Deliberazione n. 107 /2023/PRSE

Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

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

Adunanza del 25 luglio 2023
Comune di Valmozzola (PR)
Rendiconto 2021 e Preventivo 2022-24

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

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

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

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

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

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

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

Visto l'art. 148-*bis*, comma 3, del TUEL, così come introdotto dalla lettera

e), dell'art. 3, c. 1, D. L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 213 del 7 dicembre 2012;

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

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

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

Considerato che dette linee guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza degli enti locali dell'Emilia-Romagna con lettera di questa Sezione regionale di controllo del 27 giugno 2022 (prot. n. 3173);

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

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

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

Viste le note prot. n. 15 in data 3 gennaio, prot. n. 272 del 18 gennaio e prot. n. 813 del 20 febbraio, con le quali il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

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

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

Udito il relatore, Referendario Massimo Galiero;

RITENUTO IN FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2023, ha esaminato la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio 2022/24 ed al rendiconto per l'esercizio 2021 del Comune di Valmozzola, ed in particolare:

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

2. Dall'esame della predetta documentazione, emerge la situazione contabile e finanziaria compendiata dalle seguenti tabelle relative al rendiconto 2021.

EQUILIBRI DI BILANCIO

	Rendiconto 2021
Equilibrio di parte corrente	€ 180.971,17
Equilibrio di parte capitale	€ 143,09
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00
Equilibrio finale	**€ 181.114,26**

La costruzione degli equilibri nel 2021 rispetta quanto stabilito dal D. Lgs. 118/2011 e il Comune di Valmozzola ha conseguito un risultato di competenza non negativo, così come prescritto dall'art. 1, c. 821, della L. n. 145/2018.

RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE

	Rendiconto 2021
Fondo cassa	€ 521.814,55
Residui attivi	€ 865.863,25
Residui passivi	€ 1.119.541,82
FPV per spese correnti	€ 7.016,00
FPV per spese in conto capitale	€ 0,00
Risultato di amministrazione	**€ 261.119,98**
Totale accantonamenti	€ 43.903,03
di cui: FCDE	€ 15.490,79
Totale parte vincolata	€ 21.571,63
Totale parte destinata agli investimenti	€ 30.649,09
Totale parte disponibile	**€ 164.996,23**

Dall'analisi dei dati contabili e del questionario sul rendiconto 2021, si evince la presenza di residui passivi che ammontano ad euro 1.119.541,82 provenienti dalla gestione di competenza 2021.

Il risultato di amministrazione presenta un fondo crediti di dubbia esigibilità pari ad euro 15.490,79 calcolato con metodo ordinario utilizzando la media semplice; l'organo di revisione ha verificato la regolarità del calcolo, in base a quanto richiesto dal principio contabile applicato (All. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011). Il Comune si è avvalso della facoltà di cui all'art 107-bis del D.L. 17 marzo 2020, n. 18.

Con riferimento agli altri fondi posti all'interno della parte accantonata del risultato di amministrazione, si rileva l'assenza di un accantonamento per fondo rischi contenzioso (a tal proposito, l'organo di revisione ha rappresentato che allo stato non risultano contenziosi) e l'assenza di un accantonamento per fondo perdite società partecipate in quanto l'ente non risulta detenere partecipate in perdita.

L'ente, oltre ad alcune poste minimali, ha accantonato euro 2.288,00 per indennità di fine mandato. Il revisore ha verificato che il Comune ha accantonato una somma pari ad euro 22.123,84 per fondo garanzia debiti commerciali.
Il fondo per il salario accessorio risulta certificato dall'Organo di revisione; l'accordo decentrato integrativo risulta sottoscritto entro il 31 dicembre 2020 ed il Comune dichiara di aver vincolato nel risultato di amministrazione le somme corrispondenti.

CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

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

	Rendiconto 2021 Accertamenti (a)	Rendiconto 2021 Riscossioni (b)	% (b/a)
Tit.1 residui (iniziali +riaccertati)	€ 66.883,13	€ 20.465,49	30,59%
Tit.1 competenza	€ 590.852,11	€ 576.302,21	97,53%
Tit.3 residui (iniziali +riaccertati)	€ 318.482,49	€ 72.272,46	22,69%
Tit.3 competenza	€ 328.320,07	€ 116.311,48	35,42%

L'ente mostra una scarsa capacità di riscossione relativamente ai titoli 1 e 3 sia in conto residui.

In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, dal questionario sul rendiconto 2021, risultano accertamenti per "recupero evasione" pari a € 0,00 e incassi per € 0,00 con accantonamento a FCDE pari a 0,00.

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2021
Fondo cassa finale	€ 521.814,55

Anticipazione di tesoreria	---
Cassa vincolata	€ 0,00
Tempestività dei pagamenti	37,92

L'Organo di revisione dichiara la corrispondenza tra le scritture del Comune e quelle del tesoriere, e la cassa vincolata, a zero al 31 dicembre 2021, non risulta movimentata durante l'esercizio.

Dal questionario su cassa e contezioso non risultano giacenze vincolate.

