

Deliberazione n. 166/2021/PRSE



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
dott.ssa Ilaria Pais Greco	referendario

* riuniti mediante collegamento telematico

Adunanza del 8 settembre 2021
Comune di Monchio delle Corti (PR)
Rendiconti 2018 e 2019

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

VISTO il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

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

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131;

VISTA la legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n. 196;

VISTO il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;

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

VISTE le Linee-guida per la redazione delle relazioni inerenti al bilancio preventivo e rendiconto dell'esercizio 2018, approvate dalla Sezione delle autonomie, rispettivamente, con deliberazione n. SEZAUT/8/2018/INPR e n. SEZAUT/12/2019/INPR;

VISTE le Linee-guida per la redazione delle relazioni inerenti al bilancio preventivo e rendiconto dell'esercizio 2019, approvate dalla Sezione delle autonomie, rispettivamente, con deliberazione n. SEZAUT/19/2019/INPR e n. SEZAUT/9/2020/INPR;

CONSIDERATO che dette Linee-guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza degli enti locali dell'Emilia-Romagna con lettere di questa Sezione regionale di controllo prot. n. 71_P del 5 giugno 2018 per i bilanci preventivi 2018-2020, prot. n. 5336 del 24 settembre 2019 per i rendiconti 2018 e nota prot. n. 4687 del 17 dicembre 2020 per i bilanci preventivi 2019-2021 e rendiconti 2019;

VISTA la deliberazione n. 121/2020/INPR del 9 dicembre 2020 con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2021;

VISTA la deliberazione di questa Sezione n. 92/2020/INPR del 6 ottobre 2020, con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo;

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

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

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

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

ESAMINATE le relazioni sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2018 e 2019 e sul bilancio preventivo 2018 redatte dall'Organo di Revisione del **Comune di Monchio delle Corti (PR)**;

VISTA la nota prot. n.8055 in data 6 agosto 2021, con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

VISTE le deduzioni fatte pervenire con nota n. 8430 del 31 agosto 2021, a firma del responsabile del settore finanziario del Comune e dall' Organo di revisione unico, a doppia firma sia di quello uscente scaduto in data 9 agosto 2021 sia di quello di nuova nomina in vigore dal giorno successivo, ossia dal 10 agosto 2021;

VISTA l'ordinanza presidenziale 2021 con la quale la Sezione è stata

convocata per la camera di consiglio in data odierna;

UDITO il relatore;

FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2021, ha esaminato la documentazione relativa ai bilanci preventivi ed ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 del Comune di Monchio delle Corti ed in particolare:

- questionari sul bilancio di previsione 2018-2020 e sui rendiconti relativi agli esercizi 2018 e 2019;
- relazioni dell'Organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione 2018-2020, sulle proposte di deliberazioni consiliari del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto per gli esercizi finanziari 2018 e 2019;
- schemi di bilancio presenti nella Banca dati delle Amministrazioni Pubbliche relativi ai consuntivi 2018 e 2019;
- documentazione relativa ai bilanci preventivi e rendiconti 2018 e 2019 presente sul sito internet istituzionale del Comune di Monchio delle Corti.

2. Dall'esame della predetta documentazione, emerge la situazione contabile e finanziaria compendiate dalle seguenti tabelle:

EQUILIBRI DI BILANCIO

	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Equilibrio di parte corrente	€ 135.158,05	€ 90.723,25
Equilibrio di parte capitale	€ 87.625,52	- € 400.753,10
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00	€ 0,00
Equilibrio finale	€ 222.783,57	€ 491.476,35

La costruzione degli equilibri nei bilanci di previsione 2018/2020 e 2019/2021 rispetta quanto stabilito dal d.lgs. n. 118/2011. Per gli esercizi 2018 e 2019, la gestione di competenza a rendiconto esprime complessivamente una situazione di equilibrio.

L'ente rispetta il saldo-obiettivo di finanza pubblica a rendiconto 2018 e gli equilibri di bilancio ai sensi dell'articolo 1, commi da 819 a 830, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di bilancio 2019) a rendiconto 2019.

Per entrambi gli esercizi, il saldo-obiettivo e gli equilibri, nell'ambito della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, risultano rispettati anche in sede previsionale.

Nell'esercizio 2018, il Comune ha applicato avanzo per complessivi € 264.000,00 e nel 2019 ha applicato avanzo per € 631.085,00 a finanziamento prevalentemente di spese di investimento;

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Fondo cassa	€ 1.003.317,78	€ 479.364,84
Residui attivi	€ 928.351,15	€ 1.128.951,58
Residui passivi	€ 1.197.966,07	€ 1.009.554,92
FPV per spese correnti	€ 27.568,24	€ 28.303,31
FPV per spese in conto capitale	€ 0,00	€ 0,00
Risultato di amministrazione	€ 706.134,62	€ 570.458,19
Totale accantonamenti	€ 51.849,08	€ 67.020,64
di cui: FCDE	€ 51.849,08	€ 66.642,39
Totale parte vincolata	€ 320.000,00	€ 0,00
Totale parte destinata agli investimenti	€ 82.852,35	€ 469.570,06
Totale parte disponibile	€ 251.433,19	€ 33.867,49

Si osserva che per entrambe le annualità, risultano accantonamenti per il FCDE, calcolato con il criterio ordinario, ma non risultano accantonamenti per indennità fine mandato del Sindaco nell'annualità 2018 che invece risulta presente e pari ad € 378,25 nell'anno 2019. Nessun accantonamento è stato effettuato per passività potenziali e contenzioso per entrambe le annualità; nei questionari si dichiara che la fattispecie non ricorre e nella relazione al rendiconto, sia 2018 che 2019, il Revisore dichiara che non esistono contenziosi in essere che giustificano l'accantonamento per rischi di soccombenza.

