



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

**RELAZIONE SULLO STATO DELLA FINANZA LOCALE IN
EMILIA-ROMAGNA**

ANNO 2017

Deliberazione n. 94 /2020/REF

Adunanza del 6 ottobre 2020



CORTE DEI CONTI





CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

**RELAZIONE SULLO STATO DELLA FINANZA LOCALE IN
EMILIA-ROMAGNA**

ANNO 2017

Deliberazione n. 94 /2020/REF

Adunanza del 6 ottobre 2020

Relatori: Consigliere Tiziano TESSARO
Referendario Elisa BORELLI

Attività di supporto grafico
dott. Roberto Iovinelli

INDICE

DELIBERAZIONE	VIII - XII
1 Primo capitolo: L'armonizzazione contabile e la mission della Sezione regionale di controllo	3
2 Secondo capitolo: La situazione finanziaria degli enti locali nella regione Emilia-Romagna sulla base delle componenti del risultato di amministrazione.....	11
2.1 L'equilibrio di bilancio sul piano genetico e il risultato di amministrazione. Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del tuel ..	11
2.1.1 Il fondo di cassa e la sua corretta determinazione. Assenza cassa vincolata.....	14
2.1.2 Il concetto di fondo di cassa non negativo. Il ricorso all'anticipazione di tesoreria (art. 222 tuel).....	17
2.1.3 Tensioni di cassa e ritardi nei pagamenti	18
2.1.4 Scarsa efficacia del contrasto all'evasione tributaria	19
2.1.5 I residui attivi e passivi e la loro corretta determinazione. Elevata incidenza dei residui attivi nel risultato di amministrazione.	22
2.1.6 Gestione del fondo pluriennale vincolato	23
2.2 Equilibrio di bilancio sul piano funzionale e risultato di amministrazione - La distinzione tra quote accantonate, vincolate e destinate e la quota libera del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 187 del tuel	25
2.2.1 Fondo crediti di dubbia esigibilità. Funzione, quantificazione e metodo di calcolo. Criticità rilevate dalla Sezione	26
2.2.2 Indennità di fine mandato del Sindaco. Mancato accantonamento dei fondi per i rinnovi contrattuali.....	28
2.2.3 Fondo contenzioso	29
2.2.4 Fondo anticipazioni di liquidità ai sensi del D.L. n. 35/2013.....	30
2.2.5 Fondo spese e rischi (altre passività potenziali).....	30
3 Terzo capitolo: I piani di riequilibrio: l'attività della Sezione	32
3.1 Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale	32
3.1.1 Comune di Jolanda di Savoia (FE)	33
3.1.2 Comune di Portomaggiore (FE).....	39
4 Conclusioni	46
Appendice	48

INDICE DELLE TABELLE

Tabella 1 - numero enti selezionati raggruppati per provincia	48
Tabella 2 - enti selezionati in base al criterio 1	51
Tabella 3 - enti selezionati in base al criterio 2	52
Tabella 4 - enti selezionati in base al criterio 3	53
Tabella 5 - enti selezionati in base al criterio 4	53
Tabella 6 - enti selezionati in base al criterio 5	54
Tabella 7 - enti selezionati in base al criterio 6	55
Tabella 8 - enti selezionati in base al criterio 7	55
Tabella 9 - enti selezionati in base al criterio 8	55
Tabella 10 - assenza cassa vincolata (§ 1.1.1)	56
Tabella 11 - ricorso all'anticipazione di tesoreria (art. 222 tuel) (§ 2.1.2)	56
Tabella 12 - tensioni di cassa e ritardi nei pagamenti (§ 2.1.3)	57
Tabella 13 - scarsa efficacia del contrasto all'evasione tributaria (§ 2.1.4)	57
Tabella 14 - elevata incidenza dei residui attivi nel risultato di amministrazione RDA (§ 2.1.5)	58
Tabella 15 - La distinzione tra quote accantonate, vincolate e destinate e la quota libera del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 187 del tuel (§ 2.2)	58
Tabella 16 - fondo crediti di dubbia esigibilità. Funzione, quantificazione e metodo di calcolo (§ 2.2.1)	59
Tabella 17 - indennità di fine mandato del Sindaco. Mancato accantonamento dei fondi per i rinnovi contrattuali (§ 2.2.2)	59
Tabella 18 - fondo contenzioso (§ 2.2.3)	60
Tabella 19 - fondo anticipazioni di liquidità (FAL) ai sensi del D.L. n.35/2013 (§ 2.2.4)	60
Tabella 20 - altre passività potenziali - fondo rischi e spese (§ 2.2.5)	61
Tabella 21 - procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (§ 3.1)	61

DELIBERAZIONE





Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

dott. Marco Pieroni	presidente
dott. Massimo Romano	consigliere
dott. Tiziano Tessaro	consigliere (relatore)
dott.ssa Gerarda Maria Pantalone	consigliere
dott. Marco Scognamiglio	referendario
dott.ssa Khelena Nikifarava	referendario
dott.ssa Elisa Borelli	referendario (relatore)
dott.ssa Ilenia Pais Greco	referendario

Adunanza del 6 ottobre 2020

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;

Vista la deliberazione della Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna n. 43/2019/INPR con la quale sono stati approvati i criteri di selezione dei questionari relativi al rendiconto 2017;

Vista l'ordinanza presidenziale con la quale la Sezione è stata convocata per la camera di consiglio del 6 ottobre 2020;

Udito nella camera di consiglio i relatori consigliere Tiziano Tessaro e referendario Elisa Borelli;

DELIBERA

di approvare l'unita relazione sulla finanza locale concernente: a) i risultati del controllo-monitoraggio effettuato sulle relazioni degli organi di revisione sul rendiconto 2017 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 periodo 2019-2020 sui rendiconti relativi all'esercizio finanziario 2017.

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 6 ottobre 2020.

Il presidente
(Marco Pieroni)

I relatori
(Tiziano Tessaro)

(Elisa Borelli)

Depositata in segreteria nella data di apposizione
della firma del Funzionario preposto.

Il Funzionario preposto
(Rossella Broccoli)

RELAZIONE

1 PRIMO CAPITOLO: L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE E LA MISSION DELLA SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO

La relazione ha preso spunto dall'analisi delle delibere di controllo finanziario degli enti locali adottate dalla Sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna e ha ad oggetto l'analisi delle principali criticità emerse in tale sede, in riferimento, da un lato, alla natura del controllo e alla latitudine dei controlli intestati alla Sezione regionale della Corte e, dall'altro, al tormentato cammino della riforma in questi anni che ha richiesto, da parte di tutti, una paziente e lucida opera di composizione delle diverse anime della nuova normativa contabile.

Sotto il primo profilo, con riserva di ritornare sull'argomento più avanti, è stato sottolineato da una parte della giurisprudenza, come ci sia in occasione delle verifiche della Corte dei conti in sede di parifica e di controllo finanziario sugli enti locali un sottostante conflitto di interessi adespoti (valorizzando di conseguenza l'idea di un controllo cogente, interdittivo e talora sanzionatorio, caratterizzato oltretutto dalla possibilità di impugnazione delle delibere della Sezione territoriale avanti le Sezioni Riunite), il che si riflette di conseguenza e come è facilmente intuibile anche sulla natura delle verifiche della Corte.

Sotto il secondo dei profili suaccennati, va sottolineato che, come sovente avviene, vi è, soprattutto in occasione del varo e dell'applicazione concreta di una riforma così complessa, una oggettiva difficoltà di comprensione tra le varie componenti che devono applicare dette regole: il fenomeno scaturisce inevitabilmente da problematicità derivanti di volta in volta da fattori semantici, linguistici e ontologici e dalla esigenza di una *reductio ad unum* delle esperienze e delle pratiche applicative. Esso soprattutto nasce dalla constatata e condivisa difficoltà degli operatori degli enti territoriali di comprendere il linguaggio delle norme e gli schemi concettuali utilizzati non solo dal legislatore, ma anche dalla giurisprudenza della Corte dei conti e delle sue Sezioni regionali, modellata peraltro in modo molto intenso e significativo dalla giurisprudenza di questi anni della Consulta (alla quale va ascritto l'enorme merito di aver creato un vero e proprio diritto del bilancio, emancipandolo dalla zona d'ombra in cui era collocato e che lo faceva ritenere ai giuristi in tutto simile all'estimo agrario o alla biologia molecolare, alla stessa stregua di una mera valutazione tecnica): la Corte costituzionale la quale, come noto, ha valorizzato, in particolare, come ricordato in precedenza, il principio dell'equilibrio di bilancio nell'informare tutta la normativa dell'armonizzazione ai valori della trasparenza e della strumentalità agli altri valori costituzionali, ma che in definitiva sono espressione di quella democrazia del bilancio che si ricollega all'esigenza di rendicontare ai cittadini l'utilizzo delle scarse risorse a disposizione.

Gli esempi tratti dalle numerose delibere delle Sezioni regionali di controllo e, in particolare, di quella dell'Emilia-Romagna dimostrano in effetti che si sta facendo concreta applicazione di questi principi.

E, quindi, si trattava di rendere utile agli operatori degli enti locali e agli organi di controllo interno la descrizione delle singole criticità delle fattispecie di più frequente verifica nella prassi: va altresì rimarcato come tale narrazione, lungi dal presentarsi aridamente uniforme e priva di colorazioni atte a mettere in risalto i colori variegati dell'equilibrio di bilancio, ne deve esaltare le patologie e le fattispecie maggiormente sensibili o che mettono a repentaglio la coerente e armonica simmetria tra entrate e uscite.

E ciò, a differenza di un recente passato in cui l'attenzione e le verifiche della Sezione regionale di controllo si concentravano principalmente su singole voci puntuali di spesa, rappresenta la fondamentale pietra angolare e di paragone delle verifiche della Corte dei conti. La *mission* della Sezione regionale disegnata e delineata dalla Corte costituzionale, dopo il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174 e il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, è in fondo ed inequivocabilmente questa, a differenza di quanto avvenuto nel decennio precedente: l'intero ciclo di bilancio come bene pubblico, piuttosto che singole poste. Ciò trova conferma espressa del resto nelle recenti norme e segnatamente nella previsione dell'art. 57, comma 2 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, coordinato con la legge di conversione 19 dicembre 2019, n. 157, recante: "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili" ha stabilito che "A decorrere dall'anno 2020, alle regioni, alle Province autonome di Trento e di Bolzano, agli enti locali e ai loro organismi ed enti strumentali, come definiti dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nonché ai loro enti strumentali in forma societaria cessano di applicarsi le seguenti disposizioni in materia di contenimento e di riduzione della spesa e di obblighi formativi:

(...) articolo 6, commi 7, 8, 9, 12 e 13, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122".

L'abbandono della *spending review* "settorializzata" e del criterio dei tagli lineari potrebbe star lì a dimostrare peraltro l'oggettiva incapacità dei pubblici poteri di selezionare, tra le diverse attività pubbliche, quelle meritevoli di essere sostenute: l'analisi delle inefficienze, dei programmi di spesa da abbandonare e di quelli da finanziare, già in passato emersa nelle relazioni della Corte dei conti, deve comunque – al di là della avvenuta abrogazione dei suddetti vincoli quantitativi – trovare nel controllo e nel referto in esame un necessario strumento di efficientamento della spesa funzionale a quei canoni razionali di buon andamento indicati dalla stessa Costituzione, in un'epoca in cui è opinione diffusa che il rapporto tra quanto lo Stato chiede ai cittadini in termini di prelievo fiscale e quanto restituisce in termini di servizi è sproorzionato.

La relazione prende quindi le mosse dalla constatazione che lo stato di salute di un Ente territoriale può essere misurato solo con la esatta conoscenza delle nuove regole in riferimento al momento cruciale della corretta determinazione del risultato di

amministrazione (Corte cost. n. 18/2019), di cui per l'appunto vengono analizzate le varie sfaccettature e componenti. E su questo concetto di base (e sui suoi corollari: il concetto di esigibilità, il momento di accertamento dei residui e conseguentemente la definizione del disavanzo, i tempi di smaltimento dello stesso, la tormentata applicazione del fondo pluriennale vincolato, destinato a privilegiare e tracciare nelle intenzioni del legislatore la spesa di investimento, la destinazione delle quote accantonate vincolate e destinate e le stesse giacenze vincolate in casi specifici e l'utilizzo di cassa ecc.), sulla sua analisi concreta, si regge l'intera impalcatura e si dipana via via nell'esame delle infinite articolazione e contenuti specifici dei singoli argomenti.

In altri termini, l'angolazione visuale che il legislatore stesso fornisce quanto a coordinate - gli artt. 186 e 187, ma anche l'art. 162 del tuel - rappresenta il momento fondamentale di analisi e scrutinio per determinare se un ente è in equilibrio: fin qui, in fondo, il crudo dato normativo, che sembrerebbe preludere a una facile operazione di natura matematica e contabile, che tuttavia viene contraddetto dal dato esperienziale. Lo pone in risalto la Corte costituzionale, avvertendo che *«la copertura finanziaria delle spese deve indefettibilmente avere un fondamento giuridico, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero [nel bilancio] per realizzare nuove e maggiori spese»* (Corte cost., sentenza n. 197/2019), che occorre cioè *una stima attendibile delle espressioni numeriche, che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione* (Corte cost., sentenza n. 227/2019), che *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), che *«i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati dall'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano (...) a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti. [Corte cost.n. 70/2012] e che la "necessaria" «contestualità [...] dei presupposti (...) giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime»* (Corte cost., sentenza n. 213/2008).

Insomma, le verifiche della Corte e l'operato di chi redige i bilanci, li approva, vigila su di essi in chiave dinamica, postulano il fatto che il *«principio dell'equilibrio del bilancio (...) ha contenuti di natura sostanziale: esso non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata* (Corte cost., sentenza n. 1/1966).

Ovviamente tutto questo richiede una specificazione e puntualizzazione, per evitare di descrivere, come sovente purtroppo si è assistito, in modo infecondo e superficiale, il fenomeno dell'armonizzazione contabile in occasione delle pronunce che qui stiamo analizzando, in rapporto al canone costituzionale dell'equilibrio di bilancio. E ciò proprio perché quando l'antinomia coinvolge direttamente il precetto costituzionale, *«la forza espansiva dell'art. 81, quarto [oggi terzo] comma, Cost., presidio degli equilibri di finanza pubblica, si sostanzia in una vera e propria clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile»* (Corte cost. sentenza n. 192 del 2012).

E allora, la relazione - unitamente al tentativo di colmare la evidente e condivisa (dalla Consulta: sentenza n.184/2016) difficoltà di superare le complessità derivanti dalla adozione dei *“moduli standardizzati dell’armonizzazione dei bilanci, 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 perseguite”*, 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. Le sofisticate tecniche di standardizzazione, indispensabili per i controlli della finanza pubblica ma caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza”* - si propone di conciliare il linguaggio della Corte con i fenomeni derivanti dalla pratica, la concreta pratica sul campo, della Sezione regionale di controllo.

Il quesito preliminare attiene alla circostanza attinente al perché la normativa sull’armonizzazione contabile è così importante e perché la Corte dei conti appunta la sua attenzione sulla scrupolosa attuazione della stessa. In realtà non è solo perché, come sottolinea ancora la Consulta, l’armonizzazione è *«funzionale a garantire il raffronto tra i bilanci pubblici degli enti territoriali, specie per prevenire squilibri di bilancio in riferimento agli artt. 81 e 119 Cost. e garantire il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica cui partecipano anche le autonomie speciali»* (Corte cost. sentenza n. 39/2014), ma anche perché sono proprio gli scostamenti dai principi del d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici a costituire non già solamente un vizio formale dell’esposizione contabile, bensì a risultare strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio (...) presidiati dall’art. 81 Cost. La manovra elusiva consiste essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell’esercizio finanziario (Corte cost. sentenza n. 279/2016).

In concreto, come dice la Corte costituzionale (Corte cost. sentenza n. 6/2017), è agevole riscontrare che *“le minacce più sensibili all’equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla sovrastima - in sede previsionale - dei flussi finanziari di entrata”*. La Consulta sottolinea anche *“che 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 alle anticipazioni di cassa e con produzione - in prospettiva pluriennale - di rilevanti disavanzi di amministrazione. A ben vedere, i richiamati fenomeni di sovrastima e di mancata riscossione delle entrate appartengono alla categoria delle gravi patologie finanziario-contabili”*.

Come ha avuto modo di sottolineare ripetutamente questa Sezione in alcune analisi di rendiconti dei comuni sfociate in delibere molto puntuali e analiticamente corredate di riferimenti giurisprudenziali, laddove c’è un fenomeno di accumulo anomalo di residui attivi (che influenza, come noto, la determinazione del risultato di amministrazione ex art 186 del tuel), unito a una costante anticipazione di tesoreria, magari non restituita per intero, e a

una accertata difficoltà di onorare i pagamenti tempestivamente, accompagnata anche da una scarsa cura delle entrate (anche da evasione tributaria), c'è il forte rischio di una illiquidità che può portare ai più gravi fenomeni di crisi finanziaria dell'ente locale.

Assai spesso la situazione di cassa - che l'organo di revisione nel suo verbale non è chiamato solo a descrivere in modo meccanico, ma avendo riguardo ai fenomeni patologici - rappresenta quindi in concreto il termometro e il campanello di allarme che deve suonare - necessariamente ausiliando la Corte dei conti (Corte cost. sentenza n. 198/2012), di una situazione di criticità strutturale: ed ecco perché l'attenzione e le verifiche della Sezione regionale si sono appuntate prioritariamente su questi fattori, per così dire, sensibili.

Più in generale, l'azione della Sezione si è rivolta, come dice la Consulta, a effettuare *"controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio"* (Corte cost., sentenza n. 60/2013) e le più gravi conseguenze che da esse discendono, mediante delibere che solo apparentemente e solo ad un esame superficiale possono talvolta sembrare ripetitive, ma che in realtà - in un quadro fondamentalmente e squisitamente collaborativo - vogliono sensibilizzare amministratori, responsabili dei servizi, organi di revisione e la stessa cittadinanza in una logica di *accountability*, di rendicontazione sociale, di necessaria trasparenza (in ossequio a canoni profondamente radicati nella Carta costituzionale) di tutti i comuni (siano essi grandi o piccoli), a evitare il ricorso a mezzi per così dire estremi di tutela del bilancio come il PRFP (i cui effetti consistono peraltro nella paralisi dei pagamenti e nell'innalzamento delle tariffe dei tributi, senza poter per contro erogare o poter contare su servizi efficienti): lo scopo del controllo finanziario operato dalla Sezione Emilia Romagna è stato questo, lo scopo dell'attività della Corte dei conti è questo, a tutela effettiva e cautelare del bene bilancio (dice ancora la Corte cost.: sentenze n. 60/2013 e n. 40/2014), preservandolo prima ancora che si verificano situazioni non reversibili, non già e non solo quello di arrivare dopo che il fenomeno patologico si è già verificato. Devono essere quindi evitati - in via preventiva - danni all'economia nazionale e al tessuto socio-economico già ampiamente provato dalle vicende di questi anni, anche grazie all'operato della Corte dei conti (che talora può apparire fastidioso o invasivo, ma che invece va compreso solo in quella cornice costituzionale descritta in precedenza), ma ancor prima dei responsabili dei servizi finanziari e dell'organo di revisione.