Durante l'esercizio 2021 si rileva il mancato utilizzo dell'anticipazione di tesoreria ed emergono problematiche in odine alla tempestività dei pagamenti.

L'indice di tempestività dei pagamenti risulta notevolmente migliorato dal 2020 ad oggi. In particolare, l'indicatore di tempestività dei pagamenti nell'anno 2020 si attestava su 148,99 giorni rispetto ai 37,92 dell'anno 2021.

INDEBITAMENTO

	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021
Debito complessivo a fine anno	€ 0,00	€ 0,00

L'Ente, nell'esercizio 2021 non ha fatto ricorso a nuovo indebitamento e non ha effettuato operazioni di rinegoziazione dei mutui.

Il Comune ha rappresentato nel questionario relativo al rendiconto 2021 di non avere in essere garanzie (quali fidejussioni o lettere di patronage) o altre operazioni di finanziamento, né a favore dei propri organismi partecipati né a favore di altri soggetti.

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

- l'Organo di revisione, nel corso del 2021, non ha rilevato gravi irregolarità contabili o gravi anomalie gestionali e/o suggerito misure correttive non adottate dall'ente;
- c'è coerenza nell'ammontare del FPV iscritto nel rendiconto 2021, ma il FPV risulta imputato a un solo esercizio;

- il rendiconto 2021 è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 15 del 13 maggio 2022;
- la trasmissione a BDAP dello schema di bilancio 2021 approvato dal Consiglio comunale risulta avvenuta oltre i termini (10 giugno 2022);
- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli artt. 203, 204 e 207 del TUEL;
- a rendiconto 2021 risultano rispettati tutti i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario,
- durante l'esercizio 2021 non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio;
- nell'esercizio 2021, è stato rispettato il vincolo di spesa per il personale dettato dai c. 557 e 562 della legge 296/2006;
- in relazione agli effetti sulla gestione finanziaria 2021 connessi all'emergenza sanitaria, l'ente ha trasmesso alla RGS le certificazioni sulla perdita di gettito 2020 e 2021 connessa all'emergenza epidemiologica Covid-19 entro il 31 maggio, rispettivamente, dell'anno 2021 e 2022 e il Comune ha dichiarato che i dati contenuti in queste certificazioni sono concordanti con quelli esposti nel conto consuntivo 2021;
- la contabilizzazione dei servizi per conto terzi rispetta il principio contabile;
- nel questionario l'organo di revisione dichiara che i prospetti dimostrativi per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'ente e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, co. 6, lett. j), D. Lgs. n. 118/2011 hanno riguardo la totalità delle partecipazioni rilevanti ai fini del predetto adempimento, dirette, indirette o di controllo; l'organo di revisione dichiara inoltre che la nota informativa allegata al rendiconto risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo, così come rimarcato dalla Sezione delle autonomie con la deliberazione 2/SEZAUT/2016/QMIG, e non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati.

3. Il bilancio di previsione per il triennio 2022-24 del Comune di Valmozzola è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 7 del 04 febbraio 2022 e l'organo di revisione, nella relazione prodotta ai sensi dell'art. 239 del TUEL, ha verificato che il bilancio è stato redatto nell'osservanza delle norme di legge, e dei principi contabili applicati n. 4/1 e n.4/2 attestando la

coerenza interna, la congruità e l'attendibilità contabile delle previsioni di bilancio, esprimendo, pertanto, parere favorevole. L'organo di revisione, tuttavia, richiede il rispetto dei termini previsti per l'invio dei dati relativi al bilancio di previsione, entro trenta giorni dalla sua approvazione, alla banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui all' articolo 13 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Relativamente al PNRR, viene rappresentato che l'Ente non ha in corso interventi ma prevede di attivare dei progetti nel 2022.

4. Si rammenta infine che il Comune di Valmozzola (PR) era stato destinatario di specifica pronuncia inerente ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 (deliberazione n. 128/2021/PRSE), con cui la Sezione ha rilevato possibili criticità inerenti alla congruità degli accantonamenti, con particolare riguardo al fondo crediti di dubbia esigibilità e al fondo rischi, ai ritardi nei pagamenti e alla scarsa capacità di riscossione delle entrate proprie.

5. Ciò premesso, in esito agli elementi di potenziale criticità in merito agli esercizi oggetto del presente controllo, anche in chiave dinamica, il magistrato istruttore ha esperito apposita istruttoria chiedendo al Comune di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti:

- fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE);
- fondo pluriennale vincolato (FPV) e cronoprogrammi di spesa;
- aumento dei costi delle utenze in relazione alla crisi energetica in corso;
- applicazione delle disposizioni di cui all'art. 1, commi 227 e 228, legge 29 dicembre 2022 n. 197, così come previsto dal comma 229 della medesima legge, in relazione allo stralcio di debiti di importo residuo fino a mille euro e adeguata relazione circa le specifiche azioni intraprese negli esercizi precedenti sulla realizzazione dei crediti risultanti alla data del 1° gennaio 2023 dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015, ora oggetto di stralcio ex lege;
- rapporto sulla tempestività dei pagamenti;
- capacità di riscossione;
- recupero evasione tributaria;
- affidamento incarico di consulenza esterna in ordine alla attività di recupero dei crediti tributari.