Non risultano accantonamenti per il fondo perdite partecipate, in quanto l'Ente dichiara nei questionari non ricorrerne la fattispecie non avendo perdite

da ripianare nei confronti delle società partecipate e l'Organo di revisione, nelle relazioni ai rendiconti, ne dà atto.

CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

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

	Rendiconto 2018 Accertamenti (a)	Rendiconto 2018 Riscossioni (b)	% (b/a)	Rendiconto 2019 Accertamenti (c)	Rendiconto 2019 Riscossioni (d)	% (d/c)
Tit.1 residui (iniziali + riaccertati)	€ 175.168,66	€ 151.342,50	86,40 %	€ 114.583,90	€ 50.643,37	44,20 %
Tit.1 competenza	€ 838.834,73	€ 748.076,99	89,18 %	€ 847.006,88	€ 783.357,07	92,49 %
Tit.3 residui (iniziali + riaccertati)	€ 430.249,14	€ 321.911,95	74,82 %	€ 468.049,38	€ 432.705,61	92,45 %
Tit.3 competenza	€ 1.387.915,08	€ 1.028.202,88	74,08 %	€ 1.290.763,84	€ 941.545,60	72,94 %

L'ente mostra nel complesso una buona capacità di riscossione. In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, come si evince al punto 2.1 della Sezione I.III dei questionari a consuntivo, si evidenziano, per entrambi gli anni analizzati, risultati modesti con accertamenti complessivi unicamente per l'attività di recupero Imu/Tasi pari ad € 1.804,37 nel 2018 ed € 3.025,96 nel 2019 tutti interamente riscossi, con conseguente nessun accantonamento a FCDE sia a competenza che a rendiconto.

Si rileva, nell'anno 2019 rispetto all'annualità 2018, una riduzione della percentuale di riscossione sui residui conservati al Titolo 1 entrate tributarie e su questo aspetto l'ente relaziona alla Corte dei conti che, visto le modeste dimensioni dell'ente, l'ufficio tributi ha appena affidato il servizio di supporto all'attività di accertamento Imu e Tasi anni 2015/2017 con concessione del servizio di riscossione coattiva.

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Fondo cassa finale	€ 1.003.317,78	€ 479.364,84
Anticipazione di tesoreria	NO	NO
Cassa vincolata	€ 0,00	€ 0,00
Tempestività dei pagamenti	-6,95 gg	-13,60 gg

L'Organo di revisione dichiara la corrispondenza tra le scritture dell'Ente e quelle del tesoriere e non dichiara problematiche relative alla tempestività dei pagamenti. Attesta, inoltre, che l'Ente, al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, ha adempiuto all'obbligo previsto dall'art. 183, comma 8, Tuel.

INDEBITAMENTO

	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Debito complessivo a fine anno	€ 3.138.174,85	€ 2.876.974,71

L'Ente ha rispettato il limite all'indebitamento disposto dall'art. 204 del Tuel con un'incidenza percentuale sul totale dei primi tre titoli delle entrate relative al rendiconto del penultimo anno, pari al 6,20 % per l'anno 2018 e al 5,51 % per l'anno 2019.

L'Ente dichiara di non avere in essere né garanzie né altre forme di finanziamento a favore di altri soggetti e/o dei propri organismi partecipati, né strumenti di finanza derivata.

Non viene contratto nuovo debito in entrambe le annualità.

2.1. Dalla documentazione versata in atti per gli esercizi 2018 e 2019, risulta inoltre in particolare quanto segue:

- nelle domande preliminari dei questionari non sono segnalati elementi di criticità;
- il rendiconto 2018 ed il rendiconto 2019 sono stati approvati nei termini di legge;
- la trasmissione a BDAP degli schemi di bilancio a rendiconto, approvati dal Consiglio comunale, è avvenuta nei termini di legge ed in particolare è stato seguito il consiglio formulato dal Revisore di effettuare il caricamento della documentazione sul portale Bdap prima dell'approvazione definitiva in Consiglio comunale così da individuare e sanare eventuali anomalie prima dell'approvazione della documentazione;
- c'è coerenza nell'ammontare del FPV iscritto nei bilanci degli esercizi 2017-2018-2019, ma le spese impegnate a rendiconto 2018 e 2019, coperte da

FPV, imputate ad un solo esercizio, si riferiscono solo alla parte corrente, in quanto non risulta alimentato per entrambe le annualità l'FPV c/capitale;

- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli articoli 203, 204 e 207 del TUEL;
- a rendiconto 2018 e 2019 risultano rispettati tutti i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario;
- dai documenti di rendiconto non risultano passività potenziali non coperte da apposito accantonamento di avanzo;
- nel 2018 e 2019 non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio e non sono stati segnalati in attesa di riconoscimento;
- l'Organo di revisione attesta che la spesa per il personale rispetta i vincoli sanciti dalla normativa vigente;
- la contabilizzazione dei servizi per conto terzi rispetta il principio contabile;
- l'Ente ha provveduto alla tenuta dell'inventario e della contabilità economico-patrimoniale;
- dal questionario sui rendiconti, l'Ente dichiara che il sistema informativo consente di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente e le sue società partecipate, l'Ente è comunque di ridotte dimensioni in quanto ha una popolazione di 880 abitanti al 31 dicembre 2018;
- nei questionari l'Organo di revisione dichiara che i prospetti dimostrativi di cui all'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 dei debiti e crediti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati recano la doppia asseverazione degli organi di revisione e dalla relazione dell'Organo di revisione relativa ad entrambi i rendiconti, risulta che è stata effettuata la conciliazione dei rapporti crediti/debiti tra ente e l'unica società partecipata;
- l'Ente partecipa all'Unione Montana Appennino Parma Est;

2.2. Si rammenta infine che il Comune di Monchio delle Corti (PR) era stato destinatario di pronunce inerente al rendiconto per l'esercizio 2012 (deliberazione n. 240/2014/PRSE), con cui la Sezione aveva segnalato all'Ente la presenza di criticità riguardo la corretta rilevazione delle poste vincolate, la sostenibilità dell'indebitamento, la mancata osservanza del limite della spesa di personale di cui all'art. 9, comma 28, d.l. 78/2010 e ss.mm.ii. e mancata adozione delle misure per garantire una maggiore tempestività dei pagamenti;

2.3. In esito agli elementi di potenziale criticità, il magistrato istruttore ha esperito apposita istruttoria, chiedendo al Comune, con nota prot. n. 8055 del 6 agosto, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti:

- riscossione per cassa entrate da recupero evasione tributaria;
- informazioni sulla riconciliazione dei crediti e debiti reciproci con l'Unione e l'ASP;
- precisazioni ed aggiornamenti in merito alla quantificazione del fondo passività potenziali e oneri da contenzioso;
- mancata valorizzazione del fondo pluriennale vincolato in parte capitale per entrambi i rendiconti 2018 e 2019;
- maggiori informazioni riguardo lo sforamento nell'anno 2019 dell'indicatore relativo alla sostenibilità dei debiti finanziari;
- chiarimento sulla mancata valorizzazione a bilancio 2019 delle entrate da sanzioni codice della strada;
- assenza di cassa vincolata;
- controlli interni;

2.4. In esito alla ricezione della predetta nota istruttoria, il Comune, con nota prot. CdC n. 8430 del 31 agosto 2021 ha fornito i seguenti chiarimenti.

2.4.1 In merito all'attività di recupero evasione tributaria per la quale è emerso che l'ente abbia accertato per cassa e abbia svolto tale attività unicamente per il recupero Imu/Tasi, il Comune, pur comprendendo l'osservazione, precisa che trattasi di riscossioni avvenute a seguito di ravvedimento operoso, non avendo l'ente effettuato recupero di evasione tributaria in quegli anni.

2.4.2 In merito alla riconciliazione dei crediti e debiti reciproci con l'Unione e l'ASP, il Comune precisa che per quanto riguarda l'Unione Montana Appenino Parma Est, di cui fa parte, nonostante non sia avvenuta una riconciliazione formale, c'è sempre stata una forte attenzione e scambio di dati e allega la situazione aggiornata dei residui passivi risultanti al 31 dicembre 2018 pari ad € 19.506,99 e al 31 dicembre 2019 pari ad € 29.901,58 confermando che allo stato attuale non esistono debiti del Comune, in quanto tutti i residui risultano estinti. Per quanto riguarda l'ASP l'ente conferma di avere una partecipazione diretta e precisa che non risultano alla data del rendiconto 2020 crediti e/o debiti relativi agli esercizi 2018 e 2019 verso la stessa, come confermato anche dalla nota allegata della Azienda Sociale Sud-Est di Servizi alla Persona;

2.4.3 In merito all'assenza di accantonamenti a fondo rischi contenzioso

nel Risultato di Amministrazione di entrambi gli esercizi in esame, l'Organo di revisione, nella sua relazione dichiara che non esistono contenziosi in essere da giustificare l'accantonamento per rischi di soccombenza e nel questionario "Oneri da contenzioso" 2019 debitamente compilato e trasmesso, si attesta che nulla è stato accantonato non avendo contenziosi in atto. L'Ente rimarca tale posizione, chiarendo che a seguito delle verifiche effettuate sulla effettiva situazione del contenzioso non vi erano e non vi sono contenziosi in atto né tantomeno i presupposti per l'accantonamento;

2.4.4 Riguardo alla mancata valorizzazione del Fondo pluriennale vincolato (FPV) in parte capitale a rendiconto 2018 e 2019, il Comune ha spiegato che non sono pervenuti atti da parte dell'ufficio tecnico di valorizzazione del Fondo pluriennale vincolato (FPV) per entrambe le annualità, per assenza di opere pubbliche che giustificassero la costruzione del fondo.