Ovviamente ciò presuppone - e qui torniamo alla osservazione svolta all'inizio - una considerazione di fondo sul volto del controllo: solo con un'azione assidua e tangibile della Sezione regionale e degli organi di controllo si può contribuire in modo fattivo alla tutela preventiva degli squilibri di bilancio, ausiliando a sua volta con la delibera della Corte - in un'ottica circolare del ciclo di bilancio e dei controlli (art. 31 decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33) - l'operato dell'organo di revisione, del responsabile del servizio finanziario, ma anche degli amministratori: perché, ancora una volta, il bilancio è un bene pubblico che va tutelato preventivamente, per i motivi ricordati da tutti coloro che mi hanno preceduto.

La relazione si propone inoltre di operare una sintesi e un collegamento tra individuazione delle criticità del risultato di amministrazione declinate in riferimento alle norme di compendio e sintesi del risultato di amministrazione citate in precedenza (gli artt. 186, 187 e 162 del tuel), e i quesiti contenuti nel questionario somministrato agli enti locali. Nel ribadire quei valori ricordati in precedenza, alcune pronunce mettono in risalto le non corrette compilazioni del questionario sui bilanci e rendiconti degli enti locali, la cui importanza è invece centrale per il corretto funzionamento dei controlli della Corte: senza una effettiva comprensione da parte degli operatori, e dei revisori *in primis*, dei fenomeni sottostanti descritti nel questionario e della loro diretta importanza sull'economia nazionale, confluendo i dati anzidetti nella BDAP, si determinano effetti non congruenti con lo scopo, eminentemente conoscitivo della realtà economica del Paese consacrato nella legge di contabilità generale (legge 31 dicembre 2009, n. 196).

In realtà, l'azione preventiva della Sezione vuole esplicitare in concreto e puntualmente le fattispecie patologiche in cui il *vulnus* agli equilibri di bilancio si traduce, come è stato sottolineato, nell'*"indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale"* (Corte cost. sentenza n. 4/2020), soprattutto con riferimento alle previsioni contenute nell'art. 187 del tuel i fondi accantonati, ad esempio, e nello specifico - come hanno ricordato recenti pronunce della Sezione regionale - il fondo crediti dubbia esigibilità, il fondo rischi. Il conseguente *miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione provocando una lesione dell'equilibrio strutturale del bilancio* (Corte cost. sentenza n. 4/2020) ha l'effetto di consentire un volume di spesa ben superiore a quanto si incassa: la violazione del canone costituzionale si riverbera in concreto sulla stessa tenuta del bilancio, ma anche delle istituzioni (ricordando quindi che *"il precetto di equilibrio costituisce uno strumento di verifica e misurazione della responsabilità dei soggetti investiti di cariche pubbliche e che la violazione dell'equilibrio, infatti, attiva un sistema di responsabilità giuridiche e politiche, attraverso cui il principio della legittimazione democratica delle istituzioni si rende effettivo (art. 1 Cost.). L'affermazione del principio comporta una esigenza sistemica unitaria dell'ordinamento, secondo cui sia la mancata approvazione dei bilanci, sia l'incuria del loro squilibrio strutturale interrompono - in virtù di una presunzione assoluta - il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza democratica degli eletti"* (sentenza n. 228/2017).

Qui, ancora una volta, viene in gioco anche la responsabilità degli organi di revisione i quali hanno precisi doveri di attestazione e attendibilità e congruità delle poste iscritte a bilancio, come sottolineiamo a più riprese nelle pronunce, riprendendo i numerosi *dicta* della Sezione Autonomie.

Va ulteriormente evidenziato al riguardo che, quando viene all'attenzione della Corte dei conti un documento contabile le cui grandezze sono rappresentate in modo non corretto, sorgono problemi ulteriori che si intersecano con quelli testé rappresentati. È noto, infatti, che la Corte attribuisce alla parte finanziaria del rendiconto l'idoneità non solo «a violare il rispetto dei limiti derivanti dall'ordinamento comunitario e dalla pertinente legislazione

nazionale in materia» ma anche «a non consentirne la verifica» (Corte cost., sentenza n. 138/2013).

Orbene, i documenti contabili debbono essere informati non solo ai criteri dell'integrità, dell'universalità, dell'unità, ma anche a quelli dell'affidabilità, della veridicità, della chiarezza e della pubblicità poiché anche tali criteri costituiscono profili attuativi dell'articolo 81 della Costituzione. Il criterio dell'affidabilità garantisce la regolarità degli atti presupposti dei procedimenti di spesa seguiti dalle amministrazioni; quello della veridicità rappresenta la conformità delle scritture contabili alle sottostanti operazioni finanziarie e soprattutto la corrispondenza delle scritture a poste effettive; infine, i criteri della chiarezza e della pubblicità del bilancio garantiscono che tutti i cittadini possano venire a conoscenza delle scritture contabili (sentenza n. 138/2013).

In altri termini, «Il nucleo della sana gestione finanziaria consiste (...) nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria». Il principio di «trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge» (sentenza n. 274/2017), è funzionale alla tutela dell'indefettibile principio di continuità tra le risultanze dei bilanci che si succedono nel tempo», «collega gli esercizi sopravvenienti nel tempo in modo ordinato e concatenato» (Corte cost., sentenza n. 49/2018).

Orbene, il *mix* - spesso richiamato nelle pronunce della Corte - tra attendibilità dei conti finanziari, economici e patrimoniali, leggibilità e confrontabilità dei bilanci pubblici, ed equilibrio di bilancio ha l'effetto di determinare conseguenze - coerenti del resto con l'enunciazione del principio del bilancio come bene pubblico - sin troppo scontate per chi è chiamato a attestare la veridicità del rendiconto e del bilancio stesso: e la giurisprudenza penale non ha esitato a intervenire in casi del genere, caratterizzati da interventi manipolativi del risultato di amministrazione, sollecitata dall'azione delle Sezioni regionali di controllo.

Va infine sottolineato che gli indici sintomatici di tale errata rappresentazione hanno trovato nella giurisprudenza della Sezione la contestuale elaborazione di un vero e proprio diritto del bilancio armonizzato, parallelamente e in aderenza ai contenuti di quanto già fatto dalla Corte costituzionale in questi anni: in questa sede occorre richiamare la deliberazione n. 43/2019/INPR di approvazione dei criteri di selezione dei questionari relativi al rendiconto 2017 relativamente ai quali è stata poi svolta l'attività di controllo, volta alla enunciazione di principi applicati alle singole ipotesi concrete da parte della Sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna, indici poi recepiti nelle Linee Guida per la redazione dei questionari approvate dalla Sezione Autonomie con la delibera n. 9/2020.

In questa sede, conviene ricordare brevemente gli indici sintomatici di criticità anzidetti, che hanno determinato, quindi, la necessità di operare verifiche maggiormente approfondite da parte della Sezione che sono sfociate in apposite delibere, di vario grado e intensità. Essi sono:

- 1) fondo cassa *pro-capite* al 31 dicembre 2017 minore del dato medio e differenza tra i residui attivi e il fondo crediti di dubbia esigibilità, in rapporto ai residui passivi, maggiore del 140%;
- 2) fondo pluriennale vincolato in conto capitale uguale a zero o non valorizzato;
- 3) fondo crediti di dubbia esigibilità uguale a zero o non valorizzato;
- 4) fondo anticipazioni liquidità maggiore di zero;
- 5) parte disponibile del risultato di amministrazione minore o uguale a zero o non valorizzata;
- 6) mancato rispetto pareggio di bilancio 2017;
- 7) enti inadempienti all'invio dei dati alla banca dati BDAP;
- 8) enti non ricompresi nei criteri precedenti, per i quali si ritengono necessari specifici approfondimenti in ordine a profili di carattere contabile e gestionale.

Al di là quindi delle peculiarità di alcuni territori diversi da quelli emiliani romagnoli, in cui è sottolineata l'esigenza di ulteriori interventi perequativi dello Stato a tutela dei livelli essenziali delle prestazioni (pronunce della Corte cost. n. 4/2020 e n. 157/2020), dall'esame delle pronunce riportate nella relazione emerge con evidenza l'esigenza di prevenire fenomeni patologici che enti che spendono in misura superiore a quanto consentito dalle entrate, evitando nel contempo la creazione di disavanzi occulti o palesi, e di situazioni di crisi finanziaria che poi ricadono sulle spalle dei cittadini (di quelli più deboli e delle future generazioni: un adeguato e tempestivo esercizio della funzione di controllo finanziario può contribuire a garantire omogeneità di erogazione e fruizione dei servizi e di corretta ripartizione degli oneri, evitando nel contempo sacche di impunità o di evasione, e contribuire altresì a garantire ai vari livelli la veridicità e genuinità dei contenuti del rendiconto, per «l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva...» (Corte cost. sentenza n. 49/2018).

Nel *mix* tra gli scopi cui adempie la normativa sull'armonizzazione contabile e il controllo della Sezione - in chiave di prevenzione collaborativa -, ma ancor prima dei dirigenti e organi di revisione, attraverso il vaglio necessario della esatta e corretta determinazione del risultato di amministrazione risiede la esigenza di rassegnare la presente relazione: si tratta di una missione istituzionale di tutte le componenti della Repubblica che fa capo a ben precisi doveri di solidarietà intergenerazionale e intragenerazionale che presiedono, in fondo, ad autentiche e fondamentali esigenze di democrazia, di cui il bilancio approvato dall'assemblea dell'ente territoriale rappresenta la indispensabile e imprescindibile cartina di tornasole e momento di sintesi.

2 SECONDO CAPITOLO: LA SITUAZIONE FINANZIARIA DEGLI ENTI LOCALI NELLA REGIONE EMILIA-ROMAGNA SULLA BASE DELLE COMPONENTI DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

SOMMARIO: **2.1** L'equilibrio di bilancio sul piano genetico e il risultato di amministrazione. Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del tuel - **2.1.1** Il fondo di cassa e la sua corretta determinazione. Assenza cassa vincolata - **2.1.2** Il concetto di fondo di cassa non negativo. Il ricorso all'anticipazione di tesoreria (art. 222 tuel) - **2.1.3** Tensioni di cassa e ritardi nei pagamenti - **2.1.4** Scarsa efficacia del contrasto all'evasione tributaria - **2.1.5** I residui attivi e passivi e la loro corretta determinazione. Elevata incidenza dei residui attivi nel risultato di amministrazione - **2.1.6** Gestione del fondo pluriennale vincolato - **2.2** Equilibrio di bilancio sul piano funzionale e risultato di amministrazione - La distinzione tra quote accantonate, vincolate e destinate e la quota libera del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 187 del tuel - **2.2.1** Fondo crediti di dubbia esigibilità. Funzione, quantificazione e metodo di calcolo. Criticità rilevate dalla Sezione - **2.2.2** Indennità di fine mandato del Sindaco. Mancato accantonamento dei fondi per i rinnovi contrattuali - **2.2.3** Fondo contenzioso - **2.2.4** Fondo anticipazioni di liquidità ai sensi del D.L. n. 35/2013 - **2.2.5** Fondo spese e rischi (altre passività potenziali).

2.1 L'equilibrio di bilancio sul piano genetico e il risultato di amministrazione. Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del tuel

La Sezione ritiene necessario richiamare, nell'ambito della prima parte del presente referto, le principali criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del tuel che sono state rilevate nel corso delle attività di controllo sui rendiconti relativi all'esercizio finanziario 2017 e che hanno interessato un numero elevato di enti locali della Regione Emilia-Romagna. In particolare, la presente relazione raccoglie i risultati dell'attività di controllo svolta in un arco temporale compreso tra il secondo semestre del 2019 e il 2020 nel corso del quale la Sezione ha incentrato il controllo finanziario sull'esame accurato dei rendiconti relativi all'esercizio finanziario 2017. Tale attività è stata avviata a seguito della citata deliberazione n. 43/2019/INPR del 14 giugno 2019 di 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. Ultimati i controlli sui rendiconti 2017, la Sezione ha quindi individuato, con apposita deliberazione n. 92/2020/INPR, i criteri di selezione degli enti per il controllo dei questionari sul bilancio di previsione 2018-2020 e sul rendiconto 2018.

L'esercizio 2017, come spesso ricordato dalla costante giurisprudenza della Sezione, ha segnato una ulteriore e significativa tappa verso la realizzazione della contabilità armonizzata, così come, peraltro, evidenziato dalle Linee guida elaborate dalla Sezione delle

Autonomie con la deliberazione n. 16/SEZAUT/2018/INPR, che completa le indicazioni contenute nelle precedenti deliberazioni n. 6/SEZAUT/2017/INPR, n. 4/2015/INPR, n. 31/2015/INPR e n. 32/2015/INPR relative ad istituti centrali per la nuova contabilità, quali il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Nell'ambito delle deliberazioni sui rendiconti relativi all'anno 2017, La Sezione ha spesso evidenziato il ruolo cruciale svolto dalla Corte dei conti di vigilanza sul corretto e uniforme passaggio alle nuove regole contabili da parte degli Enti Locali, ricordando che, in tale compito, la Sezione deve essere coadiuvata dall'Organo di revisione nella compilazione del Questionario-Relazione (di seguito, "Questionario") e nelle verifiche istruttorie formulate dalla Sezione medesima. A tal proposito, si richiama quanto disposto dall'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge Finanziaria 2006) ove si prevede che *"gli Organi degli Enti Locali di Revisione Economico-Finanziaria trasmettono, alle competenti Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti, una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo"* (di seguito, "Questionario") sulla base dei criteri e delle linee guida predisposte dalla Corte (Sezione delle Autonomie n. 16/SEZAUT/2018/INPR per il rendiconto della gestione 2017).

L'art. 148-bis del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, inserito nel Testo Unico degli Enti Locali dall'art. 3 del d.l. n. 174/2012, ha esplicitato le finalità di tale controllo della Corte (*"[...] 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."*), ne ha definito l'ambito di applicazione (*"Ai fini di tale verifica, le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli Enti Locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente."*) e ha stabilito gli effetti delle relative risultanze (*"Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, 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 comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'Ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"*).

La Sezione ha più volte precisato, che, in ossequio alla natura dinamica del controllo espletato in tale sede, che impone una visione prospettica degli atti del ciclo di bilancio nei vari esercizi al fine di far emergere la concreta situazione economico-finanziaria dell'ente, e

in funzione dell'adozione "di effettive misure correttive funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio" (Corte cost. sentenza n. 60/2013), la Sezione regionale di controllo accerta anche criticità suscettibili di arrecare pregiudizio allo stabile mantenimento degli equilibri dell'ente, benché non integranti fattispecie di irregolarità sanzionabili. Ed infatti, come ricordato dalla Sezione, anche dopo l'entrata in vigore della citata normativa, risulta tuttora vigente l'art. 7, comma 7 della legge 5 giugno 2003, n. 131 con la conseguenza che in tutti i casi in cui le irregolarità esaminate non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della deliberazione prevista dall'art. 148-bis del d.lgs. n. 267/2000 e/o l'avvio del procedimento di c.d. "dissesto guidato" disciplinato dall'art. 6, comma 2, del decreto legislativo decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, la natura anche collaborativa del controllo svolto dalle Sezioni regionali della Corte dei conti non esclude la possibilità di segnalare agli enti interessati irregolarità contabili non gravi o meri sintomi di precarietà contabile, al fine di prevenire l'insorgenza di più gravi situazioni di deficitarietà o di squilibrio.

Effettuata tale preliminare disamina della normativa richiamata dalla Sezione nelle deliberazioni aventi ad oggetto l'esame della documentazione inerente i rendiconti relativi al 2017, è opportuno evidenziare che il controllo della Sezione ha riguardato, in primo luogo, i profili che attengono all'individuazione delle singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi del citato art. 186 del Tuel, in quanto una non corretta determinazione di tali poste può essere fonte di potenziale squilibrio.

Come noto, nell'ordinamento contabile degli enti locali, il risultato di amministrazione era tradizionalmente definito in termini puramente finanziari come la somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio finanziario. Tale definizione ha subito un'importante integrazione con la nuova previsione normativa contenuta nell'art. 186 del Tuel secondo la quale, per i bilanci relativi all'esercizio 2015 e successivi: *"Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio"*. In altri termini, il principio della competenza finanziaria potenziata esige che tutte le obbligazioni debbano essere imputate agli esercizi in cui sono esigibili. In tale ottica, ai fini di una corretta determinazione del risultato di amministrazione, al fondo di cassa di fine esercizio devono essere detratti i pagamenti per azioni esecutive non regolarizzati al 31 dicembre ed i residui passivi conservati in bilancio, nonché aggiunti i residui attivi. All'importo così ottenuto deve essere, poi, sottratto il fondo pluriennale vincolato di spesa in quanto esso rappresenta le risorse accertate che finanziano le spese impegnate ed imputate negli esercizi successivi. Quindi, il corretto computo del risultato di amministrazione richiederà la necessaria verifica del fondo pluriennale vincolato iscritto nella spesa dell'esercizio precedente che, a sua volta, costituisce il fondo pluriennale vincolato iscritto nella parte entrata del bilancio di previsione. Di queste componenti del risultato di amministrazione (fondo cassa, residui attivi e passivi, fondo pluriennale vincolato di spesa) è necessario verificare i profili rilevanti ai fini della loro corretta

determinazione, nonché le relative criticità in quanto queste ultime si riverberano inevitabilmente sugli equilibri di bilancio dell'ente.

In sostanza, come affermato dalla Sezione (cfr. *delib. n. 85/2019/PRSP - Comune di Portomaggiore (FE) - Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale rimodulato 2017-2023 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*), il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci, che nella sua definizione normativa (art. 186 del tuel) viene compendiato nel fatto che il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa, aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio. Pertanto, come ricordato dalla Sezione, la valutazione prospettica della situazione finanziaria dell'ente e il suo scrutinio devono essere effettuati in una visione dinamica ed aggiornata della situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'ente, valutandola cioè fino al momento di adozione della delibera della Sezione; ciò perché il precetto dell'equilibrio è tale da imporre all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio (cfr. Corte conti, Sez. riun. spec.comp., sent. n. 8/2018/EL; Corte cost. sentt. n. 18/2019; n. 250/2013).

Proprio con riferimento all'aspetto della corretta composizione del risultato di amministrazione, la Sezione (cfr. *delib. n. 87/2019/PRSE - Comune di Castenaso (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 6/2020/PRSE - Comune di Pieve di Cento (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro*) ha ricordato che le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello degli enti territoriali, provengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti a crediti e ai debiti, nonché alla sovrastima, in sede previsionale, dei flussi finanziari di entrata (cfr. Corte cost., sentenze n. 49/2018 e n. 6/2017). Come evidenziato dalla Sezione, infatti, è nei principi fondanti della disciplina del bilancio pubblico che in sede previsionale gli assetti dell'equilibrio e della copertura siano ipotizzati in modo statico secondo una stima attendibile delle espressioni numeriche, che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione (cfr. Corte cost., sentenza n. 227/2019).

2.1.1 Il fondo di cassa e la sua corretta determinazione. Assenza cassa vincolata

A differenza delle altre componenti del risultato di amministrazione, il fondo di cassa rappresenta un dato esclusivamente matematico: con riferimento ai rendiconti riferiti all'esercizio finanziario 2017 esso è dato dalla somma algebrica del fondo cassa al 1° gennaio 2017, delle riscossioni e dei pagamenti contabilizzati nel corso nel medesimo esercizio

finanziario. Ed infatti, come ha chiarito la giurisprudenza della Sezione (*cfr. delib. n. 76/2019/PRSE - Comune di Bagno di Romagna (FC) - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*) l'avanzo di amministrazione correttamente accertato non può essere confuso con il saldo di cassa, cioè con le liquidità momentanee esistenti in corso di esercizio, e neppure con un risultato di esercizio annuale positivo, in quanto eventualmente o potenzialmente legato a una serie di variabili negative in grado di dissimulare la reale situazione economico-finanziaria dell'ente. Ed infatti, il saldo attivo di cassa non è, di per sé, sintomo di una sana e virtuosa amministrazione, a fronte di criticità rilevate nell'applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, funzionali a preservare gli equilibri di bilancio (*Corte cost. sentenze n. 105/2017 e n. 274/2017*).