5.1. In esito alla ricezione delle note istruttorie, il Comune, ha fornito i seguenti chiarimenti.

5.1.1. In merito al FCDE, l'ente ha fornito una tabella con l'indicazione dell'anzianità dei residui attivi utilizzando, come parametro di riferimento, il quinquennio che va dal 2017 al 2021. In particolare, l'ente dichiara di essersi avvalso della facoltà di cui all' art 107-bis D.L n. 118/2020 e l'Organo di revisione ne ha verificato la regolarità.

5.1.2. In merito al FPV e al cronoprogramma di spesa, l'ente riferisce che il solo lavoro non concluso riguarda un contributo regionale di euro 300.000,00.

5.1.3. In merito alla crisi energetica, l'Ente ha effettuato una variazione di bilancio, n. 6 del 21 luglio 2022 e 10 novembre 2022, in relazione ai finanziamenti statali ottenuti che ammontano rispettivamente ad euro 4.574,91 e 4.574,82. L'Ente precisa che questi contributi risultano sufficienti considerando che il Comune ha installato, negli anni precedenti, impianti di illuminazione a Led che hanno permesso il contenimento della spesa.

5.1.4. In merito allo stralcio di debiti di importo residuo fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi e sanzioni, risultanti alla data del 1° gennaio 2023 dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015, il Comune di Valmozzola ha stabilito di non applicare le disposizioni di cui all'art.1, commi 227 e 228, della legge 29 dicembre 2022 n.197.

5.1.5. Chiamato a pronunciarsi in merito alla tempestività dei pagamenti ed alla mancata pubblicazione dei dati nel sito, secondo la normativa vigente, il Comune riferisce essersi trattato di un mero errore materiale. Per quanto attiene alla tempistica, il Comune dichiara che lo sforamento dei termini è legato alla scarsità del personale amministrativo.

5.1.6. In sede istruttoria, l'Ente è stato chiamato a fornire aggiornamenti in merito alla bassa capacità di riscossione sul titolo III in conto residui e sull' adeguatezza del FCDE. In relazione a quanto precede, l'Ente non ha fornito una risposta puntuale limitandosi ad allegare una tabella che non ha nulla a che vedere con il titolo III. A Titolo III l'Ente, dai prospetti inviati, non ha accantonato nulla. Si ricorda che il Comune è stato oggetto di un precedente ciclo di controlli nei quali la presente Sezione, con deliberazione n. 128 del 2021, aveva rilevato delle criticità relative proprio alla scarsa percentuale di riscossione delle entrate

proprie a titolo III invitando, nella predetta circostanza, il Comune a prestare la massima attenzione nelle fasi di accertamento e riscossione delle entrate proprie dell'ente.

5.1.7. In merito al recupero dell'evasione tributaria, l'Ente, chiamato a fornire chiarimenti in merito alla mancata compilazione del prospetto indicato nella tabella 2.1, Sezione II del questionario, relativamente alle fasi di accertamento e riscossione, riferisce di aver iniziato controllo per il recupero dell'evasione emettendo sia il sollecito di pagamento che il ruolo coattivo per alcune posizioni. Tale attività è stata affidata ad un consulente esterno.

5.1.8. L'Ente, chiamato a riferire circa l'affidamento di un incarico di consulenza ad un esperto, esterno all'apparato organizzativo dell'amministrazione, allega due determine: la prima, n. 10 del 17 marzo 2022 e la seconda, n. 12 del 28 aprile 2023 aventi ad oggetto, rispettivamente, "*L'affidamento del servizio gestione banche dati Tributaria e recupero evasione"* e "*L'affidamento dell'incarico di bonifica della banca dati Tributi comunali"*. Per il tramite della documentazione versata, il Comune dichiara di aver affidato alla Ditta F.M Servizi sita in via Casale n. 1, l'incarico di elaborazione, bonifica banca dati, incrocio banche dati e importazione e affiancamento del personale dell'ufficio tributi constatata l'assenza di personale interno qualificato. La motivazione addotta è che il personale interno, in ordine alle attività di cui sopra, può ricoprire solo un ruolo di affiancamento ma non di gestione completa del procedimento considerata la pesantezza dell'attività richiesta che distoglierebbe tempo ed energie alle altre attività cui è adibito il personale interno.

L'Ente dichiara che la Società possiede i requisiti per svolgere l'attività richiesta avendo essa già svolto, in passato, alcune sporadiche consulenze al riguardo.

In ordine al servizio di gestione banche dati Tributaria e recupero evasione, la Società si è dichiarata disponibile a svolgere il servizio richiesto per un compenso totale di euro 4.000,00 più IVA di cui euro 1.000,00 per lo svolgimento delle attività istruttorie finalizzate al recupero delle minori entrate Tari, mentre euro 3.000,00 per il servizio di elaborazione dati, bonifica archivi e attività istruttoria finalizzata alla gestione IMU e TASI degli anni pregressi.

