscossioni (b)	% (b/a)
Tit.1 residui (iniziali +riaccertati)	€ 136.372,88	€ 78.022,25	57,21%
Tit.1 competenza	€ 852.113,03	€ 804.997,76	94,47%
Tit.3 residui (iniziali +riaccertati)	€ 650.759,42	€ 558.949,80	85,89%
Tit.3 competenza	€ 1.402.431,76	€ 981.485,45	69,98%

L'ente mostra una buona capacità di riscossione relativamente al titolo 1 in competenza e al titolo 3 a residuo, mentre evidenzia difficoltà nella riscossione relativamente al titolo 1 a residuo e al titolo 3 in competenza.

In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, dal questionario sul rendiconto 2021, risultano accertamenti per "recupero evasione" per IMU/TASI pari a euro 42.000,00 e con incassi pari a euro 27.130,29 e senza accantonamento a FCDE in competenza e a rendiconto.

Per quanto attiene ai proventi da sanzioni amministrative per violazione codice della strada, non risultano accertamenti nelle ultime tre annualità in quanto, come affermato in precedenza dall'ente, il comune è di ridotte dimensioni e l'unico vigile ha sempre svolto opera di prevenzione.

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2021
Fondo cassa finale	€ 902.287,23
Anticipazione di tesoreria	€ 0,00

Cassa vincolata	€ 0,00
Tempestività dei pagamenti	- 27,80 giorni

Il fondo di cassa al 31 dicembre 2021 risultante dal conto del Tesoriere corrisponde alle risultanze delle scritture contabili dell'ente.

L'ente non ha costituito la cassa vincolata nel corso dell'esercizio 2021 e, nel parere sul rendiconto 2021, l'Organo di revisione dichiara di aver verificato che il Comune nel corso del 2021 non si è dovuto dotare di una gestione della cassa vincolata.

Il Comune non ha fatto ricorso all'utilizzo dell'anticipazioni di tesoreria nell'anno 2021.

L'indicatore di tempestività dei pagamenti è pari a - 27,80 giorni nell'anno 2021 e il Revisore Unico, nella relazione sul rendiconto 2021, ha verificato che il Comune non è tenuto all'accantonamento al fondo garanzia debiti commerciali.

INDEBITAMENTO

	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021
Debito complessivo a fine anno	€ 2.604.572,47	€ 2.320.485,53

L'ente, nell'esercizio 2021, ha rispettato il limite all'indebitamento disposto dall'art. 204 del Tuel con un'incidenza percentuale sul totale dei primi tre titoli delle entrate relative al rendiconto del penultimo anno, pari al 4,94 % per l'anno 2021 in miglioramento rispetto al 2020 che era di 5,90 %.

Non ha fatto ricorso a nuovo indebitamento e non ha effettuato operazioni di rinegoziazione dei mutui.

L'ente non ha in essere garanzie (quali fidejussioni o lettere di patronage) o altre operazioni di finanziamento a favore dei propri organismi partecipati o a favore di soggetti diversi dagli organismi partecipati.

L'ente, inoltre, non ha in corso al 31 dicembre 2021 operazioni di partenariato pubblico e privato e non ha in corso contratti relativi a strumenti finanziari derivati.

2.1. Dalla documentazione versata in atti per l'esercizio 2021 risulta inoltre quanto segue:

- dalle domande preliminari del questionario non risultano elementi di criticità;
- c'è coerenza nell'ammontare del FPV iscritto nel rendiconto 2021, e il FPV risulta imputato a un solo esercizio;
- il rendiconto 2021 è stato approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. 19 del 30 aprile 2022, nei termini di legge;
- la trasmissione a BDAP dello schema di bilancio 2021 approvato dal Consiglio Comunale risulta avvenuta nei termini;
- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli articoli 203, 204 e 207 del TUEL;
- a rendiconto 2021 risultano rispettati tutti i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario, tranne il parametro P4 (indicatore 10.3 - sostenibilità debiti finanziari) che risulta maggiore del 16%. L'ente in una precedente nota istruttoria relaziona che il suddetto parametro sfiora in quanto l'ente nel 2010 ha contratto un mutuo con Cassa DD/PP di euro 3.761.444,00 per la realizzazione di un impianto FTV a terra. Tale impianto genera spese per il rimborso della quota capitale e della quota interessi e, in contrapposizione, genera entrate, per la vendita di energia elettrica e per il contributo sulla produzione, entrambi erogati dal GSE, che consentono ampiamente il pagamento della rata annuale di ammortamento (investimento in scadenza nel 2029).
- durante l'esercizio 2021 non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio;
- nell'esercizio 2021, è stato rispettato il vincolo di spesa per il personale dettato dai commi 557 e 562 della Legge 296/2006;
- in relazione agli effetti sulla gestione finanziaria 2021 connessi all'emergenza sanitaria, l'ente ha trasmesso alla RGS le certificazioni sulla perdita di gettito 2020 e 2021 connessa all'emergenza epidemiologica Covid-19 entro il 31 maggio, rispettivamente, dell'anno 2021 e 2022 e l'Organo di revisione, nel parere sul rendiconto 2021, dichiara di aver verificato che nell'avanzo vincolato sono correttamente riportate le risorse non utilizzate nel corso del 2021 del c.d. "Fondone" e dei relativi specifici ristori oggetto dell'apposita certificazione;
- la contabilizzazione dei servizi per conto terzi rispetta il principio contabile;
- l'ente ha provveduto alla tenuta dell'inventario e della contabilità economico-patrimoniale;