Come noto, il problema di una corretta rappresentazione delle previsioni di cassa che incidono sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio è stato risolto dalla nuova contabilità armonizzata in un'ottica di avvicinamento tra il momento della cassa e quello della competenza attraverso la previsione di una gestione puntuale anche delle giacenze di cassa nell'ambito delle quali opera la distinta contabilizzazione delle entrate vincolate e destinate. In particolare, la Sezione (*cfr. delib. n. 76/2019/PRSE - Comune di Bagno di Romagna (FC) - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*) ha ricordato che la determinazione della giacenza di cassa vincolata, al momento dell'avvio della nuova contabilità armonizzata, disciplinata dal d.lgs. n. 118 del 2011, è stata oggetto di apposita disciplina in un paragrafo (il 10.6) del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011), le cui indicazioni risultano funzionali al corretto avvio, sotto il profilo della cassa e della competenza, del nuovo sistema contabile (oltre che, naturalmente, della riferita attenuazione dei rischi di successiva emersione di carenza di risorse per il finanziamento delle spese a cui le entrate vincolate erano destinate).

Pertanto, nei casi in cui la Sezione (*cfr. delib. n. 6/2020/PRSE - Comune di Pieve di Cento (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro*) ha rilevato una consistenza della cassa vincolata uguale a zero, ne ha segnalato la criticità in quanto non in linea con la corretta applicazione dei dettami di cui al citato principio contabile applicato. Ed infatti, secondo la Sezione, la mancata corretta apposizione dei vincoli sulle giacenze di cassa costituisce un comportamento contrario alla sana gestione e determina una non corretta quantificazione del fondo cassa che condiziona in concreto, ai sensi dell'art. 186 del tuel, la genuina determinazione del risultato di amministrazione (*cfr. Corte conti, Sez. aut., delib. n. 31/2015; Corte cost. sentenza n. 274/2017*).

In termini generali, la Sezione (*cfr. delib. n. 74/2019/PRSP - Comune di Palagano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*) ha, quindi, rammentato agli enti interessati l'importanza, 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). 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 tuel 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. A tal fine, l'art. 180 del d.lgs. n. 267 del 2000 prescrive, alla lett. d), 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, alla 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" (cfr. *Corte conti, Sez. aut., delib. n. 31/2015/INPR*).

Analoga criticità è stata, altresì, riscontrata dalla Sezione (cfr. *delib. n. 65/2019/PRSE - Castelvetro di Modena (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*) con riferimento all'accertata presenza di sanzioni per violazione del codice della strada. La mancata rappresentazione dei vincoli di cassa dei proventi da sanzioni pecuniarie al codice della strada è stata considerata dalla Sezione grave irregolarità contabile in quanto queste entrate rispondono ad entrambi i requisiti (specificità del vincolo e provenienza del vincolo, attribuito da legge o principi contabili/trasferimenti/indebitamento) essendo entrate che il decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 ("Nuovo codice della strada") destina alla realizzazione di specifici interventi che l'ente deve individuare tra quelli elencati, in modo puntuale, dall'art. 208, comma 4 (cfr. *Corte dei conti, Sez. reg. contr. Toscana, delib. n. 167/2019; Corte dei conti, Sez. aut., delib. n. 31/2015/INPR*).

Con riferimento al caso di un fondo cassa vincolato di importo modesto (cfr. *delib. n. 59/2019/PRSE - Comune di Castellarano (RE) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro*) la Sezione ha rilevato che la rappresentazione contabile di una giacenza vincolata di importo esiguo a fronte di un fondo cassa complessivo progressivamente in crescita desta perplessità in riferimento alla corretta applicazione dei dettami di cui al principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (punto 10.6), approvato con d.lgs. n. 118/2011 modificato e integrato dal d.lgs. n. 126/2014; sicché, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio (art. 195 del tuel; principio contabile di cui all'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011), è necessaria una corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari), in modo tale che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione impressa dalla legge o dalla volontà di terzi finanziatori (cfr. *Corte dei conti, Sez. aut., delib. n. 31/2015/INPR*).

2.1.2 Il concetto di fondo di cassa non negativo. Il ricorso all'anticipazione di tesoreria (art. 222 tuel)

La corretta determinazione del fondo di cassa è disciplinata dall'art. 162, comma 6 del tuel il quale prevede che: "Il bilancio di previsione è deliberato in 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". La regola appena richiamata del "fondo di cassa non negativo" vige anche durante la gestione con la conseguenza che ciascun ente è chiamato ad aggiornare le previsioni dei pagamenti e degli incassi con apposite delibere di variazione adottate dal Consiglio o dalla Giunta.

La sofferenza di cassa è, infatti, il primo segnale di una situazione di squilibrio finanziario al quale l'ente deve tempestivamente porre rimedio per evitare che il permanere di tali profili di criticità possa incidere negativamente sugli equilibri dei futuri bilanci. Assai frequentemente un saldo di cassa negativo comporta il ricorso a istituti quali l'anticipazione di tesoreria ai sensi dell'art. 222 del tuel. Tale disposizione prevede, al comma 1, che: "Il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio.". Sulla somma concessa in anticipazione, come previsto dal comma 2 della citata disposizione, maturano interessi passivi per il periodo nel quale essa viene effettivamente utilizzata.

A tale riguardo, la Sezione (cfr. *delib. n. 63/2019/PRSP - Comune di Pavullo nel Frignano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*; *delib. n. 21/2020/PRSE - Comune di Sestola (MO) - Rend. 2017 - Pres. e rel. Pieroni*) ha evidenziato che il ricorso all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria è consentito dall'art. 222 del tuel e dall'art. 3, comma 17 della legge 24 dicembre 2003, n. 350. Si tratta di 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 volta a "superare una momentanea carenza di liquidità" e finalizzata a fronteggiare momentanee ed improrogabili esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni.

Sicché, la Sezione (cfr. *delib. n. 64/2019/PRSE - Gaggio Montano (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*; *delib. n. 74/2019/PRSP - Comune di Palagiano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*; *delib. n. 19/2020/PRSE - Comune di San Polo d'Enza (RE) - Rend. 2017 - Pres. e rel. Pieroni*; *delib. n. 20/2020/PRSE - Comune di Comune di Bellaria-Igea Marina (RN) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Romano*; *delib. n. 24/2020/PRSE - Comune di Agazzano (PC) - Rend. 2017 - Pres. rel. Pieroni*), nel ribadire che l'anticipazione di tesoreria è una forma di finanziamento a breve termine, di carattere eccezionale, cui l'ente può ricorrere solo per far fronte a momentanei problemi di liquidità, non ha mancato di rimarcare che la contrazione di anticipazioni di tesoreria per periodi non brevi e per importi che rimangono particolarmente significativi 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, con inosservanza dei criteri della sana e prudente gestione finanziaria e possibile violazione della regola aurea di destinazione dell'indebitamento alle spese d'investimento. Invero, il ricorso all'anticipazione generalmente è l'effetto della presenza in bilancio di residui attivi insussistenti o di dubbia esigibilità, la cui mancata eliminazione comporta che non emergano disavanzi della gestione residui e non obbliga, quindi, l'ente al reperimento delle risorse indispensabili a finanziare lo squilibrio di cassa.

2.1.3 Tensioni di cassa e ritardi nei pagamenti

La sana gestione dell'ente comporta una stretta correlazione tra il ricorso alle anticipazioni di tesoreria e la necessaria tempestività dei pagamenti. Il fenomeno dell'alterata quantificazione della liquidità dell'ente può essere determinato da un illegittimo contingentamento o ritardo dei pagamenti che, unito al frequente ricorso alle anticipazioni di tesoreria, rappresenta il sintomo di una precarietà degli equilibri di bilancio. Come ricordato dalla Sezione (*cfr. delib. n. 74/2019/PRSP - Comune di Palagano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*), infatti, la compromissione degli equilibri di bilancio può emergere attraverso la rilevazione in sede istruttoria di situazioni di tensione di cassa, rivelatrici di una non corretta rappresentazione contabile delle poste di bilancio, non solo a competenza ma anche a residuo.

Con riferimento all'annosa questione del ritardo nei pagamenti, l'istruttoria svolta dalla Sezione si è soffermata, in primo luogo, sulla capacità di onorare tempestivamente i pagamenti afferenti alle obbligazioni assunte dall'ente, il cui ritardo potrebbe essere il sintomo palese di eventuali carenze dei flussi di cassa in entrata, non adeguatamente programmati, che si traducono potenzialmente nella insufficiente o non corretta alimentazione dei flussi di uscita. Dalla documentazione versata in atti, la Sezione ha ricavato il dato relativo all'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti di ciascuno dei Comuni i cui rendiconti sono stati oggetto di controllo da parte della Sezione medesima. Tali valori, in taluni casi, hanno restituito il ritardo medio dei pagamenti effettuati dall'Amministrazione, rispetto alla scadenza, espresso in giorni (si tratta di una media ponderata all'importo delle fatture).

In tali casi (*cfr. delib. n. 63/2019/PRSP - Comune di Pavullo nel Frignano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; cfr. delib. n. 74/2019/PRSP - Comune di Palagano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 76/2019/PRSE - Comune di Bagno di Romagna (FC) - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 14/2020/PRSE - Comune di Riolunato (MO) - Rend. 2017 - Pres. e rel. Pieroni; delib. n. 24/2020/PRSE - Comune di Agazzano (PC) - Rend. 2017 - Pres. rel. Pieroni; deliber. 27/2020/PRSP - Comune di Sant'Agata Feltria (RN) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro; delib. n. 29/2020/PRSE - Comune di Fiscaglia (FE) - Rend. 2017 - Pres. rel. Pieroni - Rel. Romano; delib. n. 36/2020/PRSE - Comune di Maiolo (RN) - Rend. 2017 - Pres. e rel. Pieroni*), la Sezione ha segnalato che il mancato rispetto dei termini di pagamento comporta, per il Comune interessato, il dovere di individuare ed attuare misure specifiche finalizzate ad

assicurare il tempestivo pagamento dei creditori e consente al creditore di ottenere, a carico del bilancio comunale, consistenti interessi legali di mora.

A tale proposito, la Sezione ha rammentato che 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 (art. 1 del d.lgs. n. 231/2002 e art. 3, co. 1, del decreto legislativo 9 novembre 2012, n. 192). La complessiva disciplina recata dal d.lgs. n. 231/2002, si presenta particolarmente rigorosa, a tutela della tempestività nei pagamenti ai creditori, e deve ritenersi derogabile solo nei limiti strettamente indicati dalle disposizioni del citato decreto.

Nei casi in cui non siano stati rilevati miglioramenti dell'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti, la Sezione ha richiamato l'Ente a provvedere ad attuare tutte le misure necessarie a garantire costantemente il rispetto dei termini di pagamento. La Sezione ha, pertanto, richiamato i Comuni al puntuale rispetto delle 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 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.

2.1.4 Scarsa efficacia del contrasto all'evasione tributaria

Con riferimento a tale aspetto, la Sezione (cfr. *delib. n. 74/2019/PRSP - Comune di Palagano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 87/2019/PRSE - Comune di Castenaso (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 88/2019/PRSE - Comune di Ravarino (MO) - Rend. 2017 - Pres. Rel. Pieroni; delib. n. 6/2020/PRSE - Comune di Pieve di Cento (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro*) ha più volte richiamato, in via generale, l'esigenza di una particolare cura per le entrate in questione, la qual cosa incide evidentemente anche sull'effettiva disponibilità di cassa dell'ente, mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso. Ed infatti, l'esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle entrate è funzionale a garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (cfr. Corte cost. sentenza n. 250/2013).

Pertanto, le carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria costituiscono non solo un comportamento censurabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla Carta costituzionale (in quanto volto a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari che, in quanto tali, vincolano a doveri ineludibili di solidarietà: artt. 23 e 53 Cost.) e la cui inosservanza determina, sul piano sostanziale, sperequazioni non accettabili

rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi, ma anche foriere di riflessi irrazionali sul piano della sana gestione e della necessaria provvista della liquidità da parte del Comune (art. 97 della Cost.).

La Sezione ha anche rilevato che il basso grado di realizzo dell'evasione tributaria, specie sul versante TARSU e TIA ed IMU, costituisce un evidente elemento di criticità con riferimento al piano dei riflessi sulla tenuta degli equilibri finanziari dell'ente. Tale circostanza, come evidenziato dalla Sezione (*cf. delib. n. 24/2020/PRSE - Comune di Agazzano (PC) - Rend. 2017 - Pres. rel. Pieroni*), esige una radicale riorganizzazione del servizio di riscossione.

Un'ulteriore criticità che è emersa nel corso dello scrutinio operato dalla Sezione sui rendiconti con riferimento alla questione del contrasto all'evasione tributaria ha riguardato il basso grado di realizzo dell'evasione tributaria. In particolare, nel caso analizzato dalla Sezione (*cf. delib. n. 13/2020/PRSE - Comune di Comune di San Benedetto Val di Sambro (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro*), nella relazione dell'Organo di revisione tale grado di realizzo si attestava al 24,92 per quanto riguardava il recupero evasione ICI/IMU ed al 23,75% per quanto riguardava, invece, il recupero evasione TARSU /TIA/TASI. Non avendo l'Ente compilato la tabella 2.1 Sezione I.III del questionario, Gestione Finanziaria - Entrate, relativa all'attività di contrasto all'evasione tributaria nelle fasi di accertamento e di riscossione, la Sezione ha estrapolato i suddetti dati riportati dalla relazione dell'Organo di revisione. Nel dettaglio, per quanto riguardava l'IMU a fronte di un accertamento di euro 119.828,94, risultavano riscossioni per euro 29.866,50 con l'indicazione di un accantonamento a FCDE a rendiconto pari ad euro 29.152,11. In merito a TARSU/TIA/TASI, a fronte di un accertamento di euro 40.799,00, risultavano riscossioni per euro 9.689,00 con l'indicazione di un accantonamento a FCDE a rendiconto pari ad euro 28.793,41.

Anche in tale caso la Sezione ha raccomandato 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 (*cf. Corte cost., sentenza n. 250/2013*). La Sezione ha richiamato, in via generale, l'esigenza di una particolare cura per le entrate in questione, la qual cosa ha un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa dell'ente, mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso.

Ostando a ciò l'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria - riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 della Costituzione), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari - le illustrate carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria divengono pertanto non solo un comportamento censurabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla Carta costituzionale (in quanto volto a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari che, in quanto tali, vincolano a doveri ineludibili di solidarietà ai sensi dell'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), ma anche foriere di riflessi irrazionali sul piano della sana gestione e della necessaria provvista della liquidità da parte del Comune.

La Sezione non ha mancato, anche in tale situazione, di raccomandare al Comune di voler programmare e realizzare una più incisiva e puntuale attività di recupero dell'evasione tributaria.

Con riferimento ad altro ente (*cf. delib. n. 23/2020/PRSE - Comune di Marano sul Panaro (MO)- Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Nikifarava*), dall'esame della tabella 2.1 della Sezione I.III del questionario - Gestione Finanziaria, Entrate - la Sezione ha rilevato uno scostamento consistente tra l'importo accertato e quello riscosso in materia di recupero evasione tributaria IMU. Sul punto, l'Ente aveva precisato, in risposta alla richiesta di chiarimenti istruttori della Sezione, che "gran parte degli avvisi di accertamento IMU emessi nell'anno 2017 sono stati notificati negli ultimi mesi dell'anno stesso con conseguente scadenza nell'anno 2018". La Sezione ha sottolineato, in via generale, che solo un'accurata e ponderata attività di previsione "a monte" e di accertamento nel corso dell'esercizio (e non alla fine dello stesso), può preservare l'ente locale dall'irregolare "accumulo" di residui attivi che, se di rilevante consistenza e difficile, se non impossibile riscuotibilità, possono incidere in maniera determinante sull'effettiva disponibilità di cassa dell'ente.

Con specifico riferimento alla situazione di un altro ente (*cf. delib. 27/2020/PRSP - Comune di Sant'Agata Feltria (RN)- Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro*), dall'esame della tabella di cui al punto 2.1 Sezione I.III del questionario (gestione finanziaria - entrate), è emerso un significativo scostamento tra l'importo accertato e quello riscosso in materia di recupero evasione tributaria IMU, oltre al fatto che nessun importo fosse stato accertato per recupero di altri tributi. A fronte di specifica richiesta della Sezione, l'ente aveva dichiarato quanto segue: "Gli accertamenti IMU, relativi agli anni 2014/2015 sono stati inviati alla fine dell'anno 2017 e gran parte della riscossione è avvenuta nei primi mesi del 2018. Dei 98.297,58 euro accertati sono rimasti da riscuotere a fine 2018 solo 8.725,50. Gli accertamenti pari a zero degli altri tributi derivano dal fatto che non si è riusciti a gestire, nell'anno, per carenza di personale, le liste di carico, i solleciti, le raccomandate e tutto l'iter procedurale". È apparso, pertanto, chiaro che la tenuta del bilancio fosse suscettibile di subire una potenziale compromissione, considerato che la criticità rappresentata poteva determinare comunque una sensibile attenuazione della possibilità per l'ente di far fronte alle proprie obbligazioni per il venir meno di entrate proprie. La Sezione ha osservato altresì, in via generale, che 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 a 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. Sul punto la Sezione ha evidenziato conclusivamente come i

richiamati fenomeni di sovrastima e di mancata riscossione delle entrate appartengono alla categoria delle gravi patologie finanziario-contabili (cfr. Corte cost. sentenza n. 6/2017) ed ha invitato pertanto l'ente a voler intensificare l'azione di recupero dell'evasione tributaria.

L'emersione di uno scostamento tra l'importo accertato e quello riscosso evidenzia una carenza dell'attività di recupero dell'evasione tributaria. Tale circostanza se, da un lato, concorre a determinare una situazione di potenziale illiquidità, dall'altro, impone all'ente di provvedere, per il futuro, ad un'accurata e ponderata attività di previsione "a monte" e di accertamento nel corso dell'esercizio (e non alla fine dello stesso). Tale intervento tempestivo, come segnalato dalla Sezione, preserva l'ente dal rischio di un 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 medesimo (cfr. *delib. n. 63/2019/PRSP - Comune di Pavullo nel Frignano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*; *delib. n. 59/2019/PRSE - Comune di Castellarano (RE) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro*).

2.1.5 I residui attivi e passivi e la loro corretta determinazione. Elevata incidenza dei residui attivi nel risultato di amministrazione.

A seguito dell'introduzione della nuova contabilità armonizzata di cui al d.lgs. n. 118/2011 e nel rispetto dei più recenti orientamenti della Corte costituzionale in materia, i residui attivi e passivi rappresentano, rispettivamente, la quota dei crediti e dei debiti esigibili nei confronti dei terzi in quanto devono trarre fondamento da obbligazioni giuridicamente perfezionate.

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, la Sezione (cfr. *delib. n. 63/2019/PRSP - Comune di Pavullo nel Frignano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*) ha spesso ricordato che lo *stock* di residui attivi dovrebbe tendere ad una naturale stabilizzazione, mentre i residui passivi devono tendere verso una progressiva riduzione.

