



*Corte dei Conti*

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

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

**Adunanza del 24 marzo 2025**

**Comune di San Leo (RN)**

**Rendiconto 2023 e Preventivo 2024-26**

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

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, c. 166 e seguenti;

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

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

Visto l'art. 148-bis, c. 3, del TUEL, così come introdotto dalla lett. e), del

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

Vista la deliberazione n. 7/SEZAUT/2024/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 2024-2026, nonché il relativo questionario;

Viste le linee guida per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto dell'esercizio 2023, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 8/2024/INPR;

Considerato che dette linee guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza degli enti locali dell'Emilia-Romagna con lettera di questa Sezione regionale di controllo prot. n. 3864 del 28 agosto 2024;

Vista la deliberazione n. 134/2024/INPR con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2025;

Vista la deliberazione di questa Sezione n. 120/2024/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 2023 e sul bilancio preventivo 2024-26 redatte dall'Organo di Revisione del Comune di San Leo (RN);

Vista la nota prot. n. 612 in data 13 febbraio 2025 con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

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

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

Udito il relatore, Consigliere Tiziano Tessaro;

## **RITENUTO IN FATTO**

**1.** La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2025, ha esaminato la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio 2024/26 ed al rendiconto per l'esercizio 2023 del Comune di San Leo, ed in particolare:

- le relazioni dell'organo di revisione sul bilancio di previsione per gli esercizi 2024/26 e sul rendiconto per l'esercizio 2023, inviate a questa Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1 c. 166, l. 266/2005, redatte in conformità alle linee-guida approvate dalla Sezione delle autonomie di questa Corte dei conti

con deliberazioni n. 7/SEZAUT/2024/INPR e n. 8/SEZAUT/2024/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 T.U.E.L., sulla proposta di bilancio di previsione 2024-26 e sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione per l'esercizio finanziario 2023;

- 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 San Leo.

2. Dall'esame della predetta documentazione, emerge la situazione contabile e finanziaria compendiate dalle seguenti tabelle relative al rendiconto 2023.

#### **EQUILIBRI DI BILANCIO**

	Rendiconto 2023
Equilibrio di parte corrente	€ 829.691,14
Equilibrio di parte capitale	€ 0,00
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00
<b>Equilibrio finale</b>	<b>€ 829.691,14</b>

La costruzione degli equilibri nel 2023 rispetta quanto stabilito dal D.Lgs. 118/2011 e il Comune di San Leo ha conseguito un risultato di competenza non negativo, così come prescritto dall'art. 1 c. 821 della L. n. 145/2018.

#### **RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE**

	<b>Rendiconto 2021</b>	<b>Rendiconto 2022</b>	<b>Rendiconto 2023</b>
Fondo cassa	€ 921.701,99	€ 932.386,52	€ 232.947,08

Residui attivi	€ 4.803.302,11	€ 4.638.729,17	€ 6.304.038,89
Residui passivi	€ 3.135.719,83	€ 3.223.290,53	€ 3.145.999,84
FPV per spese correnti	€ 55.350,40	€ 0,00	€ 0,00
FPV per spese in conto capitale	€ 1.255.018,29	€ 593.895,49	€ 901.650,89
<b>Risultato di amministrazione</b>	<b>€ 1.278.915,58</b>	<b>€ 1.753.929,67</b>	<b>€ 2.489.335,24</b>
Totale accantonamenti	€ 1.699.016,42	€ 1.663.075,32	€ 2.139.945,47
di cui: FCDE	€ 883.919,12	€ 782.421,62	€ 960.033,04
Totale parte vincolata	€ 341.775,09	€ 221.122,41	€ 229.453,78
Totale parte destinata agli investimenti	€ 93.510,90	€ 134.510,90	€ 113.584,77
<b>Totale parte disponibile</b>	<b>€ - 855.386,83</b>	<b>€ - 264.778,96</b>	<b>€ 6.351,22</b>
di cui:			
- disavanzo da specifica pronuncia della Corte dei conti (deliberazioni C.d.c. n. 145/2014, n. 111/2015, n. 88/2016 e n. 72/2017 - quota annuale di recupero pari a € 51.959,21)	€ 431.543,84	€ 0,00	
- disavanzo da riaccertamento straordinario (quota annuale di recupero pari a € 18.501,75)	€ 423.842,99	€ 264.778,96	

A rendiconto 2023 il Comune di San Leo ha integralmente recuperato il disavanzo d'amministrazione.

In relazione alla consistenza dei residui, l'Organo di revisione, nella relazione sul rendiconto 2023, ha rilevato la presenza di residui passivi molto

vetusti e di residui attivi per i quali il riaccertamento ordinario non motiva le ragioni del loro mantenimento o dell'eventuale cancellazione parziale o totale.