- nel questionario l'Organo di revisione dichiara che i prospetti dimostrativi di cui all'art. 11, c. 6, lett. j, D.Lgs. n. 118/2011 dei debiti e crediti reciproci tra l'ente e gli organismi partecipati recano la doppia asseverazione degli organi di revisione e dalla relazione dell'Organo di revisione risulta che non sono emerse criticità dal confronto tra i rapporti crediti/debiti tra ente e l'unica società partecipata.

- l'ente partecipa all'Unione Montana Appennino Parma Est;

3. Il bilancio di previsione per il triennio 2022-24 del Comune di Monchio delle Corti è stato approvato con deliberazione del Consiglio comunale n. 4 del 22 gennaio 2022 e l'Organo di revisione, nella relazione prodotta ai sensi dell'art. 239 del TUEL, esprime parere favorevole.

L'impostazione del bilancio preventivo, come confermato nel questionario dall'Organo di revisione, è altresì tale da garantire il rispetto degli equilibri di cui all'art. 162 del TUEL nonché dei risultati di competenza d'esercizio non negativi ai sensi dell'art. 1, c. 821, della L. 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), come da prospetti di cui al D.M. 1° agosto 2019 e successive modificazioni.

4. Si rammenta infine che il Comune di Monchio delle Corti (PR) era stato destinatario di pronuncia inerente ai rendiconti 2018 e 2019 (deliberazione n. 166/2021/PRSE), con cui la Sezione aveva rilevato irregolarità in merito alla scarsa efficacia dell'attività di contrasto all'evasione tributaria nelle fasi di accertamento e riscossione, alla gestione del fondo pluriennale vincolato in particolare in merito alla parte della spesa in conto capitale, all'assenza dell'accantonamento nel fondo rischi e contenzioso e alla mancanza, dall'ottobre 2018 all'agosto 2020, di un Segretario comunale titolare.

5. In esito agli elementi di potenziale criticità il magistrato istruttore ha esperito apposita istruttoria, chiedendo al Comune, con note prot. n. 57 del 5 gennaio, n. 564 del 30 gennaio 2023 e n. 2582 del 08 giugno 2023, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti:

- Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE);
- Fondo pluriennale vincolato (FPV) e cronoprogrammi di spesa;
- aumento dei costi delle utenze in relazione alla crisi energetica in corso;
- applicazione delle disposizioni di cui all'art. 1, commi 227 e 228, legge 29 dicembre 2022 n. 197, così come previsto dal comma 229 della medesima legge, in relazione allo stralcio di debiti di importo residuo fino a mille euro;

- residui attivi elevati mantenuti al Titolo IV;
- gestione dei residui attivi e quantificazione del FCDE.

5.1. In esito alla ricezione delle già menzionate note istruttorie, il Comune, con note prot. C.d.c. n. 403 del 24 gennaio 2023, nn. 608 e 609 del 31 gennaio 2023 e n. 2654 e 2655 del 15 giugno 2023 ha fornito i seguenti chiarimenti.

5.1.1. In merito al FCDE, l'ente ha trasmesso il prospetto di calcolo utilizzato per l'accantonamento a rendiconto, relativamente alle annualità 2017-2021, precisando di non essersi avvalso della facoltà prevista dall'art. 107-*bis* del D.l. n. 18/2020 di calcolare la percentuale di riscossione del quinquennio con i dati del 2019 in luogo di quelli 2020 e 2021 e l'Organo di revisione ha dichiarato di aver verificato la regolarità del calcolo dell'FCDE a rendiconto 2021.

5.1.2. In merito al FPV, l'ente ha comunicato che l'unica misura che ha interessato lo spostamento delle risorse dall'esercizio finanziario 2021 a quello 2022, ha riguardato il progetto di realizzazione della nuova caldaia di backup (impianto di produzione energia termica ad uso riscaldamento, alimentata a cippato di legno di produzione locale) a servizio della rete di teleriscaldamento del Capoluogo.

L'ente ha precisato, nella nota dell'ufficio tecnico, che il cronoprogramma approvato prevedeva la conclusione dei lavori entro 120 giorni dalla loro consegna, avvenuta il 13 settembre 2021, e che le risorse economiche necessarie per dare compimento all'investimento sono state dirottate sull'anno 2022, in considerazione della data prevista per la fine dell'intervento (13 gennaio 2022) e del protrarsi dei tempi di realizzazione dell'investimento, tenuto conto dei ritardi nell'approvvigionamento dei materiali e dell'incremento dei prezzi delle materie prime.