Il mantenimento di residui attivi, eventualmente inesigibili, nel conto del bilancio, infatti, incide inevitabilmente 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). Pertanto, al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui risalenti anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, la Sezione ha in più occasioni (cfr. *delib. n. 76/2019/PRSE - Comune di Bagno di Romagna (FC) - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*; *delib. n. 6/2020/PRSE - Comune di Pieve di Cento (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro*) ricordato che occorre attivare per tempo idonee procedure di ricognizione e verifica delle singole posizioni creditorie/debitorie finalizzate al loro progressivo esaurimento. In tali situazioni la Sezione ha richiamato l'attenzione dell'ente 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. L'ente non può limitarsi a verificare la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione delle singole poste, ma deve accertare l'effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento. I risultati che tali operazioni sono idonei a comportare vengono riportati, quindi, nel bilancio dell'esercizio successivo dell'ente. Il Comune è tenuto a vigilare attentamente sulla riscossione dei crediti e sul pagamento dei debiti mantenuti in bilancio, alla luce dei potenziali riflessi di un loro improprio mantenimento sul risultato di amministrazione, sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio e sulla stessa attendibilità del rendiconto dell'ente, garantendo altresì la corretta applicazione dei nuovi principi contabili, postulati dall'armonizzazione contabile. Copertura finanziaria di una spesa ed equilibrio del bilancio non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica degli stanziamenti in parte entrata e spesa, ma devono fondarsi anche sulla ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio: ciò tanto più nei casi oggetto della richiesta istruttoria, riguardanti poste di entrata la cui riscossione è messa a rischio per il decorso del tempo (cfr. *Corte cost. sentenze n. 227, n. 197 e n. 6 del 2019*).

2.1.6 Gestione del fondo pluriennale vincolato

A differenza del passato, ai sensi dell'art. 186 del tuel il risultato di amministrazione non comprende le entrate accertate o la quota di avanzo che finanziano le spese imputate agli esercizi successivi rappresentate dal fondo pluriennale vincolato iscritto nella spesa. Il fondo pluriennale vincolato che deve essere riportato nelle voci di entrata del bilancio di previsione è dato, piuttosto, dal fondo pluriennale vincolato iscritto nella spesa dell'esercizio precedente nonché da quello derivante dalla reimputazione dei residui attivi e passivi. A tale proposito, la Sezione (cfr. *delib. n. 59/2019/PRSE - Comune di Castellarano (RE) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro; delib. n. 65/2019/PRSE - Castelvetro di Modena (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 69/2019/PRSE - Comune di Casola Valsenio (RA) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Lorenzini; delib. n. 74/2019/PRSP - Comune di Palagano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 89/2019/PRSE - Comune di Castel Bolognese (RA) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 6/2020/PRSE - Comune di Pieve di Cento (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro*) ha rilevato che costituisce una criticità contabile la constatazione che tutti i residui passivi coperti dal fondo pluriennale vincolato siano stati reimputati ad una sola annualità. Ed infatti, la corretta applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata comporta che il fondo pluriennale vincolato, quale componente del risultato di amministrazione e, quindi, fattore incidente sull'equilibrio di bilancio, 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 nel corso dei quali 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.

La Sezione ha, altresì, ricordato che lo scopo del fondo pluriennale vincolato (come risultante dal d.lgs. n. 118/2011, da cui emerge una "definizione identitaria univoca dell'istituto, la cui disciplina è assolutamente astretta dalla finalità di conservare la copertura delle spese pluriennali") 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 cost., sentenza n. 247/2017, 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. Secondo la Sezione, 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) Più specificamente, il fondo pluriennale vincolato è determinato per un importo pari alle spese che si prevede di impegnare nel corso del primo anno considerato nel bilancio, con imputazione agli esercizi successivi e alle spese già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi a quello considerato. La copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese impegnate negli esercizi precedenti è costituita dal fondo pluriennale iscritto in entrata, mentre la copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese che si prevede di impegnare nell'esercizio di riferimento con imputazione agli esercizi successivi, è costituita dalle entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio di riferimento (*cfr. Corte cost., sentenza n. 247/2017, punto 9.1 del Considerato diritto; sent. n. 6/2017*).

Il significato del Fondo pluriennale vincolato è programmatico e di controllo: rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'ente (*cfr. delib. n. 75/2019/PRSE - Comune di Brisighella (RA) - Pres. Pieroni - Rel. Lorenzini; delib. n. 90/2019/PRSE - Comune di Verucchio (RN) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*). Ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, rappresentano elementi fondamentali, tra gli altri:

1. l'esistenza dell'accertamento di entrata che rileva l'obbligazione giuridica perfezionata, scaduta ed esigibile; obbligazione che costituisce fonte di copertura della spesa a carattere

pluriennale e adempimento ricognitivo che segna la “separazione” tra il momento dell’accertamento dell’entrata e quello dell’imputazione della spesa;

2. l’esistenza dell’impegno in uscita che legittima la formazione del fondo pluriennale vincolato;

3. la sussistenza della prenotazione di impegno per gara bandita nel caso di lavori pubblici; prenotazione che dovrà tradursi in obbligazione giuridica perfezionata nel corso dell’esercizio successivo a quello dell’avvio del processo di gara;

4. la sussistenza del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l’obbligazione giuridica perfezionata andrà a scadere e diverrà esigibile (*cfr. Corte conti, Sez. aut., delib. n. 4/SEZAUT/2018/FRG*).

La reimputazione al solo primo esercizio dei residui passivi coperti dal fondo pluriennale vincolato, o fattispecie analoghe riferite ad un arco temporale fittizio, evidenziano una carenza di programmazione e una conseguente grave irregolarità contabile nell’applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata, in quanto l’esigibilità del residuo passivo non è stata determinata correttamente.

Copertura finanziaria di una spesa ed equilibrio del bilancio non possono essere assicurati solamente dall’armonia numerica degli stanziamenti in parte entrata e spesa, ma devono fondarsi anche sulla ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici che ne sorreggono l’iscrizione in bilancio (*cfr. Corte cost., sentenze n. 227, 197 e n. 6/2019*).

2.2 Equilibrio di bilancio sul piano funzionale e risultato di amministrazione - La distinzione tra quote accantonate, vincolate e destinate e la quota libera del risultato di amministrazione ai sensi dell’art. 187 del tuel

Il risultato di amministrazione è accertato e verificato a seguito dell’approvazione del rendiconto dell’esercizio precedente e può assumere valori positivi (avanzo di amministrazione) o negativi (disavanzo di amministrazione). Ai sensi dell’art. 187 del tuel, l’avanzo di amministrazione si compone delle seguenti voci: quota accantonata, quota vincolata, quota destinata agli investimenti e quota libera. La non corretta applicazione dei principi dell’armonizzazione contabile e la conseguente non corretta determinazione di tali componenti del risultato di amministrazione può comportare una indebita dilatazione della spesa.

Come evidenziato dalla Sezione (*cfr. delib. n. 76/2019/PRSE - Comune di Bagno di Romagna (FC) - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 90/2019/PRSE - Comune di Verucchio (RN) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 9/2020/PRSP - Comune di Comune di Polinago (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro*), 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 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. Proprio con riferimento al suddetto aspetto, la Sezione (*cf. delib. n. 87/2019/PRSE - Comune di Castenaso (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*) ha ricordato come «le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti a crediti e ai debiti, nonché alla sovrastima – in sede previsionale – dei flussi finanziari di entrata; sicché la non corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile nella loro declinazione funzionale al fondamentale rispetto dei canoni costituzionali anzidetti, costituiscono fattori di possibile perturbazione degli equilibri di bilancio (Corte cost. sentenze n. 274/2017; n. 6/2017; n. 70/2012).

La necessità di procedere ad accantonamenti nell'ambito del risultato di amministrazione deriva in primo luogo dall'applicazione dei principi della prudenza (punto 9 del principio contabile generale) e della competenza finanziaria potenziata (punto 16 del principio contabile generale). Conseguentemente l'art. 42 del d.lgs. n. 118/2011 inserisce la quota accantonata tra le componenti necessarie del risultato di amministrazione e il punto 9.2 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria precisa che la quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita, per gli enti locali, dall'accantonamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) e dagli accantonamenti per le passività potenziali (Fondi spese e rischi).

La quota accantonata del risultato di amministrazione può essere ulteriormente scomposta nei seguenti accantonamenti:

- 1) Fondo crediti di dubbia esigibilità;
- 2) Indennità di fine mandato del sindaco;
- 3) Fondo copertura perdite società partecipate ai sensi dell'art. 1, comma 550 della legge n. 147/2013;
- 4) Fondo contenzioso;
- 5) Fondo anticipazioni di liquidità ai sensi del D.L. n. 35/2013;
- 6) Fondo spese e rischi (altre passività potenziali).

2.2.1 Fondo crediti di dubbia esigibilità. Funzione, quantificazione e metodo di calcolo. Criticità rilevate dalla Sezione

Al riguardo, la Sezione (*cf. delib. n. 87/2019/PRSE - Comune di Castenaso (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 23/2020/PRSE - Comune di Marano sul Panaro (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Nikifarava*) ha rammentato che il FCDE ha la funzione di precludere l'impiego di risorse di incerta acquisizione ed è un fondo rettificativo, in diminuzione di una posta di entrata, finalizzato a correggere il valore nominale dei crediti dell'ente in relazione

alla parte di essi che si prevede di non incassare in corso di esercizio (Corte cost. sentenza n. 279/2016), proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale. Atteso il ruolo strategico del FCDE nell'ambito del principio di competenza finanziaria rafforzata - è essenziale che lo stesso abbia una applicazione estesa, limitando quanto più possibile le tipologie di entrate escluse dal calcolo dello stesso. 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 spese, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione.

Pertanto, atteso il ruolo strategico del FCDE nell'ambito del principio di competenza finanziaria rafforzata, è essenziale, secondo la Sezione (*cfr. delib. n. 74/2019/PRSP - Comune di Palagano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*), che lo stesso abbia una applicazione estesa, limitando quanto più possibile le tipologie di entrate escluse dal calcolo dello stesso; 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 spese, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione dell'ente.

In ordine al metodo scelto per calcolare l'entità del FCDE, la Sezione ha ricordato che l'allegato 4/2 al d.lgs. n.118/2011 stabilisce che "L'adozione di tale facoltà è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019" e pertanto la scelta del metodo si conferma una facoltà intestata all'ente, avente però natura temporanea, circoscritta alle annualità fino al 2018. Tuttavia, come sostenuto dalla Sezione (*cfr. delib. n. 63/2019/PRSP - Comune di Pavullo nel Frignano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 75/2019/PRSE - Comune di Brisighella (RA) - Pres. Pieroni - Rel. Lorenzini; delib. n. 36/2020/PRSE_- Comune di Maiolo (RN) - Rend. 2017 - Pres. e Rel. Pieroni*), l'adozione del metodo semplificato, seppur consentito dalla normativa vigente, può rappresentare una scelta non prudente perché comporta il rischio di finanziare spese scadute ed esigibili con entrate di difficile esazione rinviando al futuro ulteriori accantonamenti che, se non potranno essere compresi nei futuri risultati di amministrazione, genereranno, per la parte eccedente, disavanzi di amministrazione ordinari ripianabili secondo le regole stabilite dall'art. 188 tuel. La dichiarazione di adeguatezza del fondo assume una specifica rilevanza giuridica e sostanziale e deve essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, alla correlata competenza di coordinamento e vigilanza del responsabile del servizio economico-finanziario dell'ente e alla necessaria verifica dell'organo di revisione (*cfr. Corte conti, Sez. Autonomie n. 32/SEZAUT/2015/INPR*).

Quanto alle criticità evidenziate dalla Sezione nell'ambito dell'attività di controllo sui rendiconti del 2017 (*cfr. delib. n. 63/2019/PRSP - Comune di Pavullo nel Frignano (MO) - Rend.*

2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro), vale la pena di ricordare quella relativa alla significativa presenza di residui attivi mantenuti nel conto del bilancio, che denotano una difficoltà del Comune nella riscossione delle entrate proprie, rischiando di alterare la reale rappresentazione degli equilibri di bilancio del Comune medesimo, nella misura in cui i crediti di difficile riscossione non siano compensati da congrui accantonamenti nel risultato di amministrazione dell'esercizio. Ed infatti, nel nuovo ordinamento contabile, una delle finalità attribuite dal legislatore all'accantonamento dell'avanzo di amministrazione mediante costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità è quella di scongiurare che un ente locale assuma impegni di spesa a fronte di entrate di difficile riscossione (cfr. Corte cost. sentenze n. 274/2017; n. 279/2016).

2.2.2 Indennità di fine mandato del Sindaco. Mancato accantonamento dei fondi per i rinnovi contrattuali

Ai sensi del principio contabile applicato al punto 5.2 lett. i) è necessario prevedere, tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato "Fondo spese per indennità di fine mandato (cfr. *delib. n. 87/2019/PRSE - Comune di Castenaso (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*).

La questione relativa all'accantonamento di tale fondo non rappresenta, comunque, una delle criticità più frequenti riscontrate dalla Sezione nel corso delle attività di controllo sui rendiconti relativi all'esercizio finanziario 2017. In taluni casi (cfr. *delib. n. 22/2020/PRSE - Comune di Bagnacavallo (RA) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Nikifarava*) la Sezione ha rilevato una discordanza tra le dichiarazioni dell'ente nel questionario sul rendiconto 2017 in ordine alla costituzione di un fondo per l'indennità di fine mandato del Sindaco e all'accantonamento delle somme per il finanziamento degli arretrati da erogare al personale a seguito della definitiva sottoscrizione del CCNL Funzioni Locali e il mancato riscontro, nella parte accantonata del risultato d'amministrazione, dei relativi fondi.

A tale riguardo, la Sezione ha richiamato l'attenzione dell'Ente in merito all'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost. sentenza n. 274/2017), in conformità alla distinzione "in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati" a norma dell'art. 187 del d.lgs. n. 267/2000, al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

Con riferimento alla questione dei rinnovi contrattuali, la Sezione (cfr. *delib. n. 24/2020/PRSE - Comune di Agazzano (PC) - Rend. 2017 - Pres. rel. Pieroni; delib. n. 26/2020/PRSE - Comune di Vigarano Mainarda (FE) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni, Rel. Khelena Nikifarava*) ha chiarito che, per quanto sia vero che il rilevato mancato accantonamento delle risorse finanziarie per far fronte ai rinnovi contrattuali costituisce un mero auspicio ("nelle more della firma del contratto si auspica che l'ente accantoni annualmente le necessarie risorse concernenti gli oneri attraverso lo stanziamento in bilancio di appositi capitoli sui quali non è possibile assumere impegni ed

effettuare pagamenti. In caso di mancata sottoscrizione del contratto, le somme non utilizzate concorrono alla determinazione del risultato di amministrazione”), tanto da non configurare di per sé un’irregolarità (cfr. punto 5.2, lett. a), secondo trattino, d.lgs. n. 118/2011 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria riguardante la spesa di personale), è anche vero che si tratta, comunque, di un comportamento di buona amministrazione a salvaguardia degli equilibri di bilancio, laddove l’ente che non via abbia medio tempore provveduto potrebbe trovarsi in una situazione di emergenza finanziaria per sostenere una spesa “retroattiva” (per il pagamento di emolumenti - in ipotesi - riferiti ad esercizi finanziari anteriori alla sigla del CCNL) non comprimibili poiché sottesi a diritti soggettivi

2.2.3 Fondo contenzioso

Come ricordato dalla Sezione in alcune deliberazioni (cfr. *delib. n. 74/2019/PRSP - Comune di Palagano (MO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*; *delib. n. 87/2019/PRSE - Comune di Castenaso (BO) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*) il Fondo contenzioso e altri fondi rischi, disciplinato ai sensi dell'allegato 4/2 al d.lgs. n.118/2011, è costituito per far fronte agli oneri derivanti da sentenza. Vengono sostanzialmente indicate due ipotesi sulle quali fondare la costituzione di tale fondo:

- 1) quando a seguito di contenzioso l'ente abbia una "significativa probabilità di soccombere”;
- 2) quando a seguito di sentenza non definitiva e non esecutiva l'ente sia condannato al "pagamento di spese”.

Nel caso del "fondo contenzioso" è richiesto un monitoraggio costante della sua formazione e della relativa adeguatezza per affrontare tempestivamente le posizioni debitorie fuori bilancio che si possono determinare a seguito degli esiti del giudizio. Ed infatti, una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio è rappresentata proprio da sentenze che determinano per l'ente l'insorgenza 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 tuel). Sicché 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. Come ulteriormente chiarito dalla Sezione (cfr. *delib. n. 76/2019/PRSE - Comune di Bagno di Romagna (FC) - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*) 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 (cfr. *Corte conti, Sez. aut., delib. n. 14/2017/INPR*).

Nei casi in cui non è risultato appostato, nel risultato d’amministrazione a rendiconto 2017, fra le voci accantonate, alcun fondo contenzioso, la Sezione (cfr. *delib. n. 26/2020/PRSE -*

Comune di Vigarano Mainarda (FE) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni, Rel. Khelena Nikifarava) ha ribadito che particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Come segnalato dalla Sezione, risulta essenziale, infatti, 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 (*cf. Corte conti, Sez. aut., delib. n. 14/2017/INPR "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"*). Inoltre, la Sezione ha ribadito che la situazione del contenzioso, in essere e/o potenziale, deve essere necessariamente illustrata e analizzata dall'ente nella relazione allegata ai documenti programmatori, nonché specificamente monitorata dall'Organo di Revisione, che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a rendiconto.

2.2.4 Fondo anticipazioni di liquidità ai sensi del D.L. n. 35/2013

Con riferimento all'accesso all'anticipazione di liquidità a valere sul Fondo per assicurare la liquidità per i pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili attivato dalla Cassa depositi e prestiti e alle corrette modalità di contabilizzazione delle relative poste, la Sezione (*cf. delib. 27/2020/PRSP - Comune di Sant'Agata Feltria (RN) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro*) ha chiarito che lo scopo dell'anticipazione di liquidità è di fornire risorse utilizzabili per cassa per pagare spese regolarmente impegnate e finanziate. Essa, pertanto, non deve incidere in alcun modo sui saldi del risultato di amministrazione non potendo tali risorse essere utilizzate per effettuare spese ulteriori.

In particolare, nel caso del comune di Sant'Agata Feltria, l'aver omesso di accantonare nel risultato di amministrazione la quota corrispondente alla rata del Fondo anticipazione di liquidità da restituire nell'annualità successiva ha di fatto diminuito di pari importo il residuo disavanzo da riaccertamento straordinario ex d.lgs. n. 118/2011 dell'Ente, alterando l'effettività della quota di quest'ultimo ripianata nel 2017. A seguito dei rilievi mossi dalla Sezione, l'Ente si è impegnato ad effettuare, con la prima variazione di bilancio (in sede di approvazione del consuntivo 2019), le necessarie rettifiche dei prescritti accantonamenti indicando correttamente le poste in argomento, nel dichiarato rispetto degli equilibri di bilancio.