Per quanto attiene invece all'affidamento dell'incarico di bonifica della banca dati Tributi comunali, la Società ha dichiarato di svolgere la suddetta attività per un compenso totale pari ad euro 3.688,00 più IVA da corrispondersi

alle seguenti scadenze: euro 2.000,00 all'affidamento dell'incarico, ed euro 1.688,00 al termine del servizio.

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

CONSIDERATO IN DIRITTO

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

La successiva L. 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, u. c., Cost., 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, c. 1, Cost.).

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

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

In conformità alla disposizione dell'art. 148-*bis*, c. 3, del D. Lgs. n. 267/2000, 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, c. 166-172, L. n. 266/2005 e l'art. 148-*bis* del TUEL abbiano istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzate ad evitare e prevenire situazioni di pregiudizio irreparabile agli equilibri di bilancio.

Pertanto, tali controlli si collocano su profili distinti rispetto al controllo sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di regioni,

province e comuni, in forza del supremo interesse alla legalità finanziaria ed alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.). Tali funzioni di controllo attribuite alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, c. 1, della L. Cost. 1/2012 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* TUEL, 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 virtù della delega contenuta nella L. 42/2009 per l'attuazione del federalismo fiscale di cui all'art. 119 Cost., ha intrapreso il processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati, in quanto dalla leggibilità e confrontabilità dei bilanci pubblici dipende la corretta valutazione degli andamenti della finanza territoriale, i cui esiti si riflettono sui conti pubblici nazionali nei termini già descritti.

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

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

Ne consegue che l'attività di controllo deve consentire di rappresentare non solo le gravi irregolarità eventualmente riscontrate, ma anche l'effettiva situazione finanziaria che ne discende, a vantaggio della collettività interessata e degli organi elettivi degli enti controllati, affinché questi ultimi possano responsabilmente assumere le decisioni correttive ritenute più appropriate (*ex plurimis*, Sezione contr. Calabria, del. 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 richiamat*i" (deliberazione n. 3/SEZAUT/2019/INPR, del 4 febbraio 2019).

La verifica degli equilibri in chiave dinamica non può pertanto prescindere dalla generale considerazione circa l'effettiva e duratura tenuta degli stessi, come momento di scrutinio *del raggiungimento di una situazione stabile di equilibrio del bilancio*» (Corte cost., sent. n. 18/2019), la quale non può essere condizionata da fattori contingenti. È utile sottolineare come, in relazione agli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. sotto l'aspetto della garanzia della sana ed equilibrata gestione finanziaria, il principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate. È noto, infatti, che la Consulta ha valorizzato la "*articolazione*

teleologica del precetto costituzionale", traducibile, "*sotto il profilo dinamico, nella continua ricerca degli equilibri*", così che il valore preservato non può in quanto tale essere sottoposto *"a una notevole quantità di variabili che non consentono, se non casualmente, il raggiungimento e il mantenimento di una situazione stabile e definitiva".*

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

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

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

La cennata connotazione dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013) che assume il controllo finanziario sugli enti locali, proprio perché preventivo (Corte cost., sent. n. 60/2013) rispetto ai più gravi eventi perturbanti (Corte cost., sent. n. 70/2012) dell'equilibrio di bilancio, ne delinea il suo carattere fondamentalmente ed essenzialmente concomitante, perché volto a segnalare in modo tempestivo le eventuali criticità con gli esiti cogenti (Corte cost., sent. n. 40/2014) contemplati dall'art. 148-*bis* del TUEL e, nel contempo, andare a intercettare i sottostanti fatti gestionali (Corte cost., sent. n. 184/2022) suscettibili di riverberare in termini pregiudizievoli i loro effetti sul bilancio in corso, pur partendo dall'analisi dei documenti contabili afferenti a esercizi precedenti.

1.3. In continuità con il percorso già intrapreso per il passato, anche per gli esercizi in esame il controllo ha privilegiato l'analisi dei saldi principali dei documenti contabili, delineati dalla lettera dell'art. 148-*bis* del TUEL (ossia, l'equilibrio di bilancio, l'indebitamento, il vincolo di finanza pubblica), in linea del resto con l'insegnamento della giurisprudenza costituzionale secondo cui "*la legge di approvazione del rendiconto – indipendentemente dalla compilazione e*

redazione dei complessi allegati al bilancio previsti dal D. Lgs. n. 118 del 2011 – deve contenere, in coerenza con le risultanze di detti allegati, tre elementi fondamentali: a) il risultato di amministrazione espresso secondo l'art. 42 del decreto in questione; b) il risultato della gestione annuale inerente al rendiconto; c) lo stato dell'indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli esercizi futuri" (sent. n. 49 del 2018): così che l' "*oggetto specifico* (è) (…) *il risultato di amministrazione e cioè i saldi contabili che lo rappresentano in un determinato momento*", "*in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio e, in specie, ai principi della legalità costituzionale in tema di finanza pubblica*" (Corte cost., sent. n. 184/2022).

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

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

dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188".