5.1.3. In merito alla crisi energetica, l'ente ha comunicato i seguenti dati.

Stanziamiento iniziale	Stanziamiento assestato
€ 97.700,00	€ 230.063,67

Il Comune ha fatto ricorso per la copertura dell'incremento delle spese di bilancio pari ad euro 132.363,67, con contributo statale per garantire la continuità

dei servizi per euro 42.525,82, con avanzo vincolato da Fondone Covid per euro 16.564,59, con avanzo disponibile ad consultivo 2021 per euro 19.742,69 e con fondi dell'ente derivanti da maggiori entrate da impianto FTV per euro 53.530,57. L'Ente ha precisato che non sono stati utilizzati proventi delle sanzioni amministrative, parcheggi e concessioni edilizie e sanzioni.

5.1.4. In merito allo stralcio di debiti di importo residuo fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi e sanzioni, risultanti alla data del 1° gennaio 2023 dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015, il Comune di Monchio delle Corti ha deciso di deliberare il diniego dell'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 1, c. 227 e c. 228, L. 29 dicembre 2022 n. 197. in quanto a fronte degli stessi benefici, in termini di riduzione degli importi da corrispondere, il debitore potrà accedere alla definizione di cui all'art. 1, c. 231, L. 29 dicembre 2022 n. 197 e questo comporterà per il Comune sia l'incasso della quota capitale sia la possibilità di stralciare contabilmente le cartelle. Il Revisore ritiene che la decisione presa dal Comune non impatti sugli equilibri di bilancio dell'Ente.

5.1.5. In merito alla presenza di residui attivi elevati mantenuti al Titolo IV, il Comune ha specificato che si tratta, per l'intera somma, di contributi a rendicontazione come disciplinato dall'allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011 punto 3.6 e ha inviato documentazione puntuale da cui si evince che si tratta di contributi dovuti, per la quasi totalità, da amministrazioni pubbliche ed applicati tutti al Titolo II della spesa.

Il Comune precisa, inoltre, che le opere pubbliche finanziate sono concluse, pagate e rendicontate e sono in attesa di liquidazione del contributo dall'ente erogatore; altri invece sono stati interamente riscossi nel corso del 2022. L'unica opera ancora da terminare, e che è presente nel FPV in uscita sia a rendiconto 2021 che a rendiconto 2022, è la costruzione della caldaia di back up.

5.1.6. In merito alla gestione dei residui attivi e alla conseguente quantificazione del FCDE, il Comune di Monchio delle Corti ha argomentato nel dettaglio le voci più rilevanti delle entrate relative alla tipologia 1 e 5 del Titolo 3. Nel caso delle entrate riconducibili alla tipologia 1, si dà atto che gran parte sono state riscosse nel 2022 e 2023. Mentre per le entrate di importo rilevante per la tipologia 5, le somme a residuo di fine 2021 devono essere erogate, per importi rilevanti, da enti pubblici; pertanto, il Comune ha ritenuto non inserirle nel

conteggio del FCDE; così come, non sono state inserite le somme derivanti dal servizio di teleriscaldamento, in quanto essendo un servizio apprezzato dagli utenti viene pagato abbastanza regolarmente e con pochissime morosità.

6. Il Magistrato istruttore, considerato che il contraddittorio con l'ente si è già instaurato in via cartolare e che le criticità emerse trovano riscontro documentale, ha chiesto al Presidente della Sezione di sottoporre le risultanze dell'istruttoria svolta sul Comune di Monchio delle Corti all'esame del Collegio.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Dopo la riforma del Titolo V Parte II della Costituzione, la legge 5 giugno 2003, n. 131, concernente *"Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3"* ha introdotto forme di controllo cd. *"collaborativo"* nei confronti di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni (art. 114 Cost.), finalizzate alla verifica del rispetto degli equilibri di bilancio da parte delle Autonomie territoriali, in relazione ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (art. 117 Cost.).

La legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) ha poi previsto, per gli Organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, l'obbligo di trasmissione alle competenti sezioni regionali di controllo di una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo, sulla base di criteri e linee guida definiti dalla Corte dei conti. Nelle intenzioni del legislatore, tale adempimento deve dare conto, in particolare, del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno e dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, nonché di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'Organo di revisione.

Chiamata a pronunciarsi su dette disposizioni, la Corte costituzionale ha affermato che tale forma di controllo esterno è da ritenere *"ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità"* concorrendo *"alla formazione di una visione unitaria della finanza pubblica, ai fini della tutela dell'equilibrio finanziario e di osservanza del patto di stabilità interno"* (*ex multis*, sent. n. 179 del 2007), affermando altresì che tale nuova attribuzione trova diretto fondamento nell'art. 100 Cost., il quale - come noto - assegna alla Corte dei conti il controllo successivo sulla gestione del bilancio, come controllo esterno ed imparziale, dovendosi quindi

intendere il controllo *“sulla gestione del bilancio dello Stato”*, esteso, alla luce del mutato quadro costituzionale di riferimento, ai bilanci di tutti gli enti pubblici che costituiscono, nel loro insieme, la finanza pubblica allargata (art. 97, primo comma, Cost.).