2.2.5 Fondo spese e rischi (altre passività potenziali)

La questione dell'istituzione del fondo rischi è stata affrontata dalla Sezione (*cf. delib. n. 76/2019/PRSE - Comune di Bagno di Romagna (FC) - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro; delib. n. 84/2019/PRSE - Comune di Forlimpopoli (FC) - Rend. 2017 - Pres. Pieroni - Rel. Lorenzini; delib. n. 19/2020/PRSE - Comune di San Polo d'Enza (RE) - Rend. 2017 - Pres. e rel. Pieroni; delib. n.*

23/2020/PRSE - *Comune di Marano sul Panaro (MO)- Rend. 2017 – Pres. Pieroni; Rel. Nikifarava*) in alcune deliberazioni nell'ambito delle quali sono state fornite indicazioni agli enti sulle modalità di accantonamento a consuntivo nel risultato di amministrazione. In particolare, come spiegato dalla Sezione, la quota accantonata 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». Il concetto di "passività potenziale", in assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili medesimi di cui al d.lgs. n. 118/2011 e come ampiamente chiarito dalla Sezione, è una nozione che può certamente ricavarsi dagli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare dallo IAS 37 e dall'OIC 31 (prima OIC n. 19) che costituiscono l'analogo strumento tecnico previsto dalla contabilità economica. Si tratta, quindi, di un'obbligazione passiva che si riferisce a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, non totalmente sotto il controllo del Comune. Tale situazione di incertezza è espressa algebricamente dal c.d. coefficiente di rischio, che deve essere stimata dal soggetto che redige il bilancio in base alle situazioni concrete e quindi motivata. Sulla base di tale valutazione, moltiplicando il coefficiente con l'ammontare della passività potenziale si determina il relativo accantonamento.

3 TERZO CAPITOLO: I PIANI DI RIEQUILIBRIO: L'ATTIVITÀ DELLA SEZIONE

SOMMARIO: **3.1** Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale - **3.1.1** Comune di Jolanda di Savoia (FE) - **3.1.2** Comune di Portomaggiore (FE).

3.1 Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale

La regione Emilia-Romagna conta 2 enti che hanno attivato la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale prevista dall'art. 243-*bis* del tuel e hanno conseguito nel 2019 l'approvazione da parte della Sezione del relativo piano pluriennale. I comuni interessati sono Jolanda di Savoia (FE) e Portomaggiore (FE). In particolare, per il Comune di Jolanda di Savoia l'approvazione del piano, adottato con deliberazione del Consiglio comunale del 24 ottobre 2018, n. 28, è avvenuta con delibera della Sezione n. 30 del 13 maggio 2019. Quanto al Comune di Portomaggiore, invece, la Sezione ha provveduto, con delibera n. 85 del 9 dicembre 2019, all'approvazione del piano adottato con delibera del Consiglio comunale del 11 dicembre 2017, n. 53. Inoltre, per quest'ultimo, la Sezione con delibera n. 10 del 5 febbraio 2020 ha ritenuto realizzato il riequilibrio finanziario oggetto del piano pluriennale e, di conseguenza, reputata conclusa la relativa procedura.

Di seguito si riporta la sintesi delle situazioni di squilibrio che hanno portato all'avvio della procedura di riequilibrio finanziario per gli enti appena richiamati, dopo una preliminare introduzione concernente i principi generali nel rispetto dei quali la Sezione ha operato.

La procedura di approvazione dei piani di riequilibrio di cui all'art. 243-*quater*, comma 3, del tuel è caratterizzata dallo svolgimento di fasi cadenzate da un'ordinata sequenza procedimentale, nell'ambito di un'istruttoria che vede coinvolti l'ente, la Commissione Ministeriale e la Sezione di controllo territorialmente competente, ferma rimanendo la netta distinzione delle varie fasi della complessa procedura operata dal legislatore, attraverso una segmentazione di esse che riflette la specificità degli ambiti funzionali intestati agli organi che intervengono nella procedura e la diversità dei rispettivi ruoli.

In particolare, il giudizio della Sezione si articola in due fasi:

1) Valutazione della congruenza dell'obiettivo di riequilibrio.

In tale fase, la Sezione di controllo esprime il proprio giudizio in termini di veridicità (c.d. principio della contabilità privatistica del *true and fair view* secondo la direttiva 78/660/CEE) e attendibilità delle previsioni (parametro normativo anche del bilancio di previsione ai sensi dell'art. 162, comma 5, del tuel) e, di conseguenza, di sostenibilità finanziaria del riequilibrio in base alle previsioni ritenute veritiere e attendibili (cfr. *Corte conti, Sez. riun. spec. comp., sentt. n. 1/2017/EL; n. 21/2016/EL; Sez. aut. 22/SEZAUT/2013/QMIG e 5/SEZAUT/2018/INPR*).

2) Valutazione della congruità dei mezzi di riequilibrio.

La Sezione, in particolare, verifica l'attendibilità, a legislazione vigente, delle entrate e delle spese attese in funzione del ripiano, sulla base di alcuni contenuti valutativi minimi individuati nelle Linee guida della Sezione Autonomie e dalla elaborazione istruttoria degli stessi dati (e degli altri raccolti) dalla Commissione ex art. 155 tuel, le cui valutazioni confluiscono nella Relazione finale rassegnata alla Sezione.

In particolare, come ricordato dalla Sezione per entrambi i casi sopra richiamati (cfr. *delib. n. 30/2019/PRSP - Comune di Jolanda di Savoia (FE) - Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale 2018-2032 - Pres. Pieroni - Rel. P. Romano; Tessaro; delib. n. 85/2019/PRSP - Comune di Portomaggiore (FE) - Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale rimodulato 2017-2023 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*) il "principio della congruità" consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi rispetto ai fini stabiliti. Con riferimento alle entrate e alle spese, tale principio va valutato in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali. Pertanto, il giudizio di congruenza non implica un giudizio di perfetta sovrapposibilità tra le stime dell'ente e dell'organo di controllo, ma di equivalenza rispetto all'obiettivo da conseguire (cfr. Corte conti, Sez.riun. spec. comp., sent. n. 34/2014/EL). Di conseguenza, il Piano è incongruente se si prefigge un obiettivo inferiore rispetto a quello necessario per il riequilibrio (incongruenza dell'obiettivo) o se le previsioni di entrata e di spesa in esso contenute, a legislazione vigente, e ritenute attendibili non consentono in ogni caso il raggiungimento dell'obiettivo (incongruenza dei mezzi).

È, comunque, facoltà della Sezione regionale, come chiarito dalla Sezione (cfr. *delib. n. 85/2019/PRSP - Comune di Portomaggiore (FE) - Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale rimodulato 2017-2023 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*) di effettuare gli approfondimenti cognitivi ritenuti necessari ai fini della formulazione del giudizio conclusivo sul piano di riequilibrio. Ed infatti, l'istruttoria condotta dalla Commissione ministeriale non vincola la decisione finale che rimane intestata esclusivamente alla magistratura contabile, né preclude l'esercizio di autonomi poteri istruttori da parte della medesima Corte dei conti, perché la legge ha demandato alla Commissione unicamente "lo svolgimento di un'attività istruttoria preliminare, restando così demarcata una netta linea di separazione dei rispettivi compiti assegnati alla Commissione e alla Sezione regionale di controllo", che, pertanto, non è vincolata dalle risultanze istruttorie rassegnate nella relazione finale della Commissione, disponendo dei propri ordinari poteri cognitivi ed istruttori (cfr. Corte conti, Sez. aut., delib n. 22/SEZAUT/2013/QMIG; Sez. Riun. spec. comp., sentt. n. 2/2013/EL e n. 9/2013/EL).

3.1.1 Comune di Jolanda di Savoia (FE)

Il Comune ha attivato la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale prevista dall'art. 243-bis del tuel a seguito di numerose deliberazioni della Sezione (n. 383/2012/PRSP n. 116/2015/PRSP; n. 99/2016/PRSP; n. 99/2016/PRSP; n. 63/2018/PRSP).

Come noto, secondo il disposto di cui all'art. 243-*bis*, comma 1, tuel, un primo presupposto per poter accedere alla procedura di riequilibrio è che sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario dell'Ente e che le misure di cui agli artt. 193 e 194 tuel non siano sufficienti a superare le condizioni di detto squilibrio.

Nel caso di specie, il Comune di Jolanda di Savoia ha ritenuto che non fosse possibile, nell'anno in corso e nei due anni successivi, ripristinare il pareggio mediante la mera modifica delle tariffe e delle aliquote relative ai tributi di propria competenza e l'utilizzo dei proventi derivanti da eventuali alienazioni di beni patrimoniali disponibili, come previsto dall'art. 193 tuel ed ha, pertanto, individuato, quale unico percorso di risanamento praticabile, il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, anche in considerazione della diversa e più lunga durata prevista per quest'ultimo.

La Sezione ha ritenuto sussistente nel caso del Comune di Jolanda di Savoia anche il secondo presupposto, previsto dall'art. 243-*bis*, comma 1, secondo periodo, tuel, necessario affinché l'Ente locale possa correttamente ricorrere alla procedura *de qua*, 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. n. 149/2011.

Pertanto, ai fini dell'adozione della delibera di competenza della Sezione (*cfr. delib. n. 30/2019/PRSP - Comune di Jolanda di Savoia (FE) - Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale 2018-2032 - Pres. Pieroni - Rel. P. Romano; Tessaro*) relativa al Piano di riequilibrio finanziario pluriennale 2018-2032 predisposto dal Comune di Jolanda di Savoia, si è reso necessario anche un vaglio di ammissibilità avente ad oggetto la verifica preliminare del rispetto della procedura e della tempistica stabilite dal legislatore e come sopra richiamate che si è concluso da parte della Sezione con esito positivo.

In particolare, nel caso all'esame, il basso livello contenutistico e descrittivo delle azioni da valutare ha reso indispensabile una serie di ulteriori approfondimenti istruttori che si riportano sinteticamente, di seguito, per punti.

a) Durata del piano.

Premesso che, ai sensi dell'art. 243-*bis*, comma 5-*bis* del tuel, la durata massima dei piani di riequilibrio è correlata al rapporto tra le passività da ripianare e l'ammontare degli impegni di cui al titolo 1 della spesa del rendiconto dell'anno precedente a quello di deliberazione del ricorso alla procedura di riequilibrio, o dell'ultimo rendiconto approvato, con riferimento al Comune di Jolanda di Savoia, tale rapporto avrebbe richiesto una maggior durata del Piano, pari a quella massima prevista dalla legge di 20 anni, ma l'Amministrazione comunale ha ritenuto di formularne uno della durata di 15 anni.

Con riferimento a tale aspetto, la Sezione ha innanzitutto ribadito la cogenza della previsione normativa che determina un rapporto, non negoziabile, tra l'entità delle passività da ripianare e l'ammontare degli impegni di cui al titolo 1 della spesa del rendiconto dell'anno precedente. Conseguentemente, la Sezione ha evidenziato una violazione del comma 5-*bis*

dell'art. 243-*bis* del Tuel, in quanto l'indicazione della durata del Piano per ciascuna delle situazioni ivi indicate nell'apposita tabella è da ritenersi vincolante, ferma restando la possibilità per l'Ente di modulare la medesima durata, ma solo per ogni distinta fascia, rispetto al massimo indicato per ciascuna diversa situazione, pena l'illogicità della previsione stessa.

b) Singole misure del Piano di riequilibrio.

Per riequilibrare il bilancio, l'Ente ha proposto nel Piano una manovra finalizzata al conseguimento di una riduzione della spesa corrente e di un aumento delle entrate, e in particolare: revisione e razionalizzazione della spesa; recupero delle entrate e miglioramento della propria capacità di riscossione; riorganizzazione della struttura organizzativa dell'Ente; riduzione dell'indebitamento.

Nello specifico, per la parte entrate l'Ente ha proposto le seguenti misure:

1) Maggiore recupero dell'evasione tributaria.

Con riferimento al servizio di smaltimento rifiuti e al servizio acquedotto l'Ente ha dichiarato di aver esternalizzato la gestione molti anni fa, senza produrre ulteriori dati contabili. In ogni caso, la Sezione evidenzia che la "capacità di riscossione" e di "recupero dell'evasione", indicata nel Piano di riequilibrio come una delle misure di ripristino della sana gestione e del "maggior gettito", appare scarsamente "attendibile" nell'immediato, pur con le modifiche organizzative indicate nel Piano stesso.

2) Gestione del patrimonio immobiliare maggiormente redditizia.

L'analisi della Sezione ha riguardato la gestione del patrimonio immobiliare, in specie avente ad oggetto il piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari; senonché, l'Ente ha dimostrato come non colmata la distanza tra enunciazioni di principio e profili di concreta gestione e di tutela degli equilibri.

Per la parte spesa, l'Ente ha proposto:

1) Risoluzione anticipata del contratto per la gestione dell'asilo nido e della scuola comunale dell'infanzia; chiusura del servizio di pre-scuola; diversa organizzazione del servizio di biblioteca e dei centri estivi.

In tal caso, l'analisi della Sezione ha riguardato la situazione contrattuale relativa ai servizi scolastici, che rappresenta anche in termini quantitativi la parte più consistente del piano di risanamento del bilancio proposto dal Comune, e la quantificazione dei relativi risparmi di spesa.

Le misure di riorganizzazione adottate dal Comune hanno consentito alla Sezione di effettuare una prognosi non infausta circa l'attendibilità del piano di riequilibrio nella sua parte più consistente. Tuttavia, tale prognosi è condizionata al fatto che detti atti dovranno comunque essere accompagnati da successivi e conseguenti comportamenti puntuali (oggetto di scrutinio da parte della Sezione nei modi di legge), corredati da atti coerenti con il

proponimento di risanare il bilancio comunale, con la puntuale precisazione degli oneri derivanti e con le dichiarazioni di tutti i soggetti contraenti.

- 2) Riduzione dei fondi per il finanziamento della retribuzione accessoria del personale, potenziamento del servizio finanziario, riorganizzazione dei servizi di polizia municipale, ufficio tecnico e centrale unica di committenza, da gestire in convenzione con altri enti.

La Sezione ha evidenziato che il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale è ammesso solo nel caso in cui le accertate condizioni di squilibrio strutturale – unitamente alla complessiva massa passiva da ripianare – non compromettano la continuità amministrativa nello svolgimento delle funzioni e dei servizi indispensabili (*cf. Corte conti, Sez. aut., delib. n. 5/2018/INPR*). Pertanto, l'attività di pianificazione non può risolversi in una mera attività di posizione/individuazione di obiettivi gestionali, essendo evidentemente necessaria la prefigurazione di concrete attività gestionali adeguate e coerenti sia rispetto alla situazione di partenza che ai risultati da raggiungere; né, d'altra parte, la redazione del piano, così come la sua valutazione, può esaurirsi in un mero computo teorico di grandezze previsionali di ordine economico-finanziario, dovendosi riscontrarne, già in un'ottica ex ante e in concreto, la fattuale realizzabilità, avuto riguardo alla peculiare dimensione ambientale e gestionale nella quale l'organizzazione si muove (*cf. Corte conti, Sez. reg. contr. Calabria, delib. n. 11 del 2014*).

A partire dalle soprarichiamate premesse, la Sezione non ha aderito alla proposta di riduzione dei fondi per il finanziamento della retribuzione accessoria del personale in quanto le relative azioni non risultano essere state ancora attuate.

Quanto, poi, al potenziamento del servizio finanziario e per una riorganizzazione del servizio Ufficio Tecnico e Centrale Unica di Committenza, che è gestita in convenzione con altri enti, così come deliberato dal Consiglio comunale, l'Ente medesimo ha rappresentato che è in corso di perfezionamento una gestione convenzionata con altro Ente.

Per quanto concerne la centrale di committenza, l'Ente ha assunto di essersi già attivato dall'anno scorso, avendo il Consiglio comunale già deliberato in proposito, per entrare nel gruppo di Enti che fa capo al Comune di Comacchio.

In conclusione, la genericità ed il basso contenuto informativo del Piano di riequilibrio predisposto dal Comune, nonché le evidenti difficoltà incontrate dall'Ente nell'avviarlo, causate dal grande disordine amministrativo che oggettivamente ha caratterizzato per anni la gestione del Comune stesso, da un lato, hanno determinato la valutazione di "non conformità" della Commissione ministeriale che, al momento di esprimersi, ha riscontrato principalmente carenze descrittive delle azioni previste, accompagnate da una carente attuazione dei propositi di risanamento formulati dall'Ente circa cinque mesi prima; dall'altro lato, le medesime mancanze hanno preteso un'articolata attività istruttoria da parte

della Sezione volta a chiarire, attraverso il ricorso al contraddittorio con l'Amministrazione, diversi dubbi e perplessità conseguenti alla scarsa chiarezza del Piano stesso.

Ciò detto, la Sezione ha, in primo luogo, chiarito che compete ad essa una valutazione di congruità, alla luce degli ulteriori ed aggiornati elementi acquisiti, che consiste nella verifica dell'esatta determinazione dei fattori di squilibrio presenti nella gestione dell'Ente, nonché dell'attendibilità e sostenibilità delle misure rivolte al superamento della situazione critica venuta a determinarsi.

Per quanto attiene alla congruità dei mezzi di ripianamento, l'analisi delle diverse misure proposte dall'Ente, intese ad aumentare le entrate ed a comprimere le spese, ha evidenziato come alcune non sono risultate attendibili e dunque, secondo un giudizio di tipo probabilistico, non sono state ritenute efficaci rispetto agli scopi indicati.

La Sezione, in particolare, ha inteso riferirsi alle previsioni riguardanti: il recupero dell'evasione tributaria, da considerarsi difficilmente realizzabile in concreto alla luce delle serie storiche che hanno caratterizzato negli anni il Comune; la gestione maggiormente redditizia del patrimonio immobiliare, non supportata da alcuna quantificazione e, fino all'anno di approvazione del Piano, da alcun risultato; l'attivazione del servizio di prepagato per i servizi scolastici e per gli impianti sportivi, in quanto capace solo di assicurare maggiore liquidità all'Ente; la diversa organizzazione del servizio di biblioteca e dei centri estivi, per la contraddittorietà dei dati al riguardo riferiti e per l'assenza di concreti riscontri a dimostrazione delle spese precedenti relative ai medesimi servizi quale logico termine di riferimento per apprezzare l'eventuale risparmio; la razionalizzazione delle spese per utenze che, al momento dell'esame del piano di riequilibrio, non era ancora operativa e che avrebbe comunque scontato, in termini contabili, l'emerso fenomeno della sottostima in bilancio dei fabbisogni energetici; la dismissione/vendita degli auto-moto mezzi non indispensabili, neppure avviata e che avrebbe comunque dovuto tenere conto dell'eventualità di adeguate e contestuali sostituzioni; l'adesione ad una ASP per gestire, con eventuali risparmi, le spese in ambito sociale poiché rimasta allo stato di intendimento; i risparmi per la mancata sostituzione del personale collocato in congedo, considerato che la necessità di internalizzare le prestazioni già affidate all'unione "Terre e Fiumi" attraverso 13 convenzioni, ha posto all'Ente la prospettiva di una verifica di reale sufficienza ed efficacia dei servizi fondamentali da rendere direttamente, primo fra gli altri, quello di polizia municipale.

Circa i possibili risparmi per il 2019, la Sezione ha riscontrato una serie di criticità riguardanti i maggiori consumi energetici, i ritardati aumenti delle tariffe per il servizio mensa, la dubbia imputazione del costo dei primi mesi di gestione del servizio per l'asilo nido e per la scuola materna, la sovrastima di proventi per contravvenzioni al Codice della strada, che certamente determineranno una riduzione dei risparmi stimati dall'Ente ed inseriti all'interno del Piano per il medesimo anno.