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

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

Rispetto al primo profilo (vincolo di carattere qualitativo della spesa), l'art. 119, c. 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, c. 6, della Cost.

nella sua versione originaria e sancito a livello di legislazione ordinaria dall'art. 3, c. 16, della L. n. 350/2003. Sotto il secondo profilo (vincolo quantitativo della spesa), l'art. 203 del TUEL detta regole per la contrazione di nuovo indebitamento tali da assicurare che i connessi oneri non assumano dimensioni tali da vulnerare la stabilità finanziaria dell'ente, dovendo tali oneri essere pari ad una percentuale predefinita delle entrate correnti dell'ente.

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

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

Il vincolo anzidetto deve essere tuttavia tenuto distinto dall'equilibrio di bilancio: *"il complesso quadro normativo illustrato palesa come la disciplina dell'equilibrio finanziario complessivo degli enti territoriali, che trova contenuto nelle disposizioni del D. Lgs. n. 118 del 2011 (che ha anche modificato il D. Lgs. 267/2000) e nella legge n. 145 del 2018 non può essere sovrapposto con la normativa in tema di "pareggio di bilancio" (o "saldo di finanza pubblica"), funzionale all'osservanza degli obiettivi posti in sede europea, non potendo, peraltro, il comma 821 della legge n. 145 del 2018 determinare il superamento delle prescrizioni dell'art. 9 della legge n. 243 del 2012, in virtù dei limiti posti al legislatore ordinario dall'art. 81, sesto comma, della Costituzione (Sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 4/2019/RQ). Al riguardo va evidenziato che i risultati a cui giungono i due aggregati normativi possono presentare notevoli differenze, In caso di ricorso a entrate da mutuo, pertanto, l'ente territoriale contraente, pur trattandosi di posta pienamente rilevante per i propri equilibri finanziari (regolamentati dal D. Lgs. n. 118 del 2011), deve comunque conseguire anche il "pareggio" richiesto dall'art. 9 della legge n. 243, che, tuttavia, non considera le entrate da debito (mentre conteggia le spese di investimento da quest'ultimo coperte, imputate al medesimo o a successivi esercizi)"* (Corte dei

conti, SSRRCO/20/2019/QMIG)

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

1.3.4. I parametri anzidetti delineano le peculiarità funzionali (Corte cost., sent. n. 40/2014) del controllo intestato alla Sezione regionale. Il mantenimento di un equilibrio stabile consente all'ente di mantenersi, in prospettiva, in una situazione di avanzo di amministrazione e di sostenibilità dell'indebitamento: ciò sia in relazione al parametro del controllo (ovverosia "dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, c. 6, della Cost., della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti"), sia ai fini degli esiti del controllo stesso contemplati dall'art. 148-*bis*, c. 3, del TUEL (secondo cui il vaglio della Corte, ove si sia concluso con esito negativo, comporta la preclusione dell'"attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"): così che la verifica della Corte dei conti andrà a esaminare non solo le violazioni dirette del precetto, riguardato sotto gli aspetti della violazione dell'equilibrio, dell'indebitamento e del pareggio, ma anche i profili elusivi dei vincoli anzidetti che si rinvengono ,come detto, anche dall'esame dei fenomeni gestionali sottostanti (Corte cost., sent. n. 184/2022), quali le fattispecie di incorretta allocazione dei rischi nel partenariato pubblico-privato, o nel leasing, nel rilascio di garanzie, ecc., ovvero di artificioso raggiungimento del saldo di finanza pubblica.

L'indagine della Sezione in cui "*il parametro normativo del controllo sui bilanci preventivi e successivi è costituito dalle regole e principi in materia di patto di stabilità, dal principio dell'equilibrio, dalle specifiche regole contabili dettate per dette finalità e, in generale, dal principio di legalità finanziaria*"(Corte cost, n. 40/2014), va nella direzione pertanto di una verifica non solo dei saldi anzidetti (equilibrio, indebitamento, saldo di finanza pubblica) contemplati dal citato art.

148-*bis* del TUEL (precipuamente attraverso l'esame del risultato di amministrazione: Corte cost., n. 18/2019), ma anche della corretta analisi delle fattispecie giuridiche sottostanti "*in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio*" (Corte cost., n.184/2022).

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

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

1.5. Ancora, la L. n. 197/2022 (Legge di Bilancio per l'anno 2023) ha introdotto una serie di disposizioni rilevanti per i Comuni in termini di nuove o

riconfermate risorse a finanziamento di fondi dedicati e di agevolazioni gestionali previste in via eccezionale per l'anno 2023. La stessa norma ha inoltre introdotto rilevanti disposizioni per i Comuni in materia di entrate proprie e tra queste la novità principale consiste nell'introduzione di modalità automatiche (e non) di rottamazioni e stralci dei carichi affidati all'Agente della riscossione e la conversione in legge del D. L. 198/2022 ha previsto la proroga di tale facoltà al 31 marzo 2023.