1.1. L'art. 3, comma 1, lett. e), del decreto-legge n. 174 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 213 del 2012, ha introdotto nel d.lgs. n. 267 del 2000 l'art. 148-*bis* (intitolato *“Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali”*), il quale prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

Ai fini della verifica in questione, la Sezione regionale di controllo deve accertare che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici locali e di servizi strumentali.

In conformità alla disposizione dell'art. 148-*bis*, comma 3, del d.lgs. n. 267 del 2000, qualora le Sezioni regionali della Corte accertano la sussistenza *“di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di stabilità interno”*, gli enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, *“i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio”*, nonché a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati, in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi siano idonei a rimuovere le irregolarità ed a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi, o di esito negativo della valutazione, *“è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria”*.

Sulle disposizioni normative appena esaminate, la Corte costituzionale (sent. n. 60/2013) ha evidenziato come l'art. 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'art. 148-*bis* del d.lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del decreto-legge n. 174 del 2012, abbiano istituito tipologie

di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzate ad evitare e prevenire situazioni di pregiudizio irreparabile agli equilibri di bilancio.

Pertanto, tali controlli si collocano su profili distinti rispetto al controllo sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di regioni, province e comuni, in forza del supremo interesse alla legalità finanziaria ed alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.). Tali funzioni di controllo attribuite alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che, nel comma introdotto a modifica dell'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea.

Qualora le riscontrate irregolarità non integrino fattispecie di irregolarità sanzionabili, nei termini di cui al comma terzo dell'art. 148-*bis* T.U.E.L., la Sezione regionale di controllo rinviene comunque la necessità di richiamare l'attenzione dell'ente, in particolare degli organi politici e degli organi tecnici di controllo (responsabile dei servizi finanziari, revisori dei conti, segretario comunale), ognuno per la parte di competenza, affinché possano essere adottate le opportune misure di autocorrezione. In tale contesto si inserisce peraltro la riforma operata dal d.lgs. n. 118 /2011 che, in attuazione della delega contenuta nella legge 5 maggio 2009, n. 42, di attuazione del federalismo fiscale di cui all'art. 119 della Costituzione, ha intrapreso il processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati, in quanto dalla leggibilità e confrontabilità dei bilanci pubblici dipende la corretta valutazione degli andamenti della finanza territoriale, i cui esiti si riflettono sui conti pubblici nazionali nei termini già descritti.

1.2. Con riferimento alla fase di avvio del procedimento di controllo dei rendiconti da parte delle Sezioni regionali, la Sezione delle autonomie ha precisato che *"le Linee guida ed il questionario costituiscono un supporto operativo fondamentale e propedeutico agli approfondimenti istruttori di cui le stesse ravvisino la necessità"* (deliberazione n. 12/SEZAUT/2019/INPR, del 28 maggio 2019), sebbene debba ritenersi che l'interpretazione sistematica della vigente normativa, orientata dai principi costituzionali, non escluda la possibilità di estendere le verifiche contabili, in primo luogo al fine di accertare l'attualità degli equilibri economico-finanziari e la regolarità contabile.

Del resto, da lungo tempo la Corte costituzionale evidenzia che il controllo in esame si pone in una prospettiva non più statica (come, invece, il tradizionale controllo di legalità-regolarità) ma dinamica, in grado di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive, funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio (*ex multis*, sent. 7 giugno 2007, n. 179).

Ne consegue che l'attività di controllo deve consentire di rappresentare non solo le gravi irregolarità eventualmente riscontrate, ma anche l'effettiva situazione finanziaria che ne discende, a vantaggio della collettività interessata e degli organi elettivi degli enti controllati, affinché questi ultimi possano responsabilmente assumere le decisioni correttive ritenute più appropriate (*ex multis*, Sezione regionale di controllo per la Calabria, deliberazione 8 gennaio 2020, n. 4).

Coerentemente, la Sezione delle autonomie raccomanda alle Sezioni territoriali di *"avvicinare le analisi sui documenti di bilancio all'esercizio finanziario più prossimo a quello in corso di gestione"*, al fine di consentire di *"collegare, nella migliore misura possibile, gli effetti delle pronunce delle Sezioni regionali alla formalizzazione delle decisioni di programmazione/rendicontazione/correzione di competenza dell'ente ed ampliare il concreto margine d'azione di queste ultime"*. La Sezione delle autonomie ha in particolare evidenziato che, nel perseguimento dell'obiettivo di ridurre *"quanto più possibile il disallineamento temporale tra l'esercizio in corso di gestione e le verifiche operate dalle Sezioni regionali di controllo"*, tra le metodologie di controllo adottabili si colloca la possibilità di esaminare *"congiuntamente più annualità, a partire dall'ultimo rendiconto disponibile, qualora non sia stato possibile, per gli esercizi precedenti, portare a completamento l'esame dei documenti contabili di tutti gli enti territoriali di competenza di una Sezione regionale di controllo. Siffatta modalità consente di eliminare il divario temporale di cui si è fatto cenno e di avvicinare le analisi all'attualità nel quadro del ciclo di bilancio (previsione-rendiconto-previsione) e in conformità ai principi contabili e alla giurisprudenza della Corte costituzionale in precedenza richiamati"* (deliberazione n. 3/SEZAUT/2019/INPR, del 4 febbraio 2019).