2.4.5 In merito ai parametri obiettivi ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario del rendiconto 2019, pur emergendo che l'ente non è da considerarsi tale, dagli schemi Bdap emergeva lo sfioramento del parametro P4 (indicatore 10.3 – sostenibilità dei debiti finanziari) sul quale si sono chieste all'ente motivazioni e per il quale l'ente ha fornito chiarimenti relazionando che nel 2010 è stato contratto un mutuo con Cassa DD/PP di € 3.761.444,00 per la realizzazione di un impianto fotovoltaico a terra, mutuo poi rinegoziato nel 2014, generante spese per il rimborso della quota capitale ed interessi per € 302.967,80 annui. In contrapposizione, però, l'investimento, spiega il Comune, per la vendita di energia elettrica e per il contributo sulla produzione, ha generato e genera entrate quantificate in € 566.968,45 per l'anno 2018 ed € 611.863,03 per l'anno 2019, che consentono ampiamente il pagamento della rata annuale di ammortamento.

2.4.6 In merito alla mancata valorizzazione a bilancio dei proventi delle sanzioni per violazione codice della strada, il Comune precisa che date le ridottissime dimensioni (844 abitanti al 31 dicembre 2020) l'unico vigile ha sempre svolto opera di prevenzione.

2.4.7 In merito alla richiesta di motivare l'assenza della cassa vincolata per entrambe le annualità, il Comune ha precisato che vi è un monitoraggio mensile con il tesoriere tramite scambio di documentazione e che la giacenza di cassa vincolata non sussiste, perché l'ente paga anticipatamente rispetto all'incasso della correlata entrata vincolata ed inoltre non ha sanzioni da codice della strada che generano cassa vincolata od altre tipologie vincolate in termini di cassa.

2.4.8 In merito allo svolgimento dell'attività di controllo successivo di regolarità amministrativa e contabile, il Comune conferma di aver effettuato verifiche periodiche sino a tutto il primo semestre 2018, dalle quali non sono emersi elementi di criticità e che dall'ottobre 2018 all'agosto 2020 l'Ente non ha mai avuto un Segretario Comunale titolare o a scavalco per un periodo superiore allo scavalco giornaliero, autorizzato per le sedute di Giunta e/o Consiglio nonostante il Revisore a luglio 2019 avesse invitato l'ente ad attivarsi per la designazione di un Segretario in pianta stabile.

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

DIRITTO

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

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

Chiamata a pronunciarsi su dette disposizioni, la Corte costituzionale ha affermato che tale forma di controllo esterno è da ritenere "*ascrivibile alla*

categoria del riesame di legalità e regolarità” concorrendo “alla formazione di una visione unitaria della finanza pubblica, ai fini della tutela dell’equilibrio finanziario e di osservanza del patto di stabilità interno” (ex multis, sent. n. 179 del 2007), affermando altresì che tale nuova attribuzione trova diretto fondamento nell’art. 100 Cost., il quale - come noto - assegna alla Corte dei conti il controllo successivo sulla gestione del bilancio, come controllo esterno ed imparziale, dovendosi quindi intendere il controllo “sulla gestione del bilancio dello Stato”, esteso, alla luce del mutato quadro costituzionale di riferimento, ai bilanci di tutti gli enti pubblici che costituiscono, nel loro insieme, la finanza pubblica allargata (art. 97, primo comma, Cost.).

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

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

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

l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria".

Sulle disposizioni normative appena esaminate, la Corte costituzionale (sent. n. 60/2013) ha evidenziato come l'art. 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'art. 148-*bis* del d.lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del decreto-legge n. 174 del 2012, abbiano istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzate ad evitare e prevenire situazioni di pregiudizio irreparabile agli equilibri di bilancio.

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

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

1.2. In continuità con il percorso già intrapreso per il passato ed in conformità alla ormai consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale, anche per gli esercizi in esame il controllo ha privilegiato l'analisi degli aspetti principali della gestione, ossia: la gestione finanziaria, il risultato di amministrazione, l'indebitamento.

La Sezione evidenzia che "il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci" (Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 8.6 del *diritto*) e che la disciplina della contabilità pubblica, laddove richieda anche complessi elaborati e allegati, deve trovare nel risultato di amministrazione un veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 4 del *diritto*).

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del Tuel quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita. La disciplina dell'istituto in parola trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del Tuel, che al comma 1 dispone che: *"Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188"*.

Appare quindi chiaro che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'Ente.

Altro essenziale dato contabile per la verifica della gestione finanziaria è rappresentato dagli equilibri di bilancio che, a norma dell'art. 193 del TUEL, devono caratterizzare la gestione annuale. In particolare, deve essere garantito il pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di

competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio al fine del rispetto del principio dell'integrità (art. 162, comma 6, del TUEL). Il d.lgs. n. 118/2011 definisce gli schemi ed i prospetti ai quali gli enti locali sono tenuti ad attenersi nella raffigurazione dei dati contabili: in particolare, l'allegato 10 consente di dare rappresentazione agli equilibri della gestione annuale a rendiconto.

Il mantenimento di un equilibrio stabile consente all'ente di mantenersi, in prospettiva, in una situazione di avanzo di amministrazione e di sostenibilità dell'indebitamento.

Con riferimento a tale ultimo parametro, va evidenziato che in un sistema di contabilità finanziaria il nuovo debito contratto rappresenta una entrata, capace dunque di migliorare il risultato contabile di amministrazione.

È per questa ragione che il legislatore ha previsto vincoli ben precisi alla crescita dell'indebitamento: uno di carattere qualitativo, relativo alla destinazione delle risorse in tal modo acquisite, l'altro di carattere quantitativo, relativo alla sostenibilità degli oneri annuali che discendono dall'indebitamento.