Le uniche misure proposte dal Comune cui è stato riconosciuto dalla Sezione un sufficiente grado di attendibilità e dunque di concreta realizzabilità sono risultate la dismissione della gestione dei servizi di asilo nido e della scuola materna.

Ciò premesso, la Sezione ha anche ricordato che il giudizio di congruenza non equivale ad un giudizio di perfetta sovrapposibilità tra le stime dell'Ente e quelle dell'organo di controllo, ma di equivalenza rispetto al medesimo obiettivo da conseguire (*cfr. Corte dei conti, Sezioni Riunite, spec. comp., sent. n. 34/2014/EL; 26/2014/EL; 37/2014/EL*).

Pertanto, la Sezione ha ritenuto che, nonostante dall'attività istruttoria fossero emerse numerose perplessità in ordine alla possibilità per il Comune di riuscire effettivamente a riequilibrare la propria gestione economica finanziaria, non vi fossero, al contempo, ragioni sufficienti per negare all'Amministrazione l'attivazione del percorso di risanamento, in quanto praticabile, sia pure in teoria, sulla base dell'analisi contabile svolta. Di conseguenza, il piano di riequilibrio pluriennale predisposto dal Comune non è stato considerato incongruente in relazione al contenuto prescritto dall'art. 243-*bis* del TUEL, nonché rispetto agli obiettivi e ai mezzi del riequilibrio finanziario.

Le misure inserite e le risorse individuate sono apparse sufficienti a coprire le passività rilevate e ad assicurare, al contempo, il graduale riequilibrio del bilancio. Tuttavia, la Sezione ha anche evidenziato che il piano sarà in grado di produrre i risultati attesi, a condizione che l'Amministrazione riesca a realizzare compiutamente il maggior numero possibile delle iniziative contenute nel piano. La procedura di riequilibrio finanziario pluriennale deve essere, quindi, attuata con rigore assicurando al contempo il rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

La Sezione ha anche raccomandato all'Ente di potenziare adeguatamente gli strumenti di controllo interno per monitorare l'andamento della gestione, l'osservanza delle scadenze prefissate e il raggiungimento degli obiettivi previsti dal piano. A tal proposito la Sezione ha ricordato che l'Organo di revisione svolge un ruolo cruciale sia nell'esercizio delle ordinarie attribuzioni sia in sede di controllo dell'attuazione del piano di riequilibrio, ai sensi dell'art. 243-*quater*, comma 6, del tuel.

Ed infatti, attraverso l'esame delle relazioni elaborate dall'Organo di revisione, la Sezione ha ricordato all'Ente che avrebbe vigilato sull'esecuzione del piano con la cadenza semestrale stabilita dalla legge e avrebbe continuato a svolgere i controlli di cui l'art. 148-*bis* del tuel, emettendo, all'occorrenza, specifica pronuncia e, in caso di accertamento di un «grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano», ovvero del «mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario dell'Ente al termine del periodo di durata del piano stesso», procedendo all'applicazione dell'articolo 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011.

La Sezione ha, altresì, evidenziato, in occasione della delibera di approvazione del piano di riequilibrio, i compiti delle altre figure interessate dalla procedura. In particolare, si è riferita al responsabile del servizio finanziario al quale compete la verifica in ordine alla veridicità

delle previsioni di entrata e alla compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio annuale o pluriennale, nonché la verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese e, più in generale, la salvaguardia degli equilibri finanziari complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica (art. 153 del tuel).

A seguire, la Sezione ha rammentato all'Ente il compito del Segretario comunale di verifica successiva della regolarità amministrativo-contabile, ai sensi dell'art. 147-*bis* del tuel, con dovere di segnalazione all'interno dell'Ente e alla Sezione ai sensi dell'art. 148 del tuel.

3.1.2 Comune di Portomaggiore (FE)

Il Consiglio Comunale di Portomaggiore ha deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale ai sensi dell'articolo 243-*bis* del tuel, a seguito dei rilievi mossi dal Ministero dell'economia e delle finanze - Ragioneria generale dello Stato in occasione della verifica amministrativo-contabile e dopo numerose deliberazioni della Sezione (*n. 6/2017/PRSP; n. 100/2016/PRSP; n. 85/2015/PRSE; n. 23/2015/PRSP; n. 174/2014/PRSP; n. 126/2014/PRSP; n. 178/2013/PRSE; n. 381/2012/PRSP; n. 354/2010/PRSE; n. 176/2009/PRSE*).

Quanto ai presupposti per l'accesso alla procedura di riequilibrio finanziario, come noto, secondo il disposto di cui all'art. 243-*bis*, comma 1, tuel, un primo presupposto per poter accedere alla procedura di riequilibrio è che sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario dell'Ente e che le misure di cui agli artt. 193 e 194 tuel non siano sufficienti a superare le condizioni di detto squilibrio. Nel caso di specie tale condizione è stata accertata dalla Sezione.

È stato ritenuto sussistente anche il secondo presupposto necessario affinché l'Ente locale possa correttamente ricorrere alla procedura de qua, 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. n. 149/2011.

Infine, ai fini dell'adozione della delibera della Sezione regionale di controllo, relativa al Piano di riequilibrio finanziario pluriennale predisposto dal Comune, è necessaria, altresì, la verifica preliminare del rispetto della procedura e della tempistica stabilita dal legislatore, che, nella specie, ha dato esito positivo.

In particolare, nel caso del Comune di Portomaggiore, la Relazione della Commissione ex art. 155 del tuel è stata di "non conformità" del Piano e le cause sono state individuate, principalmente, nella massa passiva che, secondo le valutazioni della Commissione ministeriale, risulterebbe sottostimata e nelle misure volte alla copertura finanziaria, ritenute, di conseguenza, insufficienti.

Per riequilibrare il bilancio, l'Ente ha proposto nel piano una credibile e documentata manovra orientata alla riduzione della spesa corrente e all'aumento delle entrate e, in particolare, ha indicato le seguenti misure: revisione e razionalizzazione della spesa;

recupero delle entrate e miglioramento della propria capacità di riscossione; riorganizzazione della struttura organizzativa dell'Ente; riduzione dell'indebitamento.

Quanto alla durata del Piano di riequilibrio, determinata dal Comune di Portomaggiore in 7 anni per il periodo 2017-2023, essa è apparsa congruente con quanto stabilito dall'art. 243-bis, comma 5-bis del tuel che, come già ricordato, correla la durata dei piani di riequilibrio al rapporto tra le passività da ripianare e l'ammontare degli impegni di cui al titolo 1 della spesa del rendiconto dell'anno precedente a quello di deliberazione di ricorso alla procedura di riequilibrio o dell'ultimo rendiconto approvato.

Come evidenziato dalla Sezione per il Comune di Portomaggiore (*cfr. delib. n. 85/2019/PRSP - Comune di Portomaggiore (FE) - Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale rimodulato 2017-2023 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*), le operazioni di passaggio al nuovo sistema di contabilità armonizzata imposte dall'art. 3 del d.lgs. n. 118/2011, come emendato dal d.lgs. n. 126/2014, si ripercuotono inevitabilmente sull'attività programmatica del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, in quanto finalizzate a definire specifiche grandezze contabili, quali il fondo pluriennale vincolato, il fondo crediti di dubbia esigibilità e l'eventuale maggiore disavanzo.

Tali operazioni hanno comportato la necessaria distinzione tra diverse forme di disavanzo: essa trae il proprio fondamento dai principi di trasparenza, veridicità, correttezza e comprensibilità dei bilanci e impone, di conseguenza, agli enti interessati di adottare differenti modalità di ripiano, così come previste dal legislatore. Come evidenziato dalla Sezione, tale impostazione è contenuta nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 4 agosto 2016, emanato in attuazione dell'art. 11, comma 11, del d.lgs. n. 118/2011 che, nell'aggiornare il principio contabile in materia di programmazione di cui all'allegato 4/1, ha suddiviso, mediante un apposito prospetto, le seguenti¹ quote di disavanzo espressamente previste da disposizioni di legge:

1. disavanzo da riaccertamento straordinario (art. 3, comma 16, d.lgs. n. 118/2011);
2. disavanzo tecnico (art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118/2011);
3. disavanzo da ripianare secondo le procedure dell'art. 243-bis del tuel;
4. disavanzo da ripianare con piano di rientro (art. 188 del tuel);
5. disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente.

¹ Più recentemente il Legislatore ha introdotto le seguenti ulteriori tipologie di disavanzo:

- 1) disavanzo di amministrazione derivante dallo stralcio delle cartelle di importo inferiore a mille euro (articolo 4 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136);
- 2) disavanzo di amministrazione da mancati trasferimenti di risorse per sentenze (articolo 1, comma 876 della legge 27 dicembre 2019, n. 160);
- 3) disavanzo derivante dalla ricostituzione in sede di rendiconto 2019 del fondo anticipazioni di liquidità (art. 39-ter del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazioni dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8);
- 4) disavanzo derivante dal calcolo in sede di rendiconto 2019 del fondo crediti di dubbia esigibilità calcolato con il metodo semplificato fino al 2018 e poi rideterminato con il metodo ordinario nel 2019 (art. 39-quater del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazioni dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8).

Per ciascuna componente del disavanzo, il paragrafo 9.11.7 del principio contabile 4/1, introdotto dal citato d.m. 4 agosto 2016, ha previsto che la nota integrativa al bilancio deve indicare le relative modalità di ripiano secondo le rispettive discipline, mentre la relazione sulla gestione al rendiconto deve analizzare le quote di disavanzo effettivamente ripianate nel corso dell'esercizio. Ne consegue che, come evidenziato dalla Sezione, nell'attuale ordinamento giuridico-contabile degli Enti territoriali, non sussiste una "concezione unitaria" di disavanzo e ciò non solo con riferimento alle operazioni di avvio del nuovo sistema di armonizzazione contabile imposte dalla legge che, con separate discipline, hanno distinto il disavanzo tecnico, dal "maggior disavanzo", dal disavanzo ordinario, da quello oggetto di ripiano dal PRFP, ma anche a regime, come desumibile anche dalla suddivisione delle quote di disavanzo operata dal richiamato d.m. del 4 agosto 2016 che considera separatamente il disavanzo derivante dal piano di riequilibrio da tutte le altre forme di disavanzo (cfr. Corte conti, Sez. riun. spec. comp. n. 16 e n. 13/2017, n. 115/2020).

Pertanto, in termini generali, ove si accerti un disavanzo ordinario ai sensi dell'art. 188 del tuel, tale da non comportare un pregiudizio stabile e strutturale della funzionalità dell'ente, esso ha come effetto quello di generare, trattandosi di controllo della Corte con effetti cogenti, un obbligo immediato in capo all'ente di ripianare negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro è sottoposto al parere del Collegio dei revisori.

Come ha fatto notare la Sezione (cfr. *delib. n. 85/2019/PRSP - Comune di Portomaggiore (FE) - Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale rimodulato 2017-2023 - Pres. Pieroni - Rel. Tessaro*), tale meccanismo tende a valorizzare uno degli obiettivi più importanti della riforma dell'armonizzazione contabile diretto a conferire trasparenza e veridicità al risultato di amministrazione rilevato che, ai sensi dell'art. 187 del tuel, nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, l'Ente versa in disavanzo di amministrazione e che l'art. 11, comma 4, lett. a), del d.lgs. n. 118/2011 impone di allegare al rendiconto il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione con la relativa scomposizione in quote (cfr. Corte conti, Sez. aut., *delib. n. 9/SEZAUT/2016/INPR*). La manovra di riequilibrio cosiddetta "ordinaria", la cui durata coincide con quella del bilancio pluriennale, contempla, in base a quanto previsto dall'art. 188, comma 1, ultimo capoverso, del d.lgs. n. 267/2000 anche le modalità della vigilanza sull'adempimento: infatti, con periodicità almeno semestrale, il Sindaco o il Presidente trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del Collegio dei revisori. L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.

Il legislatore dell'armonizzazione contabile, all'art. 3 del d.lgs. n. 118/2011, ha disciplinato in modo differente il disavanzo cosiddetto "tecnico" ed il "maggior disavanzo" ed in particolare, al comma 13, ha previsto che, nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario, i residui passivi reimputati ad un esercizio siano di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio, tale differenza può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un "disavanzo tecnico" da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata. Inoltre, secondo il dettato normativo, gli esercizi nel corso dei quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico e questa rappresenta l'unica ipotesi nella quale l'attuale ordinamento giuridico-contabile consente l'approvazione di un bilancio in disavanzo di competenza, in deroga al principio generale del pareggio. Trattasi, in particolare, di una forma di disavanzo che poteva determinarsi, alla data del 1° gennaio 2015, all'esito dell'operazione di determinazione del fondo pluriennale vincolato e che, ai sensi del paragrafo 9.3 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, doveva essere rappresentata dall'importo del rigo denominato: "quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate" del prospetto 5/1, incluso, per legge, alla delibera di Giunta di riaccertamento dei residui.

Come ricordato dalla Sezione, comunque, la disciplina del disavanzo tecnico, in quanto eccezione al principio generale dell'equilibrio del bilancio, rimane di stretta interpretazione e l'erronea applicazione dell'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118/2011 non si risolve in un mero vizio di forma della rappresentazione delle poste contabili, rilevato che il disavanzo tecnico, per il periodo intercorrente tra l'esercizio di applicazione in bilancio e quello di copertura, è un vero e proprio disavanzo e in assenza di una corretta, nominativa ed analitica individuazione dei creditori e dei debitori coinvolti nel calcolo delle operazioni finalizzate all'ammissibilità del disavanzo stesso e senza un'appropriata determinazione del fondo pluriennale vincolato risulta non conforme a Costituzione perché mina l'equilibrio del bilancio, sia in prospettiva annuale che pluriennale.

Il cosiddetto "maggior disavanzo" di amministrazione al 1° gennaio 2015, invece, secondo quanto disposto dall'art. 3, comma 16, del d.lgs. n. 118/2011, è determinato all'esito delle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui e del primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e può essere ripianato, a differenza del disavanzo tecnico, in non oltre trenta esercizi, a quote costanti annuali (*cfr. Corte cost., sentenza n. 6/2017*).

La Sezione ha posto l'attenzione sul raffronto tra la disciplina prevista per il ripiano triennale (disavanzo ordinario) e le differenti discipline previste per il riaccertamento straordinario e per il PRFP, sostenendo che, anche alla luce della specialità che accomuna la normativa in tema di "maggior disavanzo" e quella che si applica per determinare il disavanzo in sede di

procedura di riequilibrio, nel primo caso, l'art. 3, comma 16, del d.lgs. n. 118/2011 consente, in via eccezionale, la graduazione a quote costanti annuali per non più di trenta esercizi mentre, per la procedura di riequilibrio, l'art. 243-bis, comma 5, del tuel, fissa un termine massimo variabile da 4 a 20 anni.

D'altronde, l'eccezionalità della normativa in materia di "maggior disavanzo" è confermata dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, emanato di concerto con il Ministro dell'interno in data 19 dicembre 2016, che, all'art. 2, prevede, quale "sanzione" a carico degli Enti che non trasmettono, secondo le modalità ed i tempi previsti, le informazioni concernenti il maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, l'obbligo di procedere al ripiano di tale disavanzo nei "tempi più brevi" che saranno definiti da un nuovo decreto sulla base dei risultati del monitoraggio del maggior disavanzo. Il ripiano trentennale del "maggior disavanzo" appare, pertanto, misura talmente straordinaria da venire meno in seguito ad eventuali inadempienze informative.

Come ampiamente spiegato dalla Sezione, la materia della procedura di riequilibrio costituisce, quindi, disciplina speciale rispetto alle ipotesi ordinarie di squilibrio di bilancio degli Enti locali. Ed infatti l'art. 243-bis del tuel specifica che, in presenza di squilibri tali da provocare il dissesto, gli Enti possono ricorrere al piano di riequilibrio se le "misure ordinarie" di cui agli articoli 193 e 194 siano considerate dall'Ente non sufficienti a superare la difficile situazione in cui versa. Come sostenuto dalla Sezione, poi, uno degli indici di tale natura speciale è ravvisabile nel confronto di tali discipline con quanto previsto nell'art. 188 del tuel ove si prevede che l'eventuale disavanzo di amministrazione deve essere immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto oppure può essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, ma in ogni caso non oltre la durata della consiliaura.

Con riferimento al disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario, la Sezione ha ritenuto che la disposizione di cui all'art. 1, comma 848, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 consente all'Ente locale che, alla data di presentazione o approvazione del piano di riequilibrio, non abbia ancora provveduto ad effettuare il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi ai sensi dell'art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118/2011, ovvero, nei confronti del quale, alla medesima data, le competenti Sezioni regionali della Corte dei conti o i servizi ispettivi del MEF abbiano accertato la presenza di residui risalenti agli esercizi antecedenti il 2015 non correttamente accertati entro il 1° gennaio 2015, di ripianare l'eventuale maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario "in quote costanti entro l'esercizio 2044, secondo le modalità previste dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 aprile 2015".

Come evidenziato dalla Sezione, peraltro, i dubbi di legittimità costituzionale della richiamata disposizione di cui all'art. 1, comma 848, della l. n. 205/2017 e, in via consequenziale del successivo comma 849 della legge medesima non sono fondati essendo praticabile un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione. Invero, la

Sezione ha suggerito una lettura della normativa di specie (art. 1, commi 848 e 849, l. n. 205/2017) come una remissione in termini anche per gli enti che abbiano effettuato il riaccertamento e che dopo aver errato nell'operazione lo debbano nuovamente rielaborare su indicazione degli organi di controllo, in analogia con il regime introdotto dall'art. 1, commi 888 e 889, della l. n. 205/2017 applicabile a beneficio degli enti che non avevano effettuato l'operazione di riaccertamento oppure l'avevano effettuata con approvazione del piano di riequilibrio sulla base di una normativa poi travolta dalla sentenza della Corte costituzionale.

Ed infatti, diversamente opinando, si perverrebbe ad una lettura non ragionevole del sistema normativo sopra delineato, peraltro inserito nella medesima l. n. 205/2017, con pregiudizio per gli enti che avevano sì effettuato l'operazione di riaccertamento ma in modo errato a vantaggio degli enti che non avevano effettuato detta operazione, risultando comunque accomunate le due tipologie di fattispecie dall'intervento *medio tempore* della sentenza n. 18 del 2019 della Corte costituzionale che ha delineato i principi che il legislatore è chiamato osservare nella complessa materia.