La verifica degli equilibri in chiave dinamica non può pertanto prescindere dalla generale considerazione circa l'effettiva e duratura tenuta degli stessi, come momento di scrutinio *del raggiungimento di una situazione stabile di equilibrio del bilancio*» (Corte cost., sent. n. 18/2019), la quale non può essere condizionata da fattori contingenti. È utile sottolineare come, in relazione agli artt. 81 e 97,

primo comma, Cost. sotto l'aspetto della garanzia della sana ed equilibrata gestione finanziaria, il principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate. È noto, infatti, che la Consulta ha valorizzato la *«articolazione teleologica del precetto costituzionale»*, traducibile, *«sotto il profilo dinamico, nella continua ricerca degli equilibri»*, così che il valore preservato non può in quanto tale essere sottoposto "a una notevole quantità di variabili che non consentono, se non casualmente, il raggiungimento e il mantenimento di una situazione stabile e definitiva".

Pertanto, un'analisi fondata su una visione dinamica nei termini sopra descritti non può in ogni caso prescindere da una positiva valutazione sulla veridicità e sull'attendibilità dei dati contabili indicati nei documenti contabili dell'ente.

In concreto, «la copertura finanziaria delle spese deve indefettibilmente avere un fondamento giuridico, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero [nel bilancio] per realizzare nuove e maggiori spese» (Corte costituzionale, sentenza n. 197/2019): occorre cioè una stima attendibile delle espressioni numeriche, che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione (Corte costituzionale, sentenza n. 227/2019), che garantisca il raggiungimento di un equilibrio stabile e duraturo.

Il criterio della dinamicità dei profili contabili che sostengono il bilancio non deve limitarsi a valutare le variazioni, dovute anche a eventi straordinari, della situazione di squilibrio originariamente rappresentata dall'ente ma deve anche tener conto di eventuali errori o mutamenti esogeni nella previsione.

La cennata connotazione dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013) che assume il controllo finanziario sugli enti locali, proprio perché preventivo (Corte cost. sent. n. 60/2013) rispetto ai più gravi eventi perturbanti (Corte cost. sent. n. 70/2012) dell'equilibrio di bilancio, ne delinea il suo carattere fondamentale ed essenzialmente concomitante, perché volto a segnalare in modo tempestivo le eventuali criticità con gli esiti cogenti (Corte cost. sent. n. 40/2014) contemplati dall'art. 148-bis del Tuel e, nel contempo, andare a intercettare i sottostanti fatti gestionali (Corte cost. sent. n. 184/2022) suscettibili

di riverberare in termini pregiudizievoli i loro effetti sul bilancio in corso, pur partendo dall'analisi dei documenti contabili afferenti a esercizi precedenti.

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

1.3.1 Ai fini del primo parametro preso in considerazione dalla norma dell'art. 148-*bis* del Tuel, la Sezione evidenzia che «il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci» (Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 8.6 del *diritto*) e che la disciplina della contabilità pubblica, laddove richieda anche complessi elaborati e allegati, deve trovare nel risultato di amministrazione un veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 4 del *diritto*).

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del Tuel quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita. La disciplina dell'istituto in parola trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del Tuel, che al comma 1 dispone che: «*Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti*

dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188".

Appare quindi chiaro che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'ente, dal momento che ne rappresenta, come detto, il coefficiente necessario ai fini dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 18/2019). Oltre che nelle previsioni dei citati artt. 186 e 187 del Tuel, esso trova quindi un concreto momento di declinazione nella previsione dell'art. 162 del TUEL: in particolare, deve essere garantito il pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio al fine del rispetto del principio dell'integrità (art. 162, comma 6, del TUEL). Il d.lgs. n. 118/2011 definisce gli schemi ed i prospetti ai quali gli enti locali sono tenuti ad attenersi nella raffigurazione dei dati contabili: in particolare, l'allegato 10 consente di dare rappresentazione agli equilibri della gestione annuale a rendiconto.

1.3.2. È per questa ragione che il legislatore, oltre a delineare nei termini sopra illustrati il principio dell'equilibrio di bilancio, ha previsto anche vincoli ben precisi alla crescita dell'indebitamento: uno di carattere qualitativo, relativo alla destinazione delle risorse in tal modo acquisite, l'altro di carattere quantitativo, relativo alla sostenibilità degli oneri annuali che discendono dall'indebitamento.

Rispetto al primo profilo (vincolo di carattere qualitativo della spesa), l'art. 119, comma 6, della Costituzione, stabilisce che gli enti territoriali possono indebitarsi per le sole spese di investimento.

La riforma che ha costituzionalizzato il principio del pareggio di bilancio ha, dunque, inteso rafforzare il divieto già affermato dall'art. 119, comma 6, della Costituzione nella sua versione originaria e sancito a livello di legislazione ordinaria dall'art. 3, comma 16, della legge 24 dicembre 2003, n. 350. Sotto il secondo profilo (vincolo quantitativo della spesa), l'art. 203 del TUEL detta regole per la contrazione di nuovo indebitamento tali da assicurare che i connessi oneri non assumano dimensioni tali da vulnerare la stabilità finanziaria dell'ente, dovendo tali oneri essere pari ad una percentuale predefinita delle entrate correnti dell'ente.