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

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

Le tre dimensioni fondamentali della gestione (risultato contabile di

amministrazione, equilibri di bilancio ed indebitamento) sono pertanto tra loro strettamente connesse; sicché, il governo della loro evoluzione è funzionale al mantenimento di una situazione di sana gestione finanziaria da parte dell'ente e su di esse si concentra il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti.

2. La giurisprudenza di questa Sezione regionale di controllo ha formulato una serie di criteri campionari volti ad individuare le ipotesi di maggior rischio per la tenuta degli equilibri (deliberazione n. 43/2019/INPR del 14 giugno 2019, richiamata dalla Sezione delle Autonomie nella deliberazione n. 9/2020/INPR di approvazione delle linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali). Anche per l'esame dei rendiconti relativi agli esercizi 2018 e 2019 questa Sezione ha definito i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (deliberazione n. 92/2020/INPR del 14 ottobre 2020) e precisamente:

1) fondo cassa pro capite al 31 dicembre 2018 minore del dato medio e differenza tra i residui attivi e il fondo crediti di dubbia esigibilità, in rapporto ai residui passivi, maggiore del 115%;

2) fondo pluriennale vincolato in conto capitale uguale a zero;

3) fondo crediti di dubbia esigibilità uguale a zero;

4) fondo anticipazioni liquidità maggiore di zero;

5) parte disponibile del risultato di amministrazione minore o uguale a zero;

6) enti che non siano stati sottoposti a controllo finanziario dall'esercizio 2010 o 2011 e che siano stati individuati ad alto o medio-alto rischio di controllo dalla delibera n. 23/SEZAUT/2019/FRG;

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

3. All'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di Monchio delle Corti (PR), selezionato in base al criterio n. 2, si rilevano i seguenti profili di criticità.

3.1 Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del Tuel.

In primo luogo, dalla documentazione versata in atti, emergono dei profili che attengono all'esistenza di criticità che riguardano le singole poste che

compongono il risultato di amministrazione ai sensi del citato art. 186 del Tuel, e la cui non corretta determinazione potrebbe essere fonte di potenziale squilibrio.

Nel prendere atto di quanto rappresentato dall'Ente, nondimeno permangono criticità, di seguito illustrate, che si pongono in conflitto con la corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile nella loro declinazione funzionale al fondamentale rispetto dei canoni costituzionali anzidetti, e si inscrivono pertanto nel novero dei fattori di possibile perturbazione degli equilibri di bilancio (Corte cost., sent. n. 70/2012): cioè in riferimento alle singole componenti del risultato di amministrazione, ovverosia la gestione della liquidità, delle partite attive e passive, e del fondo pluriennale vincolato.

3.1.1 Efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria nelle fasi di accertamento e riscossione

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

Con riferimento alla gestione della liquidità, i dati emersi in occasione delle acquisizioni istruttorie dimostrano il sensibile peggioramento del fondo di cassa nei due esercizi considerati (Rendiconto 2018: € 1.003.317,78; Rendiconto 2019: € 479.364,84), a cui si accompagna la performance in tema di tempestività dei pagamenti (2018: -6,95 gg ;2019: -13,60 gg).

Al dato di cui sopra non sono estranei ulteriori fattori di seguito esposti.

In particolare, con riferimento alla gestione della liquidità, i dati emersi in occasione delle acquisizioni istruttorie (e specificamente dall'esame della tabella 2.1 Sezione I.III dei questionari, Gestione Finanziaria – Entrate), dimostrano che l'attività di contrasto all'evasione tributaria si sia svolta unicamente per il recupero Imu/Tasi mentre per l'attività di recupero Tarsu/Tia/Tares/Tari non si rileva nessuna emissione di avvisi di accertamento né tanto meno di incassi. Inoltre, si riscontra come questi accertamenti e riscossioni per recupero evasione tributaria Imu risultino esattamente coincidenti e non siano previsti accantonamenti a FCDE, facendo supporre che l'Ente accerti tali poste per cassa, il che non risulta coerente con i principi della contabilità armonizzata; infatti, il principio applicato concernente la contabilità finanziaria contenuto nell'allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, al punto 3.2, prevede che: "l'iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario. L'accertamento delle entrate è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile

all'esercizio in cui scade il credito" e al successivo punto 3.3 che: "sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi alla lotta all'evasione ecc."; inoltre, "per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio è effettuato un accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione"

Dall'approfondimento istruttorio svolto da questa Sezione, il Comune precisa che trattasi di riscossioni derivanti unicamente da ravvedimenti operosi, non avendo effettuato attività di recupero evasione in quegli anni ed avendo appena affidato con concessione di servizio, il supporto all'attività di riscossione coattiva.

La Sezione, pur prendendo atto dell'attenzione dell'ente ad individuare strumenti organizzativi idonei a garantire una corretta programmazione e continuità per tale tipologia di entrata negli esercizi successivi, sottolinea, in via generale, come solo un'accurata e ponderata attività di previsione "a monte" delle poste di entrata e di accertamento nel corso dell'esercizio (e non alla fine dello stesso), può garantire la osservanza del principio di integrità e universalità del bilancio, la quale può preservare l'ente locale dall'irregolare successivo "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.