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

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

La giurisprudenza della Corte costituzionale ha più volte ribadito come adempiere agli obblighi tributari sia funzionale al finanziamento dei diritti, non perché si tratti di uno scambio fiscale o perché si tratti di un dovere di soggezione, ossia entrate versate contro servizi utili solo a chi ha versato, ma perché si tratta in definitiva di un dovere di solidarietà. Il tema dell'efficienza nella riscossione ha suscitato rinnovato interesse a seguito nell'inserimento nel Pnrr - nell'ambito delle misure correlate alla "Riforma dell'Amministrazione fiscale" (Missione 1,

Componente 1 del PNRR, M1C1-121) - anche della "Riduzione del *tax gap*". L'obiettivo prevede che la "propensione all'evasione" si riduca, nel 2024, del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019 ed è previsto altresì uno step intermedio (M1C1-116) che assicurerà che la medesima "propensione all'evasione" si riduca, nel 2023, del 5% del valore di riferimento del 2019. È quindi indubbio che la piena realizzazione di tale riforma è considerata un volano per la valorizzazione e diffusione su ampia scala dei principi di equità e progressività e per la tenuta dei conti delle pubbliche amministrazioni.

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

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

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

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

1.6. L'anzidetta rilevazione della situazione finanziaria dell'esercizio oggetto della presente analisi potrebbe verosimilmente subire una intuibile variazione sul versante dinamico dovuta a una serie di fattori esogeni di carattere contingente. L'equilibrio di bilancio così risultante potrebbe essere inciso, in altri termini, nella attuale situazione emergenziale, dall'aumento dei costi dell'energia che impattano sulla tenuta finanziaria dei documenti contabili dell'ente e, segnatamente, di quello in corso. Il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, infatti, «*impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio*» (Corte cost., sent. n. 250/2013): di talché, al di là degli interventi di carattere una tantum disciplinati dal legislatore in soccorso degli enti locali, diviene doveroso da parte del Comune apprestare i necessari strumenti per garantire la indispensabile flessibilità del bilancio. A presidiare il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, (cfr. *ex plurimis* Corte cost., sentenze n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), che «*consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*» (Corte cost., sent. n. 250/2013), è pertanto funzionalmente astretta la doverosità dell'adozione di «*appropriate variazioni del bilancio di previsione, in ordine alla cui concreta configurazione permane la discrezionalità dell'amministrazione"* (Corte cost., sent. n. 266/2013).

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

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

3. All'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di Valmozzola, selezionato in base al criterio n. 1, si rilevano i seguenti profili di criticità.

3.1. Ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione

3.1.1. Dalla documentazione versata in atti, si conferma, in particolare, che l'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti del Comune di Valmozzola, ovvero il valore che restituisce il ritardo medio dei pagamenti effettuati dall'Amministrazione, rispetto alla scadenza, espresso in giorni (si tratta di una media ponderata all'importo delle fatture), registra valori molto alti, seppur in netto e costante miglioramento. Nel 2018 il ritardo si assestava su +150,90 giorni), in peggioramento rispetto all'esercizio precedente. Invece, nelle annualità successive si è assistito ad una costante diminuzione di tale indice (+ 47,60 nel 2019, + 148,99 nel 2020, + 37,92 nel 2021. Trattasi di un valore in miglioramento ma che rimane comunque critico. Come riportato in narrativa, l'ente ha fornito l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all' art 33 del D. Lgs. n. 33 del 2013, che inizialmente non risultava pubblicato sul sito dell'ente, solo a seguito di apposita istruttoria.

3.1.2. Dovendosi sottolineare la permanenza della relativa criticità, la Sezione ha l'obbligo di rammentare che il mancato rispetto dei termini di pagamento comporta il dovere di individuare ed attuare misure specifiche finalizzate ad assicurare il tempestivo pagamento dei creditori.

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

L'importanza del fenomeno è stata recepita dalla direttiva 2011/7/UE, sia rimarcando la necessità di «un passaggio deciso verso una cultura dei pagamenti rapidi» (considerando n. 12), sia evidenziando che i «ritardi di pagamento

influiscono negativamente sulla liquidità e complicano la gestione finanziaria delle imprese. Essi compromettono anche la loro competitività e redditività quando il creditore deve ricorrere ad un finanziamento esterno a causa di ritardi nei pagamenti. Il rischio di tali effetti negativi aumenta considerevolmente nei periodi di recessione economica, quando l'accesso al finanziamento diventa più difficile» (considerando n. 3). D'altronde, i tardivi pagamenti rischiano di pregiudicare anche «il corretto funzionamento del mercato interno», nonché «la competitività delle imprese e in particolare delle PMI», valori che la direttiva, all'art. 1, eleva a suoi principali obiettivi.

Il legislatore italiano, conformandosi a tale direttiva e in risposta all'ingente ammontare maturato dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni, nell'ultimo decennio ha dato avvio a specifiche misure per incidere su tale patologica situazione. Del resto, la stessa giurisprudenza della Corte costituzionale, già a ridosso del recepimento della direttiva 2011/7/UE, ha sottolineato la gravità del problema, evidenziando che *"il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione è obiettivo prioritario […] non solo per la critica situazione economica che il ritardo ingenera nei soggetti creditori, ma anche per la stretta connessione con l'equilibrio finanziario dei bilanci pubblici, il quale viene intrinsecamente minato dalla presenza di situazioni debitorie non onorate tempestivamente*" (sentenza n. 250 del 2013). Va infatti considerato anche il rilevante tema dell'esposizione debitoria per interessi passivi per ritardati pagamenti che, in considerazione anche del loro specifico e oneroso criterio di calcolo, riduce le effettive risorse da destinare alle finalità istituzionali.