Le dimensioni fondamentali della gestione, correlate al rispetto degli equilibri di bilancio (compendiati nel risultato contabile di amministrazione) e alla sostenibilità dell'indebitamento, sono pertanto tra loro strettamente connesse; sicché, il governo della loro evoluzione è funzionale al mantenimento di una situazione di sana gestione finanziaria da parte dell'ente, proprio perché su di esse si concentra il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti, in chiave necessariamente dinamica (Corte cost., sent. n.250/2013).

1.3.3. Infine, per ciò che concerne il vincolo di finanza pubblica di cui all'art. 1 comma 821 della legge n. 145/2018, mette conto rilevare che la norma indicata prevede che gli enti si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo desunto, in ciascun anno, dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione, previsto dall'allegato 10 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Il vincolo anzidetto deve essere tuttavia tenuto distinto dall'equilibrio di bilancio: *"il complesso quadro normativo illustrato palesa come la disciplina dell'equilibrio finanziario complessivo degli enti territoriali, che trova contenuto nelle disposizioni del d.lgs. n. 118 del 2011 (che ha anche modificato il d.lgs. 267 del 2000) e nella legge n. 145 del 2018 non può essere sovrapposto con la normativa in tema di "pareggio di bilancio" (o "saldo di finanza pubblica"),*

funzionale all'osservanza degli obiettivi posti in sede europea, non potendo, peraltro, il comma 821 della legge n. 145 del 2018 determinare il superamento delle prescrizioni dell'art. 9 della legge n. 243 del 2012, in virtù dei limiti posti al legislatore ordinario dall'art. 81, sesto comma, della Costituzione (Sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 4/2019/RQ). Al riguardo va evidenziato che i risultati a cui giungono i due aggregati normativi possono presentare notevoli differenze, In caso di ricorso a entrate da mutuo, pertanto, l'ente territoriale contraente, pur trattandosi di posta pienamente rilevante per i propri equilibri finanziari (regolamentati dal d.lgs. n. 118 del 2011), deve comunque conseguire anche il "pareggio" richiesto dall'art. 9 della legge n. 243, che, tuttavia, non considera le entrate da debito (mentre conteggia le spese di investimento da quest'ultimo coperte, imputate al medesimo o a successivi esercizi)" (Corte conti, SS.RR. n. 20/2019)

Detto vincolo rileva peraltro ai fini di quanto stabilito dall'art. 148-bis del Tuel , dal momento che «*Con riferimento al potere di accertamento delle Sezioni di controllo, pur rilevandosi un difetto di coordinamento formale del testo dell'art. 148-bis del TUEL con la nuova disciplina del saldo di finanza pubblica, la formulazione della norma da ultimo citata deve essere interpretata in coerenza con la ratio dell'istituto, che vede nel patto di stabilità, ora saldo di finanza pubblica, uno dei principali oggetti di verifica affidati alle Sezioni di controllo, in mancanza del quale l'intera attività finalizzata alla veridicità ed attendibilità dei saldi dei bilanci preventivi e consuntivi degli Enti locali sarebbe priva di effetti sostanziali*» (Corte conti, SS.RR. in s.c., n. 3/2018/EL).

1.3.4. I parametri anzidetti delineano le peculiarità funzionali (Corte cost. sent. n. 40/2014) del controllo intestato alla Sezione regionale. Il mantenimento di un equilibrio stabile consente all'ente di mantenersi, in prospettiva, in una situazione di avanzo di amministrazione e di sostenibilità dell'indebitamento: ciò sia in relazione al parametro del controllo (ovverosia "dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti"), sia ai fini degli esiti del controllo stesso contemplati dall'art. 148 bis, comma 3, del Tuel (secondo cui il vaglio della Corte, ove si sia concluso con esito negativo, comporta la preclusione dell'"attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"): così che la verifica della Corte dei conti andrà a

esaminare non solo le violazioni dirette del precetto ,riguardato sotto gli aspetti della violazione dell'equilibrio, dell'indebitamento e del pareggio, ma anche i profili elusivi dei vincoli anzidetti che si rinvergono ,come detto, anche dall'esame dei fenomeni gestionali sottostanti (Corte cost. n. 184/2022), quali le fattispecie di incorretta allocazione dei rischi nel partenariato pubblico-privato, o nel leasing, nel rilascio di garanzie, ecc., ovvero di artificioso raggiungimento del saldo di finanza pubblica

1.4. La Sezione Autonomie, con deliberazione n. 10/2022/INPR, nell'approvare le linee guida per la relazione dell'Organo di revisione economico-finanziaria dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Province, sul rendiconto 2021, per l'attuazione dell'art. 1, comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266, ha evidenziato la necessità di verificare, da parte degli organi interni di revisione e delle Sezioni regionali, la sana gestione, focalizzando l'analisi sull'esigenza di ripristinare i parametri finanziari di carattere ordinario e sui principali aspetti strutturali a presidio dell'equilibrio di bilancio. Al fine di neutralizzare e/o evidenziare per tempo gli effetti negativi del trascinarsi di componenti finanziarie positive "non ordinarie" annidate nei resti di amministrazione, e del conseguente effetto di "mascheramento" di potenziali criticità strutturali di bilancio, si è reso necessario focalizzare l'attenzione sui trasferimenti statali ricevuti nel corso del biennio 2020/2021, chiedendo conto del rispetto degli obblighi di certificazione previsti rispettivamente dall'art. 39, comma 2, del d.l. n. 104/2020 e dall'art. 1, comma 827, della legge n. 178/2020 e della concordanza dei dati oggetto di certificazione con quelli esposti nel conto consuntivo.