Le carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria, divengono quindi in quest'ottica un comportamento censurabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla Carta costituzionale e dei principi contabili ad essi sottesi: osta a ciò, del resto, l'indefettibile principio generale dell'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. Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario, con pregiudizio per gli interessi erariali.

In riferimento a ciò, appare chiaro che la tenuta del bilancio è suscettibile di subire una potenziale compromissione, considerato che la criticità

rappresentata potrebbe 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 osserva 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.

Pertanto, la Sezione richiama l'attenzione del Comune ad assicurare l'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria, invitandolo a proseguire nell'attività di contrasto e riservandosi di svolgere ulteriori approfondimenti e controlli in occasione dell'esercizio delle proprie funzioni sui successivi esercizi finanziari.

3.1.2 Gestione del fondo pluriennale vincolato

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

I dati istruttori più sopra riportati evidenziano criticità anche con riferimento alla componente del risultato di amministrazione costituita dal fondo pluriennale vincolato (FPV)

Dai dati rappresentati a rendiconto 2018 e 2019, emerge la mancata movimentazione del fondo pluriennale vincolato in parte spesa conto capitale, nonostante lo strumento sia stato utilizzato nell'ambito delle spese correnti e generato anche per le spese in conto capitale nel rendiconto 2017.

In risposta alla richiesta istruttoria il Comune ha confermato che "non sono pervenuti atti da parte dell'ufficio tecnico di valorizzazione del fondo pluriennale vincolato, perché non vi erano opere pubbliche in essere che giustificassero la costituzione del fondo".

In proposito, la Sezione, in relazione anche alle piccole dimensioni dell'ente, prende atto dell'assenza della costituzione del fondo pluriennale vincolato di parte capitale derivante dal fatto che nelle annualità esaminate non sono stati fatti investimenti che ne costituissero la formazione, ma sottolinea come condizione indispensabile per il raggiungimento degli obiettivi di trasparenza contabile e di progressivo avvicinamento del momento della competenza e di quello della cassa, a fondamento della c.d. "contabilità armonizzata" introdotta dal decreto legislativo n. 118/2011, è la puntuale e

veritiera stima di nuove grandezze introdotte dalla riforma – quale per l'appunto il Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) -, il quale incide in via immediata e diretta sulla quantificazione e rappresentazione del risultato di amministrazione.

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

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

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

La definizione normativa sopra riportata volta all'alimentazione del fondo mediante l'accertamento di entrate, di competenza finanziaria di un esercizio, destinate a dare la copertura a spese impegnate nel medesimo esercizio in cui è stato effettuato l'accertamento ma imputate negli esercizi successivi, implica quindi che, per la corretta determinazione del FPV, è oggi fondamentale poter disporre dei "cronoprogrammi" che regoleranno le spese di investimento.

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

E' innegabile che lo sviluppo degli investimenti deve essere sostenuto da un'adeguata organizzazione, riconsiderando il ciclo tecnico di ciascun intervento, dalla programmazione al collaudo dell'opera, e parallelamente il ciclo finanziario, anche al fine di individuare le criticità e i tempi di attraversamento delle varie fasi del ciclo, a partire da quella di progettazione la cui qualità rappresenta il presupposto per garantire l'esecuzione dell'opera senza rallentamenti e, soprattutto, senza aumento di costi diretti e indiretti.

L'articolo 183, comma 3 del T.U.E.L. stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto - fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. decreto legislativo n. 118/2011) - l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato. Come precisato sul punto dalla Sezione delle Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. de-liberazioni n. 23/SE-ZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015).

Sotto tale profilo, la Corte richiama gli enti locali:

- a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi, anche tenendo conto delle misure di semplificazione nella selezione delle offerte e nella scelta del contraente;
- a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera Sez. Aut. n.2/2021 ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase. La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del Fondo pluriennale vincolato il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il DM 1 marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli

strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo.

In pratica, pur con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla performance e per l'attivazione di misure correttive. Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio (Sentenze Corte Costituzionale – ex multis – 250/2013 – 88/2014 – 184/2016 – 247/2017 – 101/2018 - 18/2019).

E' pertanto necessario che l'ente riveda il canale di comunicazione tra uffici tecnici e ragioneria, impostando la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio, e implementando gli strumenti di controllo interno mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al DM 22.12.2015 :in proposito la Sezione Autonomie con la delibera citata sottolinea che "la vigilanza sulla prosecuzione, "senza soluzione di continuità", di tutte le attività nel ciclo tecnico e che riguardano sia le fasi di progettazione, sia le fasi di esecuzione dell'opera o lavoro pubblico, comporta una sinergia tra gli uffici tecnici e dei lavori pubblici con il servizio economico-finanziario. Si tratta di facilitare lo svolgimento del procedimento amministrativo complessivo, ai fini di realizzare l'obiettivo della tempestività nell'impiego delle risorse e il conseguente rispetto dei tempi programmati". Essendo il FPV ,come detto, astretto a una funzione essenzialmente programmatoria, diviene evidente che le eventuali patologie si riverberano in termini di necessaria verifica tra quanto delineato negli atti fondamentali dell'ente e ,in particolare, nel programma amministrativo di mandato e quanto effettivamente realizzato, segnatamente per ciò che concerne il controllo strategico e in termini di controllo sulla gestione :la fattispecie verrà pertanto monitorata in occasione della verifica del corretto funzionamento dei controlli interni dell'ente, intestato all'art. 148 del Tuel alla Corte dei conti in riferimento agli artt147 e segg.