Nello specifico, le misure adottate dal legislatore italiano hanno in tempi più vicini imposto limiti più stringenti ai tempi di pagamento, a seguito del decreto legislativo 9 novembre 2012, n. 192 (Modifiche al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, per l'integrale recepimento della direttiva 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, a norma dell'articolo 10, comma 1, della legge 11 novembre 2011, n. 180). In dipendenza di ciò, la Sezione sottolinea che le disposizioni si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013 (art. 1 del d.lgs. n. 231/2002 e art. 3, c. 1, del D. Lgs. 9 novembre 2012, n. 192). Ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs. n. 231/2002, per quanto qui d'interesse, si intendono per "transazioni commerciali" i contratti, comunque denominati, tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo.

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

3.1.3. Si richiama pertanto il Comune 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.

3.2. Scarsa percentuale di riscossione delle entrate proprie

3.2.1. I dati acquisiti nel corso dell'istruttoria evidenziano il permanere di difficoltà in merito alla realizzazione delle entrate proprie, con particolare riferimento al titolo 3°, per la competenza, e, più in generale, per le poste in conto residui e per quanto riguarda il recupero dell'evasione tributaria.

Chiamato a fornire spiegazioni al riguardo, l'Ente, senza aggiungere nulla al riguardo, si è limitato ad affermare che si adopererà per accelerare i tempi di recupero e per cercare di migliorare la propria capacità di riscossione nonostante le difficoltà derivanti dalle ridotte dimensioni dell'ente che può disporre di poco personale.

3.2.3. La Sezione, nel sottolineare ancora una volta l'importanza di migliorare il grado di riscossione delle entrate correnti, richiama il Comune a prestare particolare attenzione all'attività di accertamento e riscossione dei tributi, con la raccomandazione di attuare, prima dell'attivazione della riscossione coattiva, tutte le pratiche necessarie all'individuazione dei soggetti debitori ed al recupero di quanto dovuto, ponendo in essere nell'immediato tutte le attività di vigilanza e di monitoraggio a tutela delle proprie ragioni creditorie.

La Sezione rileva al riguardo che una scarsa capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione. Gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva

affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

Il Collegio rappresenta, pertanto, l'esigenza che l'Ente implementi le misure avviate per fronteggiare le cause alla base delle descritte criticità nella gestione della liquidità, richiamando, altresì, l'Organo di revisione alla scrupolosa verifica dell'andamento delle riscossioni dei residui attivi correnti dell'Ente nell'ambito delle proprie attività di vigilanza sulla gestione finanziaria del Comune.

3.3. Recupero dell'evasione tributaria. Affidamento incarico di ad un consulente esterno

A fronte di accertamenti istruttori l'Ente ha comunicato con nota del 26 maggio 2023, acquisita agli atti della Sezione con prot. n. SC_ER 2575 del 6 giugno 2023, di avere iniziato un controllo per il recupero non solo bonario dell'evasione, emettendo sia il sollecito di pagamento sia il ruolo coattivo per alcune posizioni affidando l'incarico ad un consulente esterno.

In via generale, la regolamentazione degli incarichi esterni di collaborazione e consulenza, nel comparto pubblico, si presenta ancorata ai principi di buon andamento, imparzialità ed efficienza, oltre a stringenti limiti di spesa, e trova, per le amministrazioni statali, un punto di sintesi nell' art. 7, c. 6 del D. Lgs. n. 165 del 2001 come invero nei c. 5-*bis*, 6-*bis*, 6-*ter* e 6-*quater.* Tale norma costituisce l'asse fondamentale cui riferirsi per la verifica, da parte dell'ente pubblico che intende affidare incarichi esterni e consulenze, della sussistenza dei presupposti necessari. Per gli enti locali, la normativa di riferimento è invece l'art. 110, c. 6 del D. Lgs 18 agosto 2000, n. 267. Tale disposizione consente il ricorso alle collaborazioni esterne "*ad alto contenuto di professionalità"* e *"per obiettivi determinati e con convenzioni a termine* "che siano previste dal regolamento che, a sua volta, dovrà conformarsi ai principi fissati dall' art. 7, c. 6 del D. Lgs. n. 165 del 2001 validi per tutte le amministrazioni pubbliche.

A seguito di accertamenti istruttori è emerso tuttavia che quello che impropriamente era stato definito dal Comune come incarico di consulenza esterna era invece da qualificarsi come un appalto di servizi realizzato dall'ente mediante affidamento diretto ad una società di servizi (atti di determina n. 10 del 17 marzo 2022 e n. 12 del 28 aprile 2023).

Da quanto accertato emergono gravi criticità, come di seguito specificate.