La Legge 29 dicembre 2022 n. 197 (Legge di Bilancio per l'anno 2023), al comma 785, ha fornito disposizioni in relazione al conguaglio finale a seguito della certificazione dei ristori Covid stabilendo che all'articolo 106, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, il quarto periodo è sostituito dal seguente: «Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro il 31 ottobre 2023, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono individuati i criteri e le modalità per la verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese, provvedendo all'eventuale regolazione dei rapporti finanziari tra comuni e tra province e città metropolitane, ovvero tra i due predetti comparti, mediante apposita rimodulazione dell'importo assegnato nel biennio 2020 e 2021. Le eventuali

risorse ricevute in eccesso sono versate all'entrata del bilancio dello Stato».

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

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

Rendere la riscossione più efficiente è un tema di valore pubblico poiché solo la piena effettività delle entrate rende possibile la realizzazione delle politiche pubbliche locali. Risulta infatti di immediata evidenza come a minori entrate effettive corrispondano minori servizi sia in termini quantitativi che qualitativi. In molti casi, negli enti con maggiori difficoltà, non può essere nemmeno garantita l'erogazione dei servizi afferenti alle funzioni fondamentali non consentendo nel tempo la continuità amministrativa e costringendo gli amministratori a dichiarare il default (dissesto finanziario) o ad accedere a piani di risanamento forzati nell'ambito dei quali la leva fiscale viene elevata al massimo possibile, pur in assenza di miglioramenti tangibili nell'erogazione dei servizi.

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

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

La Sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna ha più volte specificato che gli accantonamenti al FCDE conseguenti a criticità legate alla riscossione non possono essere considerati risolutivi in un'ottica di lungo periodo entro la quale l'ente deve, senza indugio, provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva realizzazione delle entrate in misura tale da permettere una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie politiche atte a soddisfare i bisogni della collettività. In difetto di ciò lo scenario prospettico prevede che il FCDE cresca a dismisura, generando disequilibri strutturali, paralizzando la capacità di spesa e la capacità amministrativa e segnando in modo irrimediabile le sorti dell'ente.

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

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

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

1.6. L'anzidetta rilevazione della situazione finanziaria dell'esercizio oggetto della presente analisi potrebbe verosimilmente subire una intuibile variazione sul versante dinamico dovuta a una serie di fattori esogeni di carattere contingente. L'equilibrio di bilancio così risultante potrebbe essere inciso, in altri termini, nella attuale situazione emergenziale, dall'aumento dei costi dell'energia che impattano sulla tenuta finanziaria dei documenti contabili dell'ente e, segnatamente, di quello in corso. Il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, infatti, *«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 un 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»* (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).

2. Per l'esame dei rendiconti relativi all'esercizio 2021 e al bilancio di previsione 2022-24 questa Sezione ha definito i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (deliberazione n. 190/2022/INPR del 16 dicembre 2022) e precisamente:

- 1) Comuni per i quali la differenza tra i residui attivi e il fondo crediti di dubbia esigibilità, rapportato alla propria popolazione, è maggiore di 2,5 volte rispetto al dato medio regionale;
- 2) Comuni con parte disponibile del risultato d'amministrazione negativa;
- 3) Enti non ricompresi nei criteri precedenti, per i quali si ritengano necessari specifici approfondimenti in ordine a profili di carattere contabile e gestionale;

All'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di Monchio delle Corti, selezionato in base al criterio n. 1, si rileva il seguente profilo di criticità.

3. Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'articolo 186 del Tuel.

Dalla documentazione versata in atti, emergono dei profili che attengono all'esistenza di criticità che riguardano le singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL e la cui non corretta determinazione potrebbe essere fonte di potenziale squilibrio.

In particolare, nel prendere atto di quanto rappresentato dall'ente, nondimeno permane una criticità, di seguito illustrata, che si pone in conflitto con la corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile nella loro declinazione funzionale al fondamentale rispetto dei canoni costituzionali anzidetti e si iscrive pertanto nel novero dei fattori di possibile perturbazione degli equilibri di bilancio (Corte cost., sent. n. 70/2012) in riferimento ai profili testé evidenziati e segnatamente agli aspetti inerenti le singole componenti del risultato di amministrazione.