Più in generale, la Sezione sottolinea quindi l'importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia contabile degli enti locali, atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni. Per questo motivo, i controlli rinvergono fondamento nei questionari redatti, sia pur in forma semplificata, dall'Organo di revisione dell'ente, quale ruolo portante della previsione di cui all'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 – quale "imprescindibile parametro normativo di riferimento".

3.2. Criticità relative alla composizione del risultato d'amministrazione ai sensi dell'art. 187 del Tuel.

L'approfondimento svolto sui contenuti del questionario conferma il delineato quadro istruttorio, in relazione alla circostanza che il risultato di amministrazione deve essere, innanzi tutto, «coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie» e la distinzione in «fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte [...] senza intaccare la natura "mista", finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione» (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 3 del *Considerato diritto*).

La Sezione rileva come la nuova disciplina preveda una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (...): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica (Corte costituzionale 274/2017): in termini generali ed astratti, una loro eventuale sottostima, ove disvelata, integrerebbe fenomeni di non sana gestione, contribuendo a un miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione (e in tal modo provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale (Corte cost. 4/2020) violando cioè l'equilibrio strutturale del bilancio).

Le criticità di seguito illustrate si pongono in conflitto con la corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile nella loro declinazione funzionale al fondamentale rispetto dei canoni costituzionali anzidetti (Corte cost.,

sent. n. 279/2016) in riferimento ai profili testé evidenziati.

3.2.1 Fondo rischi e contenzioso

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 23/2020/PRSE, n. 46/2021/PRSE, n. 70/2021/ PRSE)

Dalle risultanze istruttorie, emerge altresì che l'ente non ha provveduto ad alcun accantonamento a fondo rischi non manifestando l'esigenza per mancanza di contenzioso in essere o pendente. Tale situazione è confermata anche dalle dichiarazioni contenute nelle relazioni dell'Organo di revisione ai rendiconti in cui si attesta che non esistono contenziosi tali che giustificino l'accantonamento, tenuto conto anche dell'entità dell'avanzo libero e sulla base della richiesta istruttoria da parte della Sezione di comunicare se, sulla base di una ricognizione puntuale di aggiornamento del contenzioso in essere o potenziale, sia stata effettuata un'attenta valutazione, entrambi gli Organi di revisione, quello uscente e quello di nuova nomina, danno conto del persistere di una situazione di mancanza di contenziosi in atto, per la quale non vi sono e non vi erano i presupposti per l'accantonamento.

La Sezione prende atto delle affermazioni contenute nella risposta istruttoria e rimarca come desti perplessità che nella relazione dell'Organo di revisione ai rendiconti, nulla venga attestato in merito al processo di costante ricognizione o aggiornamento di contenzioso in essere o potenziale e delle verifiche fatte sulla congruità di tali accantonamenti a fondi, per i quali invece deve essere posta particolare attenzione.

In proposito, la Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/Inpr, contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266", volte a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione 18 e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, ha avuto modo di sottolineare la "particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per

la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza".

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

La lettura di detti principi conferma quindi sia gli obblighi dell'Ente, il quale è tenuto a una attenta ricognizione delle cause pendenti, da formalizzare in un apposito atto deliberativo, sia gli obblighi dell'organo di revisione che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a rendiconto, secondo quanto indicato dalla delibera di Sezione Autonomie n. 14/2017/Inpr.

Ciò in quanto, la finalità è quella di non fare trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie: la finalità è altresì quella di preservare gli equilibri di bilancio, e richiederà quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

In conclusione, si ribadisce che la situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente fatta oggetto di ricognizione da parte dell'Ente e monitorata dall'Organo di revisione, al quale incombe l'onere di attestarne la congruità.

In proposito, il Comune dovrà effettuare la classificazione delle passività potenziali del Comune, distinguendole tra debiti certi, passività probabili, passività possibili e passività da evento remoto, secondo i seguenti principi:

- il debito certo - indice di rischio 100%, è l'evento che si è concretizzato in una sentenza esecutiva, ma momentaneamente sospesa *ex lege*;

- la passività "probabile", con indice di rischio del 51%, (che impone un ammontare di accantonamento che sia pari almeno a tale percentuale), è quella in cui rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione, per cui l'avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza (cfr., al riguardo, documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario);

- la passività "possibile" che, in base al documento OIC n. 31, nonché dello IAS 37, è quella in relazione alla quale il fatto che l'evento si verifichi è inferiore

al probabile e, quindi, il range oscilla tra un massimo del 49% e un minimo determinato in relazione alla soglia del successivo criterio di classificazione;

- la passività da evento "remoto", la cui probabilità è stimata inferiore al 10%, con accantonamento previsto pari a zero.

La Sezione si riserva, pertanto, di monitorare l'andamento del contenzioso e delle passività potenziali in occasione dell'esame dei rendiconti relativi ai periodi finanziari successivi, anche con riferimento agli specifici obblighi di vigilanza intestati all'Organo di revisione, come delineati dalla Sezione delle autonomie nella citata deliberazione n. 14/2017/INPR.