La norma già richiamata di cui all'art. 1, comma 848, in una interpretazione costituzionalmente orientata, non può che essere circoscritta al solo disavanzo che si genera per effetto dell'applicazione, a decorrere dal 1° gennaio, del principio della competenza finanziaria potenziata e del nuovo sistema di accantonamento a garanzia della dubbia esigibilità dei crediti, ma non per i disavanzi sostanziali occultati, per crediti privi, in modo acclarato, di un titolo giuridico o comunque affetti da un tasso di riscossione talmente critico da rendere tale titolo non effettivo. Pertanto, come ricordato dalla Sezione, l'utilizzo della facoltà di una sostanziale riedizione del riaccertamento straordinario concessa eccezionalmente dall'art. 1, comma 848, della l. n. 205/2017 è consentita nella sola misura in cui, aderendo alle indicazioni fornite dalla Sezione e dal Ministero dell'economia, l'Ente provveda a correggere unicamente l'originario riaccertamento straordinario, effettuando le rettifiche necessarie al riaccertamento straordinario indicate dalla Corte dei conti e dal Ministero dell'economia, escludendo così che l'operazione complessiva si risolva in una non consentita "pratica elusiva", sussistente nel caso di confusione del maggior disavanzo con il disavanzo ordinario (con un effetto non consentito di attrazione nel primo, ripianabile nel più lungo termine di trenta anni, anche di una quota di disavanzo "ordinario"). La Sezione ha rilevato, infatti, che un diverso comportamento dell'Ente sarebbe contrario alle norme ed ai principi di una sana e corretta gestione fondata sull'armonizzazione contabile, a salvaguardia di una indebita dilatazione della spesa e di una non consentita sanatoria degli effetti di pregresse condotte contrarie ai richiamati principi contabili. La Sezione ha, quindi, concluso sostenendo che tale ragionamento è stato sostanzialmente trasfuso nel contenuto dell'art. 1, comma 848, della legge di bilancio 2018, il cui significato è chiaramente quello di evitare il perpetuarsi nel tempo degli effetti di iniziali errori e/o illegittimità e a ricondurre la contabilità dell'ente interessato nell'alveo della corretta applicazione della disciplina contabile (cfr. Corte cost., sentenza n. 139/2016; Corte conti, Sez. contr. Campania n. 107/2018;

Corte conti, Sez. contr. reg. Veneto, n. 105/2017; Sez. contr. reg. Puglia n.39/PRSP/2017; n.189/PRSP/2016).

In conclusione, con riferimento al termine previsto dall'art. 243-*quater*, comma 3, del tuel, entro cui la Corte dei conti delibera sull'approvazione o sul diniego del piano, la Sezione ha rammentato che esso non ha natura perentoria, dovendosi tutt'al più ritenere che, entro il suddetto termine, la stessa debba iniziare l'esame del piano, nel corso del quale può esercitare i propri autonomi poteri istruttori (*cfr. Corte conti, Sez. riun. spec. comp., sentt. n.8/2018/EL, n. 1/2017/EL n. 2/2015/EL, n. 34/2014/EL, n. 11/2014/EL e n. 3/2014/EL*).

Nel corso del 2020, la Sezione (*cfr. delib. n. 10/2020/PRSE - Comune di Comune di Portomaggiore (FE) - Relazione finale sullo stato di attuazione del piano pluriennale riequilibrio finanziario - Pres. Pieroni; Rel. Tessaro*) ha preso atto che il comune di Portomaggiore ha interamente raggiunto, in anticipo rispetto alla scadenza programmata per il 2023, l'obiettivo di coprire il disavanzo che aveva determinato il ricorso al piano di riequilibrio pluriennale.

Ed infatti, all'esito del controllo eseguito ai sensi dell'art. 243-*quater*, comma 6, tuel, la Sezione ha ritenuto realizzato il riequilibrio finanziario oggetto del piano pluriennale e, di conseguenza, ha reputato che fosse conclusa la relativa procedura, con l'intesa che il comune avrebbe continuato, in futuro, ad operare nel costante rispetto dei principi di corretta gestione finanziaria, da un lato, adottando con continuità e puntualità accorte politiche di programmazione nel rispetto del principio di prudenza nelle previsioni e, dall'altro, praticando un costante monitoraggio della gestione stessa.

4 CONCLUSIONI

A partire dalla seconda metà del 2019 e nel corso del 2020 la Sezione ha esaminato tutti i bilanci consuntivi degli enti selezionati per l'esercizio finanziario 2017. Nell'ambito del controllo effettuato va segnalato che, sui 102 enti controllati, la Sezione ha deliberato l'adozione di pronunce specifiche, delle quali 10 hanno rilevato profili di grave irregolarità contabile.

L'esame svolto dalla Sezione ai sensi dell'art. 243-*bis* del tuel ha riguardato due soli enti locali (i Comuni di Jolanda di Savoia e di Portomaggiore).

A seguito delle pronunce della Sezione, gli enti locali destinatari hanno adottato deliberazioni, di Giunta o di Consiglio, per modificare il risultato di amministrazione o alcune sue componenti. È con particolare soddisfazione, pertanto, che la Sezione ha constatato un atteggiamento complessivo di proficua collaborazione con la Sezione per la soluzione delle criticità rilevate durante l'azione di controllo.

La presente Relazione, nel fornire in modo dettagliato gli esiti del controllo svolto dalla Sezione, offre anche una fotografia in chiave dinamica della situazione finanziaria delle amministrazioni locali della Regione Emilia-Romagna che appare in costante miglioramento rispetto agli anni precedenti, per quanto permangono alcune importanti criticità nella gestione di alcuni enti.

Ed infatti, dal controllo svolto sui rendiconti 2017 la Sezione ha rilevato che le maggiori criticità sono ancora determinate dalla scorretta applicazione dei nuovi principi dell'armonizzazione contabile; in tutti i casi, comunque, la Sezione è prontamente intervenuta chiedendo all'ente di adottare misure correttive.

La Relazione ha anche evidenziato situazioni di criticità legate, in molti casi, ad un'elevata quantità di residui attivi, evidenziando così una crescente difficoltà nelle riscossioni dei crediti, nonché alla gestione della cassa, accertando, in taluni casi, la mancata costituzione di fondi vincolati o il mancato rimborso a fine anno delle anticipazioni di tesoreria, da sempre considerati dalla Sezione gravi irregolarità contabili.

La segnalazione tempestiva delle situazioni di criticità rilevate dalla Sezione, anche attraverso specifici incontri con gli amministratori e i revisori, ha consentito agli enti di affrontare con maggiore consapevolezza i problemi provocati dalla mancata applicazione dei principi della contabilità armonizzata.

Eventuali criticità rilevate nel corso dell'attività di controllo espletata, saranno, comunque, oggetto di una particolare attenzione della Sezione nell'ambito dell'attività di costante monitoraggio da svolgersi a partire dal prossimo ciclo di controlli.

APPENDICE

Tabella 1 - numero enti selezionati raggruppati per provincia

	ENTE	PROV.	AB. RESIDENTI AL 1.1.17
1	COMUNE DI BUDRIO	BO	18.536
2	COMUNE DI CASALECCHIO DI RENO	BO	36.492
3	COMUNE DI CASTEL DEL RIO	BO	1.252
4	COMUNE DI CASTENASO	BO	15.200
5	COMUNE DI DOZZA	BO	6.640
6	COMUNE DI GAGGIO MONTANO	BO	4.837
7	COMUNE DI LIZZANO IN BELVEDERE	BO	2.209
8	COMUNE DI MARZABOTTO	BO	6.834
9	COMUNE DI MONTERENZIO	BO	6.077
10	COMUNE DI PIANORO	BO	17.521
11	COMUNE DI PIEVE DI CENTO	BO	7.023
12	COMUNE DI SAN BENEDETTO VAL DI SAMBRO	BO	4.266
13	COMUNE DI SAN PIETRO IN CASALE	BO	12.344
14	COMUNE DI SASSO MARCONI	BO	14.817
15	COMUNE DI VALSAMOGGIA	BO	30.775
16	COMUNE DI VERGATO	BO	7.645
17	COMUNE DI BAGNO DI ROMAGNA	FC	5.942
18	COMUNE DI CESENATICO	FC	25.873
19	COMUNE DI FORLIMPOPOLI	FC	13.243
20	COMUNE DI GATTEO	FC	9.087
21	COMUNE DI MONTIANO	FC	1.718
22	COMUNE DI CENTO	FE	35.651
23	COMUNE DI COPPARO	FE	16.425
24	COMUNE DI FISCAGLIA	FE	9.018
25	COMUNE DI GORO	FE	3.758
26	COMUNE DI VIGARANO MAINARDA	FE	7.694
27	COMUNE DI CASTELVETRO DI MODENA	MO	11.222
28	COMUNE DI GUIGLIA	MO	3.890
29	COMUNE DI MARANO SUL PANARO	MO	5.108
30	COMUNE DI MODENA	MO	185.679
31	COMUNE DI MONTESE	MO	3.359
32	COMUNE DI PALAGANO	MO	2.156

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

(tab.1 continua)

ENTE		PROV.	AB. RESIDENTI AL 1.1.17
33	COMUNE DI MODENA	MO	185.679
34	COMUNE DI MONTESE	MO	3.359
35	COMUNE DI PALAGANO	MO	2.156
36	COMUNE DI PAVULLO NEL FRIGNANO	MO	17.551
37	COMUNE DI POLINAGO	MO	1.645
38	COMUNE DI RAVARINO	MO	6.147
39	COMUNE DI RIOLUNATO	MO	703
40	COMUNE DI SAN PROSPERO	MO	5.964
41	COMUNE DI SASSUOLO	MO	40.884
42	COMUNE DI SERRAMAZZONI	MO	8.298
43	COMUNE DI SESTOLA	MO	2.486
44	COMUNE DI VIGNOLA	MO	25.433
45	COMUNE DI AGAZZANO	PC	2.079
46	COMUNE DI BORGONOVO VAL TIDONE	PC	7.900
47	COMUNE DI CAMINATA	PC	250
48	COMUNE DI COLI	PC	912
49	COMUNE DI CORTE BRUGNATELLA	PC	568
50	COMUNE DI FERRIERE	PC	1.270
51	COMUNE DI OTTONE	PC	516
52	COMUNE DI PECORARA	PC	717
53	COMUNE DI PODENZANO	PC	9.215
54	COMUNE DI RIVERGARO	PC	7.032
55	COMUNE DI SARMATO	PC	2.846
56	COMUNE DI VILLANOVA SULL'ARDA	PC	1.775
57	COMUNE DI ZIANO PIACENTINO	PC	2.548
58	COMUNE DI BUSSETO	PR	7.015
59	COMUNE DI CORNIGLIO	PR	1.891
60	COMUNE DI FELINO	PR	8.854
61	COMUNE DI FIDENZA	PR	26.923
62	COMUNE DI FORNOVO DI TARO	PR	6.020
63	COMUNE DI LANGHIRANO	PR	10.375
64	COMUNE DI LESIGNANO DE' BAGNI	PR	5.020
65	COMUNE DI PALANZANO	PR	1.105

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

(tab.1 continua)

ENTE		PROV.	AB. RESIDENTI AL 1.1.17
66	COMUNE DI PARMA	PR	193.315
67	COMUNE DI ROCCABIANCA	PR	2.996
68	COMUNE DI SALABAGANZA	PR	5.598
69	COMUNE DI SALSOMAGGIORE TERME	PR	19.776
70	COMUNE DI SISSA TRE CASALI	PR	7.867
71	COMUNE DI TORNOLO	PR	985
72	COMUNE DI VALMOZZOLA	PR	533
73	COMUNE DI VARANO DE' MELEGARI	PR	2.679
74	AMMINISTRAZIONE PROVINCIALE DI RAVENNA	RA	287.581
75	COMUNE DI BAGNACAVALLO	RA	16.810
76	COMUNE DI BRISIGHELLA	RA	7.633
77	COMUNE DI CASOLA VALSENO	RA	2.650
78	COMUNE DI CASTEL BOLOGNESE	RA	9.609
79	COMUNE DI FAENZA	RA	58.894
80	COMUNE DI LUGO	RA	32.444
81	COMUNE DI RIOLO TERME	RA	5.704
82	COMUNE DI CASTELLARANO	RE	15.298
83	COMUNE DI CORREGGIO	RE	25.707
84	COMUNE DI POVIGLIO	RE	7.343
85	COMUNE DI SAN POLO D'ENZA	RE	6.135
86	COMUNE DI TOANO	RE	4.470
87	COMUNE DI VILLA MINOZZO	RE	3.687
88	COMUNE DI BELLARIA-IGEA MARINA	RN	19.534
89	COMUNE DI CASTELDELICI	RN	405
90	COMUNE DI CATTOLICA	RN	17.285
91	COMUNE DI GEMMANO	RN	1.155
92	COMUNE DI MAIOLO	RN	830
93	COMUNE DI MONTEFIORE CONCA	RN	2.304
94	COMUNE DI MONTEGRIDOLFO	RN	1.007
95	COMUNE DI MORCIANO DI ROMAGNA	RN	7.017
96	COMUNE DI NOVAFELTRIA	RN	7.126
97	COMUNE DI PENNABILLI	RN	2.850
98	COMUNE DI POGGIO TORRIANA	RN	5.200
99	COMUNE DI SAN LEO	RN	2.945
100	COMUNE DI SANT'AGATA FELTRIA	RN	2.130
101	COMUNE DI TALAMELLO	RN	1.088
102	COMUNE DI VERUCCHIO	RN	10.091

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Enti selezionati in base alla delibera n. 43/2019/INPR del 14 giugno 2019 di 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. Ai 96 enti selezionati sono stati aggiunti n. 3 enti in Piano di

riequilibrio finanziario pluriennale (PRFP) e n. 3 enti oggetto di fusione, per un totale di n.102 enti.

Tabella 2 - enti selezionati in base al criterio 1

	ENTE	PROV.	AB. RESIDENTI AL 1.1.17
1	COMUNE DI CASTENASO	BO	15.200
2	COMUNE DI DOZZA	BO	6.640
3	COMUNE DI PIEVE DI CENTO	BO	7.023
4	COMUNE DI VALSAMOGGIA	BO	30.775
5	COMUNE DI CENTO	FE	35.651
6	COMUNE DI VIGARANO MAINARDA	FE	7.694
7	COMUNE DI GUIGLIA	MO	3.890
8	COMUNE DI PAVULLO NEL FRIGNANO	MO	17.551
9	COMUNE DI RAVARINO	MO	6.147
10	COMUNE DI RIOLUNATO	MO	703
11	COMUNE DI SAN PROSPERO	MO	5.964
12	COMUNE DI SERRAMAZZONI	MO	8.298
13	COMUNE DI RIVERGARO	PC	7.032
14	COMUNE DI BUSSETO	PR	7.015
15	COMUNE DI FELINO	PR	8.854
16	COMUNE DI LESIGNANO DE' BAGNI	PR	5.020
17	COMUNE DI PARMA	PR	193.315
18	COMUNE DI SALABAGANZA	PR	5.598
19	COMUNE DI SALSOMAGGIORE TERME	PR	19.776
20	COMUNE DI SISSA TRE CASALI	PR	7.867
21	COMUNE DI BAGNACAVALLO	RA	16.810
22	COMUNE DI CASTEL BOLOGNESE	RA	9.609
23	COMUNE DI LUGO	RA	32.444
24	COMUNE DI RIOLO TERME	RA	5.704
25	COMUNE DI CORREGGIO	RE	25.707
26	COMUNE DI SAN POLO D'ENZA	RE	6.135
27	COMUNE DI BELLARIA-IGEA MARINA	RN	19.534
28	COMUNE DI POGGIO TORRIANA	RN	5.200

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 1: basato su due parametri/condizioni:

- 1) fondo cassa pro-capite al 31/12 minore della media (media 339 euro);
- 2) rapporto tra totale dei Residui Attivi al netto del Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) e il totale dei Residui Passivi che sia maggiore del 140%.

Tabella 3 - enti selezionati in base al criterio 2

	ENTE	PROV.	AB. RESIDENTI AL 1.1.17
1	COMUNE DI CASTEL DEL RIO	BO	1.252
2	COMUNE DI LIZZANO IN BELVEDERE	BO	2.209
3	COMUNE DI MONTERENZIO	BO	6.077
4	COMUNE DI PIANORO	BO	17.521
5	COMUNE DI SAN BENEDETTO VAL DI SAMBRO	BO	4.266
6	COMUNE DI MONTIANO	FC	1.718
7	COMUNE DI COPPARO	FE	16.425
8	COMUNE DI FISCAGLIA	FE	9.018
9	COMUNE DI POLINAGO	MO	1.645
10	COMUNE DI AGAZZANO	PC	2.079
11	COMUNE DI COLI	PC	912
12	COMUNE DI CORTE BRUGNATELLA	PC	568
13	COMUNE DI FERRIERE	PC	1.270
14	COMUNE DI PODENZANO	PC	9.215
15	COMUNE DI VILLANOVA SULL'ARDA	PC	1.775
16	COMUNE DI ZIANO PIACENTINO	PC	2.548
17	COMUNE DI CORNIGLIO	PR	1.891
18	COMUNE DI FORNOVO DI TARO	PR	6.020
19	COMUNE DI PALANZANO	PR	1.105
20	COMUNE DI ROCCABIANCA	PR	2.996
21	COMUNE DI TORNOLO	PR	985
22	COMUNE DI VALMOZZOLA	PR	533
23	COMUNE DI VARANO DE' MELEGARI	PR	2.679
24	COMUNE DI POVIGLIO	RE	7.343
25	COMUNE DI TOANO	RE	4.470
26	COMUNE DI VILLA MINOZZO	RE	3.687
27	COMUNE DI MONTEFIORE CONCA	RN	2.304
28	COMUNE DI MONTEGRIDOLFO	RN	1.007
29	COMUNE DI NOVAFELTRIA	RN	7.126
30	COMUNE DI PENNABILLI	RN	2.850

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 2: Fondo pluriennale vincolato nella quota capitale pari a zero o "non valorizzato"

Tabella 4 - enti selezionati in base al criterio 3

ENTE		PROV.	AB. RESIDENTI AL 1.1.17
1	COMUNE DI FORLIMPOPOLI	FC	13.243
2	COMUNE DI GATTEO	FC	9.087
3	COMUNE DI MONTESE	MO	3.359
4	COMUNE DI CORTE BRUGNATELLA	PC	568
5	COMUNE DI OTTONE	PC	516
6	AMMINISTRAZIONE PROVINCIALE DI RAVENNA	RA	287.581
7	COMUNE DI SAN POLO D'ENZA	RE	6.135
8	COMUNE DI TOANO	RE	4.470
9	COMUNE DI GEMMANO	RN	1.155
10	COMUNE DI VERUCCHIO	RN	10.091

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 3: Fondo crediti di dubbia esigibilità pari a zero o "non valorizzato"

Tabella 5 - enti selezionati in base al criterio 4

ENTE		PROV.	AB. RESIDENTI AL 1.1.17
1	COMUNE DI BUDRIO	BO	18.536
2	COMUNE DI CESENATICO	FC	25.873
3	COMUNE DI FISCAGLIA	FE	9.018
4	COMUNE DI CASTELVETRO DI MODENA	MO	11.222
5	COMUNE DI SESTOLA	MO	2.486
6	COMUNE DI VIGNOLA	MO	25.433
7	COMUNE DI SARMATO	PC	2.846
8	COMUNE DI FIDENZA	PR	26.923
9	COMUNE DI PALANZANO	PR	1.105
10	COMUNE DI CASTELLARANO	RE	15.298
11	COMUNE DI PENNABILLI	RN	2.850
12	COMUNE DI SAN LEO	RN	2.945
13	COMUNE DI SANT'AGATA FELTRIA	RN	2.130

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 4: Fondo anticipazione liquidità (FAL) ai sensi del D.L. n. 35/2013