3.3.1. Violazione del principio di rotazione

Viene in evidenza la violazione del principio di rotazione di cui all' art 49 c. 2 del Codice dei contratti pubblici in forza del quale: "*In applicazione del principio di rotazione è vietato l'affidamento o l'aggiudicazione di un appalto al contraente uscente nei casi in cui due consecutivi affidamenti abbiano a oggetto una commessa rientrante nello stesso settore merceologico, oppure nella stessa categoria di opere, oppure nello stesso settore di servizi".*

Nel caso di specie, il Comune con due determine successive, ha appaltato il servizio di gestione della banca dati Tributi del comune alla stessa Società F.M Servizi con sede in Parma, violando il principio di cui sopra in quanto trattasi di una commessa rientrante nel medesimo settore "merceologico"; né può ritenersi nel caso in esame applicabile la deroga prevista dall'art. 49, c. 6, D. Lgs. n. 36/2023 per gli affidamenti diretti di valore inferiore a euro 5.000,00 per le motivazioni di cui al punto successivo.

3.3.2. Elusione della normativa in materia di acquisizioni in economia mediante affidamento diretto

Si rileva che, pur avendo l'incarico ad oggetto elaborazione, bonifica banca dati, incroci banche dati e importazione e affiancamento del personale dell'ufficio tributi del Comune, viene riconosciuta alla società incaricata, in aggiunta al compenso pattuito (euro 4.000,00 più IVA per l'anno 2022 ed euro 3.699,00 oltre IVA per l'anno 2023) un aggio del 17% sulle somme a qualsiasi titolo riscosse a seguito di avvisi di accertamento e ruoli coattivi emessi.

Come chiarito dall'ANAC (cfr. delibera n. 514 del 17 giugno 2020) esiste una netta distinzione tra le attività di semplice supporto agli Uffici Comunali e quelle di accertamento e riscossione diretta da parte dei privati e, conseguentemente, esistono due mercati potenzialmente differenti popolati da operatori economici con strutture organizzative e mezzi economico-finanziari non sempre coincidenti, cosicché al fine di consentire il corretto dispiegarsi della concorrenza sarebbe opportuno prevedere, salvo casi particolari e per ragioni motivate, due procedure selettive distinte per l'affidamento di tali diverse attività.

Il servizio di accertamento e riscossione delle entrate tributarie degli enti locali può essere affidato in concessione solo se ricorrono le condizioni previste dal legislatore, che sono tutte riconducibili al principio del necessario trasferimento in capo al concessionario del c.d. rischio operativo.

Nel caso di specie, pur essendo il Comune a procedere formalmente alla riscossione e all'emissione dei ruoli coattivi, viene corrisposto alla società

appaltatrice un aggio, di importo rilevante, riconosciuto tipicamente ai concessionari senza che tuttavia vi sia trasferimento del rischio operativo, ma anzi in aggiunta al compenso già concordato, con potenziale conseguente emersione di profili di responsabilità erariale.

Ne discende dunque che l'appalto, realizzato mediante affidamento diretto, assume valore indeterminato, non essendo possibile quantificare a priori il compenso dovuto alla società appaltatrice e quindi il rispetto dei limiti previsti dalla vigente normativa per l'acquisizione in economia di servizi mediante affidamento diretto e di quelli che consentono di derogare al principio di rotazione di cui all'art. 49, c. 6, D. Lgs. 36/2023.

L'aggio riconosciuto alla società appaltatrice è inoltre determinato in misura irragionevole laddove si osservi che la Legge n. 234/2021, la quale ha previsto l'eliminazione degli oneri di riscossione per i carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2022, ha lasciato invariato per i carichi affidati dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2021 il sistema di remunerazione dell'Agente della riscossione rispetto al regime di concessione preesistente al D.L. n. 203/2005, quando il servizio nazionale della riscossione era affidato a soggetti privati. Tale sistema, disciplinato dall'art. 17 del D. Lgs. n. 112/1999, prevede un aggio fissato al 6%, calcolato sulle somme riscosse e posto a carico del contribuente e, per la metà, a carico dell'ente creditore nel solo caso in cui la riscossione avvenga entro 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento.

P.Q.M.

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

- 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 L. 24 dicembre 2012, n. 243, possono essere vulnerati, nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione esaminata 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, compendiati 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;

- accerta, per quanto esposto in parte motiva, che gli affidamenti diretti di servizi, di cui agli atti di determina n. 10 del 17 marzo 2022 e n. 12 del 28 aprile 2023, assumono valore indeterminato, in violazione dei limiti previsti per l'acquisizione in economia di servizi mediante affidamento diretto;

- accerta la violazione del principio di rotazione per l'acquisizione in economia di servizi mediante affidamento diretto;

- accerta la determinazione in misura irragionevole ed in assenza del trasferimento del rischio operativo dell'aggio riconosciuto alla società affidataria sulle somme riscosse dal Comune;

- dispone che copia della presente delibera, unitamente agli atti istruttori, sia trasmessa alla Procura regionale della Corte dei conti;

- 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 Valmozzola;

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

Così deciso in Bologna nella Camera di consiglio del 25 luglio 2023.

Il Presidente
Prof. Marcovalerio Pozzato
(*firmato digitalmente*)

Il Relatore
Dott. Massimo Galiero
(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 27/07/2023
Il Funzionario
Nicoletta Natalucci
(firmato digitalmente)