3.3 Controlli interni.

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

In materia di controllo successivo di regolarità amministrativa, con particolare riferimento agli esiti dei controlli effettuati dal Segretario comunale ai sensi dell'art. 147-*bis* del T.U.E.L. ed alle conseguenti valutazioni e verifiche effettuate dall'Organo di revisione, il Comune ha riferito che sino a tutto il primo semestre 2018 i controlli e le verifiche si sono effettuate regolarmente e non sono emersi elementi di criticità, ma dall'ottobre 2018 all'agosto 2020, l'ente non ha mai avuto un Segretario titolare o a scavalco per un periodo superiore allo scavalco giornaliero autorizzato unicamente per le sedute di Giunta e/Consiglio. In relazione a tale problematica, l'Organo di revisione nell'anno 2019 aveva invitato l'ente ad attivarsi per la designazione di un Segretario comunale in pianta stabile.

Va quindi rammentato che il legislatore ha attribuito ampia rilevanza al controllo di regolarità amministrativa e contabile degli atti, stabilendo al comma 1 dell'art. 147 del TUEL, che esso è finalizzato "*a garantire [...] la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa*". L'effettuazione di questa prima tipologia di controllo rappresenta quindi un presupposto imprescindibile degli altri controlli previsti al comma successivo del medesimo art. 147, in quanto tutti implicano la legittimità e la regolarità dell'azione amministrativa (cfr. deliberazione di questa Sezione n. 154/2015/PRSP). Il legislatore prevede che, nella fase preventiva di formazione degli atti, il controllo avvenga attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica da parte dei responsabili dei servizi e, qualora le determinazioni comportino riflessi diretti ed indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente, debba essere richiesto al responsabile del servizio finanziario anche il parere di regolarità contabile ex art. 49 del TUEL e il visto attestante la copertura finanziaria ex art. 153, comma 5,

del TUEL. A questo proposito la Sezione sottolinea l'importanza del ruolo assunto dal responsabile del servizio finanziario che, ai sensi dell'art. 153, comma 4, del TUEL, è preposto alla salvaguardia degli equilibri finanziari e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica.

Nella fase successiva all'adozione degli atti, il controllo di regolarità amministrativa è espletato, sotto la direzione del Segretario comunale, secondo i principi generali di revisione aziendale e le modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente.

Come affermato dalla deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 5/SEZAUT/2017/INPR: *"La verifica del funzionamento di tale tipologia di controllo non deve prescindere dalla fase successiva rappresentata dai controlli sui provvedimenti di spesa e sui contratti posti in essere dall'amministrazione locale, effettuati sulla base di un campionamento casuale, le cui tecniche assurgono ad un ruolo centrale, in vista del conseguimento stesso delle precipue finalità di tale forma di controllo. A quanto sopra deve aggiungersi la necessità di consentire uno stretto monitoraggio delle direttive impartite ai servizi dal responsabile del servizio finanziario, in ragione delle ricadute in termini sia di adeguamento alle stesse e regolarizzazione degli atti oggetto di controllo, sia di programmazione delle linee di sviluppo di tale forma di verifica, che dovrà essere efficacemente diretta proprio verso quei settori che maggiormente sono stati oggetto di interventi correttivi nel corso della gestione considerata, in quanto più degli altri suscettibili di errori ed esposti ad irregolarità ed illiceità".*

A tale controllo non è estraneo l'Organo di revisione, al quale vanno trasmessi, ai sensi dell'art. 147-bis, gli esiti del controllo nella fase successiva. La suddetta trasmissione da parte del Segretario all'Organo di revisione è finalizzata a consentire tutte le opportune verifiche nell'ambito dell'attività di vigilanza a quest'ultimo demandata dall'art. 239, co. 1, lett. c) del Tuel. Ed infatti, come previsto da tale disposizione, l'Organo di revisione deve vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, ivi compresa l'attività contrattuale dell'ente e, quindi, sulla verifica del rispetto delle procedure di legge previste per gli appalti pubblici, per la gestione dei beni, sul rispetto degli adempimenti fiscali, utilizzando a tal fine anche tecniche motivate di campionamento.

Ciò premesso, la mancata verifica del rispetto delle descritte procedure assume rilevanza non solo in ordine alla verifica dell'adeguatezza dei controlli interni, ma anche sotto il profilo della lesione dell'equilibrio finanziario dell'ente e delle connesse responsabilità indotte dalle omissioni dei soggetti responsabili dei

controlli, tali per cui la Sezione si riserva di svolgere ulteriori approfondimenti e controlli in occasione dell'esercizio delle proprie funzioni sui successivi esercizi finanziari.

PQM

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna nel concludere l'esame sulla documentazione inerente ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 del Comune di Monchio delle Corti:

- raccomanda all'ente l'osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost., nonché dalla legge rinforzata n. 243 del 2012, possono essere vulnerati, nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 svolti da questa Sezione, in relazione alle criticità sopra evidenziate;

- invita l'Organo di revisione, in relazione alle criticità riscontrate, ad una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione dell'ente per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente, anche in riferimento ai doveri, compendati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del Tuel, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio;

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

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

Così deliberato nella camera di consiglio del 8 settembre 2021.

Il presidente

Marco Pieroni

(firmato digitalmente)

Il relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 15 settembre 2021

Il Funzionario preposto

Roberto Iovinelli

(firmato digitalmente)