Tabella 6 - enti selezionati in base al criterio 5

	ENTE	PROV.	AB. RESIDENTI AL 1.1.17
1	COMUNE DI CASALECCHIO DI RENO	BO	36.492
2	COMUNE DI GAGGIO MONTANO	BO	4.837
3	COMUNE DI MARZABOTTO	BO	6.834
4	COMUNE DI SAN PIETRO IN CASALE	BO	12.344
5	COMUNE DI SASSO MARCONI	BO	14.817
6	COMUNE DI VERGATO	BO	7.645
7	COMUNE DI BAGNO DI ROMAGNA	FC	5.942
8	COMUNE DI CESENATICO	FC	25.873
9	COMUNE DI GORO	FE	3.758
10	COMUNE DI MARANO SUL PANARO	MO	5.108
11	COMUNE DI MODENA	MO	185.679
12	COMUNE DI PALAGANO	MO	2.156
13	COMUNE DI SASSUOLO	MO	40.884
14	COMUNE DI FERRIERE	PC	1.270
15	COMUNE DI FIDENZA	PR	26.923
16	COMUNE DI LANGHIRANO	PR	10.375
17	COMUNE DI PARMA	PR	193.315
18	COMUNE DI ROCCABIANCA	PR	2.996
19	COMUNE DI FAENZA	RA	58.894
20	COMUNE DI LUGO	RA	32.444
21	COMUNE DI POVIGLIO	RE	7.343
22	COMUNE DI CATTOLICA	RN	17.285
23	COMUNE DI GEMMANO	RN	1.155
24	COMUNE DI MONTEFIORE CONCA	RN	2.304
25	COMUNE DI NOVAFELTRIA	RN	7.126
26	COMUNE DI PENNABILLI	RN	2.850
27	COMUNE DI SAN LEO	RN	2.945
28	COMUNE DI SANT'AGATA FELTRIA	RN	2.130

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 5: la quota libera / disponibile minore o uguale a zero o "non valorizzata"

Tabella 7 - enti selezionati in base al criterio 6

ENTE		PROV.	AB. RESIDENTI AL 1.1.17
1	COMUNE DI GORO	FE	3.758

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Critério 6: mancato rispetto pareggio di bilancio

Tabella 8 - enti selezionati in base al criterio 7

ENTE		PROV.	AB. RESIDENTI AL 1.1.17
1	COMUNE DI BRISIGHELLA	RA	7.633
2	COMUNE DI CASOLA VALSENO	RA	2.650
3	COMUNE DI CASTELDELCI	RN	405
4	COMUNE DI MAIOLO	RN	830
5	COMUNE DI MORCIANO DI ROMAGNA	RN	7.017
6	COMUNE DI TALAMELLO	RN	1.088

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Critério 7: enti inadempienti all'invio dei prospetti alla Banca dati delle pubbliche amministrazioni (BDAP)

Tabella 9 - enti selezionati in base al criterio 8

ENTE		PROV.	AB. RESIDENTI AL 1.1.17
1	COMUNE DI JOLANDA DI SAVOIA	FE	2.916
2	COMUNE DI PORTOMAGGIORE	FE	11.765
3	COMUNE DI RO	FE	3.250
4	COMUNE DI BORGONOVO VAL TIDONE	PC	7.900
5	COMUNE DI CAMINATA	PC	250
6	COMUNE DI PECORARA	PC	717

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP

Critério 8: enti non ricompresi nei criteri precedenti, per i quali si ritengono necessari specifici approfondimenti in ordine a profili di carattere contabile e gestionale

Tabella 10 – assenza cassa vincolata (§ 1.1.1)

ENTE	PROV.	ABITANTI [A]	SALDO DI CASSA al 31.12 (res.+comp.) [B]	giacenza di cassa procapite [B/A]	CASSA VINCOLATA	sanzioni per violazione del Cds (Tot. Resid. conservati 31/12)	DELIBERA	presidente/relatore
COMUNE DI BAGNO DI ROMAGNA	FC	5.942	1.396.073,60	235,0	consistenza pari a zero (rilevate criticità nell'applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile)	415.690,75	n.76/2019/PRSE	Tessaro
COMUNE DI PIEVE DI CENTO	BO	7.023	1.299.158,63	185,0	consistenza pari a zero	(1)	n.6/2020/PRSE	Pieroni/Tessaro
COMUNE DI PALAGANO	MO	2.156	461.019,45	213,8	consistenza pari a zero (non corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse)	(1)	n.74/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro
COMUNE DI CASTELVETRO DI MODENA	MO	11.222	1.388.270,00	123,7	consistenza pari a zero	totalmente riscossi nel 2017	n.65/2019/PRSE	Pieroni/Tessaro
COMUNE DI CASTELLARANO	RE	15.298	6.155.067,92	402,3	consistenza esigua	riscosso nel 2017 (2740,24)	n.59/2019/PRSE	Pieroni/Tessaro

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP (Valori in euro)

(1) Enti in cui le sanzioni al codice della strada sono gestite direttamente dall'Unione a cui è stato conferito il servizio di polizia municipale.

Tabella 11 - ricorso all'anticipazione di tesoreria (art. 222 tuel) (§ 2.1.2)

ENTE	PROV.	ABIT.	SALDO DI CASSA al 31/12 (res.+comp)	ricorso ant.tesoreria	utilizzo anticip.nel triennio 2015-'17	utilizzo anticipaz. (giorni)	anticipaz. non restituita al 31/12	somme maturate a titolo di int.passivi al 31/12	TOT. Residui attivi	giacenza di cassa procapite	DELIBERA	presidente/relatore
Comune di PAVULLO NEL FRIGNANO	MO	17.551	486.171,38	11.495.479,04	SI	335	208,50	15.492,97	11.598.516,88	27,7	n.63/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di SESTOLA	MO	2.486	0,00	2.245.809,75	SI, eccetto 2016	173	152.459,73	1.033,34	2.950.079,18	0,0	n.21/2020/PRSE	Pieroni
Comune di GAGGIO MONTANO	BO	4.837	135.250,35	1.320.847,00	SI	150	0,00	114,60	2.612.028,42	28,0	n.64/2019/PRSE	Pieroni/Tessaro
Comune di PALAGANO	MO	2.156	461.019,45	1.647.177,93	SI	247	0,00	3.361,70	1.957.545,58	213,8	n.74/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di SAN POLO D'ENZA	RE	6.135	573.171,25	255.482,75	SI	112	0,00	407,35	1.569.914,00	93,4	n.19/2020/PRSE	Pieroni
Comune di BELLARIA-IGEA MARINA	RN	19.534	2.312.463,30	8.640.691,40	SI	172	0,00	15.183,77	19.080.364,06	118,4	n.20/2020/PRSE	Pieroni/Romano
Comune di AGAZZANO	PC	2.079	75.673,32	456.000,00	SI	86	0,00	506,30	964.927,82	36,4	n.24/2020/PRSE	Pieroni

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP (Valori in euro)

Enti che hanno fatto ricorso all'anticipazione di tesoreria con un fondo di cassa non negativo.

Tabella 12 - tensioni di cassa e ritardi nei pagamenti (§ 2.1.3)

ENTE	PROV.	ABIT.	SALDO DI CASSA al 31.12 (residui+comp)	RICORSO ant.tesoreria	ritardo nei pagamenti obbligazioni assunte rispetto alla scadenza (ITP)	DELIBERA	presidente/relatore
Comune di PALAGANO	MO	2.156	461.019,45	1.647.177,93	16 gg.	n. 74/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di PAVULLO NEL FRIGNANO	MO	17.551	486.171,38	11.495.479,04	10,5 gg	n. 63/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di BAGNO DI ROMAGNA	FC	5.942	1.396.073,60	0,00	59,1 gg	n. 76/2019/PRSE	Tessaro
Comune di RIOLUNATO	MO	703	223.869,73	0,00	9,4 gg	n. 14/2020/PRSE	Pieroni
Comune di AGAZZANO	PC	2.079	75.673,32	456.000,00	187,8 gg.	n. 24/2020/PRSE	Pieroni
Comune di SANT'AGATA FELTRIA	RN	2.130	679.871,04	0,00	45,7 gg.	n. 27/2020/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di FISCAGLIA	FE	9.018	979.587,62	1.757.368,23	123,3 gg	n. 29/2020/PRSE	Pieroni/Romano
Comune di MAIOLO	RN	830	239.232,07	0,00	84,3 gg.	n. 36/2020/PRSE	Pieroni

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP (Valori in euro)

Il fenomeno dell'alterata quantificazione della liquidità dell'ente può essere determinato da un illegittimo contingentamento o ritardo dei pagamenti che, unito al frequente ricorso alle anticipazioni di tesoreria, rappresenta il sintomo di una precarietà degli equilibri di bilancio.

Tabella 13 - scarsa efficacia del contrasto all'evasione tributaria (§ 2.1.4)

ENTE	PROV.	ABIT. [A]	accertamenti da evasione tributaria [B]	riscossione da evasione tributaria	% complessiva grado realizzo lotta all'evas. trib. (ri scosso/accertato)	FONDO CASSA al 31.12	giacenza di cassa pro-capite	DELIBERA	presidente/relatore
Comune di PALAGANO	MO	2.156	122.710,94	34.467,92	28,1	461.019,45	213,8	n. 74/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di CASTENASO	BO	15.200	546.310,92	8.508,86	1,6	2.495.032,50	164,1	n. 87/2019/PRSE	Pieroni/Tessaro
Comune di RAVARINO	MO	6.147	114.357,66	12.774,16	11,2	1.679.735,78	273,3	n. 88/2019/PRSE	Pieroni
Comune di PIEVE DI CENTO	BO	7.023	314.999,70	60.067,70	19,1	1.299.158,63	185,0	n. 6/2020/PRSE	Pieroni/Tessaro
Comune di AGAZZANO	PC	2.079	0,00	20.966,25	-	75.673,32	36,4	n. 24/2020/PRSE	Pieroni
Comune di SAN BENEDETTO VAL DI SAMBRO	BO	4.266	0,00	0,00	-	0,00	0,0	n. 13/2020/PRSE	Pieroni/Tessaro
Comune di MARANO SUL PANARO	MO	5.108	442.036,00	50.407,06	11,4	239.253,82	46,8	n. 23/2020/PRSE	Pieroni/Nikifarava
Comune di PAVULLO NEL FRIGNANO	MO	17.551	977.146,88	116.073,38	11,9	486.171,38	27,7	n. 63/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro
COMUNE DI CASTELLARANO	RE	15.298	1.327.302,20	594.897,81	44,8	6.155.067,92	402,3	N. 59/2019/PRSE	Pieroni/Tessaro

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP (Valori in euro)

Il basso grado di realizzo dell'evasione tributaria, specie sul versante Tarsu e Tia ed Imu, costituisce un possibile elemento di criticità con riferimento al piano dei riflessi sulla tenuta degli equilibri finanziari dell'Ente.

Tabella 14 - elevata incidenza dei residui attivi nel risultato di amministrazione RDA (§ 2.1.5)

ENTE	PROV.	ABIT.	RESIDUI ATTIVI [A]	Risultato di amministrazione e (RDA) [B]	Residui attivi / RDA [B/A]	DELIBERA	presidente/relatore
Comune di PAVULLO NEL FRIGNANO	MO	2.156	11.598.516,88	2.877.556,29	4,0	n. 63/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di BAGNO DI ROMAGNA	FC	17.551	4.993.023,37	1.470.531,34	3,4	n. 76/2019/PRSE	Pieroni/Tessaro
Comune di PIEVE DI CENTO	BO	7.023	7.702.690,23	2.310.267,24	3,3	N. 6/2020/PRSE	Pieroni/Tessaro

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP (Valori in euro)

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/il pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza.

Tabella 15 - La distinzione tra quote accantonate, vincolate e destinate e la quota libera del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 187 del tuel (§ 2.2)

ENTE	PROV.	ABIT.	RDA	quota ACCANTONATA (FCDE+Fpp+IfmS+Fp.part+Fcont+FAL)	quota VINCOLATA	quota destinata agli investimenti	quota LIBERA	RDA / quota libera	DELIBERA	presidente/relatore
Comune di BAGNO DI ROMAGNA	FC	2.156	1.470.531,34	1.053.640,99	1.038.184,24	270.337,77	-891.631,66	-1,6	n. 76/2019/PRSE	Pieroni/Tessaro
Comune di VERUCCHIO	RN	10.091	2.738.430,56	0,00	82.150,02	119.970,67	2.536.309,87	1,1	n. 90/2019/PRSE	Pieroni/Tessaro
Comune di POLINAGO	MO	1.645	345.964,07	58.389,20	2.571,44	9.845,10	275.158,33	1,3	n. 9/2020/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di CASTENASO	BO	15.200	6.740.711,79	797.632,46	2.446.686,60	251.503,49	3.244.889,24	2,1	n. 87/2019/PRSE	Pieroni/Tessaro

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP (Valori in euro)

L'avanzo di amministrazione (art. 187 tuel) si compone della: quota accantonata (FCDE + Fondo passività potenziali + Indennità fine mandato del Sindaco + Fondo perdite partecipate + Fondo contenzioso +FAL), quota vincolata, quota destinata agli investimenti e quota libera. La non corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile e la conseguente non corretta determinazione di tali componenti del risultato di amministrazione può comportare una indebita dilatazione della spesa.

Tabella 16 - fondo crediti di dubbia esigibilità. Funzione, quantificazione e metodo di calcolo (§ 2.2.1)

ENTE	PROV.	ABIT.	FCDE [A]	FCDE pro-capite	metodo semplificato di calcolo fcde	ricorso ant.tesoreria	Residui attivi [B]	R.A./fcde [B]/[A]=[C]	DELIBERA	presidente/relatore
Comune di CASTENASO	BO	15.200	797.632,46	52,48	NO	0,00	9.773.040,99	12,25	n. 87/2019/PRSE	Pieroni/Tessaro
Comune di MARANO SUL PANARO	MO	5.108	1.060.954,75	207,70	SI	1.543.169,69	3.407.856,39	3,21	n. 23/2020/PRSE	Pieroni/Nikifarava
Comune di PALAGANO	MO	2.156	374.632,23	173,76	NO	1.647.177,93	1.957.545,58	5,23	n. 74/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di PAVULLO NEL FRIGNANO	MO	17.551	1.805.418,99	102,87	SI	11.495.479,04	11.598.516,88	6,42	n. 63/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di BRISIGHELLA	RA	7.633	224.712,75	29,44	SI	0,00	791.070,76	3,52	n. 75/2019/PRSE	Pieroni/Lorenzini
Comune di MAIOLO	RN	830	19.387,00	23,36	SI	0,00	410.134,87	21,16	n. 36/2020/PRSE	Pieroni

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP (Valori in euro)

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 spese, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione.

Tabella 17 - indennità di fine mandato del Sindaco. Mancato accantonamento dei fondi per i rinnovi contrattuali (§ 2.2.2)

ENTE	PROV.	ABIT.	RDA	ALTRI ACCANTONAMEE NTI (A+B)	F.do per indennità di fine mandato Sindaco [A]	F.do per i rinnovi contrattuali [B]	DELIBERA	presidente/relatore
Comune di CASTENASO	BO	15.200	6.740.711,79	0,00	non risulta alcun accantonamento	SI	n.87/2019/PRSE	Pieroni/Tessaro
Comune di BAGNACAVALLO	RA	16.810	7.365.632,26	0,00	accantonamento nel RDA (parte vincolata)		n.22/2020/PRSE	Pieroni/Nikifarava
Comune di AGAZZANO	PC	2.079	138.978,35	1.414,00	SI	manca accantonamento	n.24/2020/PRSE	Pieroni
Comune di VIGARANO MAINARDA	FE	7.694	2.358.201,97	0,00	non risulta alcun accantonamento	manca accantonamento	n.26/2020/PRSE	Pieroni/Nikifarava

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP (Valori in euro)

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), in conformità alla distinzione "in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati" (art. 187 d.lgs. n. 267/2000) al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio.

Tabella 18 – fondo contenzioso (§ 2.2.3)

ENTE	PROV.	ABIT. [A]	RDA	tot. f.do CONTENZIOSO al 31/12 [B]	fondo pro- capite [B]/[A]	DELIBERA	presidente/relatore
Comune di PALAGANO	MO	2.156	369.809,10	4.000,00	1,86	n.74/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di CASTENASO	BO	15.200	6.740.711,79	0,00	0,00	n.87/2019/PRSE	Pieroni/Tessaro
Comune di BAGNO DI ROMAGNA	FC	5.942	1.470.531,34	100.000,00	16,83	n.76/2019/PRSE	Tessaro
Comune di VIGARANO MAINARDA	FE	7.694	2.358.201,97	0,00	0,00	n.26/2020/PRSE	Pieroni/Nikifarava

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP (Valori in euro)

Un monitoraggio costante della sua formazione e della relativa adeguatezza per affrontare tempestivamente le posizioni debitorie fuori bilancio.

Tabella 19 – fondo anticipazioni di liquidità (FAL) ai sensi del D.L. n.35/2013 (§ 2.2.4)

ENTE	PROV.	ABIT.	RDA	FAL	DELIBERA	presidente/relatore
Comune di SANT'AGATA FELTRIA	RN	2.130	922.131,06	750.811,27	n.27/2020/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di PORTOMAGGIORE	FE	11.765	2.839.871,31	3.337.839,74	n.85/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro
Comune di PENNABILLI	RN	2.850	874.336,50	1.926.444,17	n.34/2020/PRSP	Pieroni/Tessaro

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP (Valori in euro)

L'anticipazione di liquidità ha lo scopo di fornire risorse utilizzabili per cassa per pagare spese regolarmente impegnate e finanziate.
Essa, pertanto, non deve incidere in alcun modo sui saldi del risultato di amministrazione non potendo tali risorse essere utilizzate per effettuare spese ulteriori.

Tabella 20 – altre passività potenziali - fondo rischi e spese (§ 2.2.5)

ENTE	PROV.	ABIT.	RDA	fidejussioni /lettere di patronage/altro		Delibera	presidente/relatore
				a soggetti diversi dagli oo.pp.	a favore di propri oo.pp.		
Comune di BAGNO DI ROMAGNA	FC	5.942	1.470.531,34	NO	NO	n.76/2019/PRSE	Tessaro
Comune di FORLIMPOPOLI	FC	13.243	1.493.432,14	NO	NO	n.84/2019/PRSE	Pieroni/Lorenzini
Comune di SAN POLO D'ENZA	RE	6.135	504.245,18	SI	SI	n.19/2020/PRSE	Pieroni/Lorenzini
Comune di MARANO SUL PANARO	MO	5.108	1.368.814,60	NO	NO	n.23/2020/PRSE	Pieroni/Nikifarava

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP (Valori in euro)

Il concetto di "passività potenziale" ricavabile dagli standard nazionali: un'obbligazione passiva che si riferisce a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, non totalmente sotto il controllo.

Tabella 21 - procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (§ 3.1)

ENTE	PROV.	ABIT.	massa creditoria	massa debitoria (passiva)	margine di garanzia/tollerabilità	Durata piano (anni)	Giacenza di cassa nel triennio			Utilizzo anticip. di tesoreria nel triennio			DELIBERA	presidente/relatore
							2015	2016	2017	2015	2016	2017		
Comune di Jolanda di Savoia	FE	2.916	3.519.661,44	2.854.589,12	665.072,32	15	0,00	0,00	43.674,28	0,00	0,00	850.000,00	n.30/2019/PRSP	Pieroni/P.Romano;Tessaro
Comune di Portomaggiore *	FE	11.765	2.199.420,71	2.199.420,71	0,00	7	0,00	0,00	1.730.331,51	4.109.000,00	4.744.000,00	3.041.000,00	n.85/2019/PRSP	Pieroni/Tessaro

* esito nei termini del.n. 10/2020/PRSE

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da Con.Te. e da BDAP (Valori in euro)

Nella Regione Emilia-Romagna sono due gli enti che hanno attivato la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale prevista dall'art. 243-bis del tuel e hanno conseguito nel 2019 l'approvazione da parte della Sezione del relativo piano pluriennale.

CORTE DEI CONTI - CENTRO UNICO PER LA FOTORIPRODUZIONE E LA STAMPA - ROMA