3.1. Entità dei residui attivi ed efficacia dell'attività di riscossione dell'ente.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 68/2021/PRSP, n. 115/2021/PRSE, n. 64/2022/PRSE, n. 144/2022/PRSE, n. 154/2022/PRSE, n. 40/2023/PRSE)

3.1.1. Si delinea un profilo di criticità in merito all'elevata entità dei residui attivi che è vieppiù confermata dalle riscontrate difficoltà nella riscossione delle entrate tributarie in conto residui.

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

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

3.1.2. La Sezione ha sottolineato a più riprese l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, la qual cosa ha, come detto, un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa, mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso. Per lo smaltimento dei residui attivi, in via generale, è naturalmente preferibile l'esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013), piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'ente (ancorché attenuate dall'accantonamento al FCDE). In altri termini, una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste, anche a residuo, per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost., sent. n. 4/2020). 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 assicurare un equilibrio declinato, come detto, anche in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013).

3.1.3. Al riguardo, è altresì utile rammentare la duplice facoltà che fa capo all'ente in ordine alle poste iscritte a residuo attivo.

Qualora l'ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di cui all'art. 228 del TUEL, decida, come prima opzione, di mantenerli nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito 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 prescrizione (art. 230 del TUEL, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (*inter alia*, Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

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

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

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

3.1.4. La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi è pertanto operazione fondamentale ai fini della esatta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e quindi dell'attendibilità di questo, talché una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi può portare a un'errata determinazione dell'avanzo/disavanzo dell'ente, inducendo in errore l'organo di indirizzo politico che approva il bilancio ed al contempo i terzi, cittadini, creditori e organi di controllo.

È a tale adempimento che fanno riferimento le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, c. 3, del TUEL, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al D. Lgs. 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.

3.1.5. Il fenomeno, generalmente causato da una *"situazione di inefficienza della riscossione coattiva, che incide negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche (...) determina (...) una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario"* (Corte cost., sent. n. 120/2021) che la Corte costituzionale ha già precisato come riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., ed è *"preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi"* (Corte cost., sent. n. 288/ 2019). Infatti, *"il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale (...) alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, [sociali e civili], i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi (...) da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva*

dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., (...) discende la sua riconducibilità (...) al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost. Tale qualifica, tuttavia, (...) si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché, quando il Legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario (...) con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale" (Corte cost., sent. n. 288 /2019).

In questo quadro, l'affermazione del canone di solidarietà esprime il principio in forza del quale *"la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa"* e per tale motivo è posta *"dalla Costituzione tra i valori fondanti dell'ordinamento giuridico tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente"* (Corte cost., sent. n. 75/1992). Di conseguenza, l'evasione rappresenta *"una rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta quindi la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà sui quali, ai sensi dell'art. 2 Cost., si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e giustizia sociale"* (Corte cost., sent. n. 51/1992).

3.1.6. La Sezione, alla luce delle anzidette osservazioni e delle risultanze istruttorie, richiama, l'attenzione del Comune a perseguire il puntuale e costante monitoraggio delle proprie entrate mantenute a residuo e a implementare l'attività di recupero.

La Sezione, inoltre, invita l'ente a conformarsi, nella contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, ai principi sopra richiamati e riportati al punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011.

Come già in passato affermato dalla Sezione *"diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per*

i complessi equilibri del bilancio attraverso una dilatazione della capacità di spesa"
(Del. SRCER 144/2022/PRSE).

PQM

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna nel concludere l'esame sulla documentazione inerente al bilancio di previsione 2022-24 e al rendiconto per l'esercizio 2021 del Comune di Monchio delle Corti:

ACCERTA

l'inosservanza nella specie 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 2021 e al bilancio di previsione 2022-24 svolto da questa Sezione, in relazione alle criticità sopra evidenziate;

ACCERTA

in particolare, la presenza, dell'incorretta iscrizione o conservazione delle poste afferenti i residui attivi, conseguenti alle necessarie attività di cura delle entrate tributarie nelle fasi di accertamento e riscossione, nei termini evidenziati in parte motiva, e l'elevata entità dei residui attivi di titolo IV;

RACCOMANDA ALL'ENTE

di adottare tutte le misure necessarie ai fini di un tangibile miglioramento dell'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria, con particolare riferimento alla gestione in conto residui delle entrate tributarie; e di conformarsi, nella contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, ai principi riportati al punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011.

INVITA L'ORGANO DI REVISIONE

in relazione alla criticità riscontrata, a porre attenzione nell'attività di 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, compendiate in termini generali dalla previsione dell'art. 147-quinquies del TUEL, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio;

RACCOMANDA ALL'ENTE

- l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del D. Lgs. 14 marzo 2013, n. 33;

- dispone che copia della presente deliberazione sia trasmessa in via telematica, mediante l'applicativo Con.Te., al Consiglio comunale, al Sindaco e all'Organo di revisione del Comune di Monchio delle Corti.

Così deliberato in Bologna, nella Camera di consiglio del 23 novembre 2023.

Il presidente

Marcovalerio Pozzato
(firmato digitalmente)

Il relatore

Tiziano Tessaro
(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 14 dicembre 2023

Il Funzionario preposto
Nicoletta Natalucci
(firmato digitalmente)