L'Organo di revisione, nel parere sul rendiconto 2023, ha dichiarato di aver verificato la regolarità della metodologia di calcolo del FCDE.

L'Ente ha accantonato come fondo anticipazioni di liquidità (FAL) € 619.923,68 a rendiconto 2023, pari alla quota ancora da rimborsare dell'anticipazione liquidità, ed ha accantonato la quota "liberata" di FAL pari alla quota rimborsata nel corso dell'esercizio 2023, come previsto dalla FAQ n. 47/2021 di Arconet.

L'Ente ha accantonato a fondo rischi contenzioso € 31.000,00 e l'Organo di revisione, nella relazione sul rendiconto 2023, ha dichiarato che dalla ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'Ente al 31/12 è stata calcolata una passività eventuale, scarsamente probabile, prudenzialmente quantificata in € 31.000,00 ma nelle conclusioni della relazione sul rendiconto 2023, l'Organo di revisione ha indicato che *"L'ente ha definito l'accantonamento al fondo rischi contenzioso con delibera di Giunta Comunale n. 31 del 08/05/2024 ma l'accantonamento non è stato stimato sulla base di una comunicazione formale del legale incaricato ma tramite una relazione dell'ente e pertanto non è possibile attestare la congruità di detto accantonamento in quanto le passività potenziali potrebbero essere più elevate nonostante la copertura assicurativa"*.

L'Organo di revisione ha verificato che l'Ente ha accantonato la somma di € 97.127,00 quale fondo per perdite risultanti dal bilancio d'esercizio delle società partecipate ai sensi dell'art. 21, cc. 1 e 2 del D. Lgs. n. 175/2016, corrispondente all'importo complessivo delle perdite maturate negli esercizi 2020, 2021 e 2022.

Il Comune ha inoltre accantonato un fondo per l'indennità di fine mandato pari a € 7.934,58 e uno specifico fondo per le passività potenziali probabili e potenziali pari a € 370.411,46 per "differenza riconciliazione crediti/debiti società partecipate".

## **CAPACITÀ DI RISCOSSIONE**

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

	Rendiconto 2023 Accertamenti (a)	Rendiconto 2023 Riscossioni (b)	% (b/a)
--	-------------------------------------	------------------------------------	---------

Tit.1 residui (iniziali +riaccertati)	€ 1.076.315,08	€ 215.218,94	20,00%
Tit.1 competenza	€ 2.000.541,88	€ 1.584.273,30	79,19%
Tit.3 residui (iniziali +riaccertati)	€ 346.033,02	€ 300.421,69	86,82%
Tit.3 competenza	€ 1.007.929,54	€ 714.228,32	70,86%

L'Ente mostra una buona capacità di riscossione relativamente ai titoli 1 in competenza e al titolo 3, sia in competenza che a residuo, ma evidenzia difficoltà nella riscossione a residuo del titolo 1.

In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, dal questionario sul rendiconto 2023, risultano accertamenti per "recupero evasione" per TARSU/TIA/TARES/TARI pari a € 2.593,85 senza incassi e con accantonamento a FCDE in competenza per € 2.101,02 e a rendiconto per € 89.638,94 e accantonamento a FCDE complessivo per recupero evasione tributaria a rendiconto per € 352.390,35.

### **SITUAZIONE DI CASSA**

	Rendiconto 2023
Fondo cassa finale	€ 232.947,08
Importo medio dell'anticipazione giornaliera utilizzata	€ 8.431,77
Cassa vincolata	€ 232.947,08
Tempestività dei pagamenti	- 5,03 giorni

Nell'esercizio 2023 il Comune di San Leo ha fatto ricorso all'anticipazione di tesoreria per complessivi 135 giorni, interamente restituita a fine esercizio.

L'Organo di revisione ha verificato che l'Ente ha provveduto a determinare correttamente la giacenza di cassa vincolata al 31 dicembre 2023 con determinazione n. 7 del 25 gennaio 2024 per l'importo di € 985.433,5 e, pertanto,

alla data del 31 dicembre la cassa vincolata non risulta essere totalmente reintegrata.

L'Organo di revisione ha verificato che gli utilizzi in termini di cassa e i relativi reintegri sono stati contabilizzati, rispettivamente, al titolo 9 dell'entrata e al titolo 7 della spesa, mediante la regolarizzazione di tutte le carte contabili secondo il principio applicato 4/2 punto 10.2

L'indicatore di tempestività dei pagamenti è negativo e l'Organo di revisione ha verificato che il Comune non è tenuto all'accantonamento per la garanzia dei debiti commerciali.

## **INDEBITAMENTO**

	Rendiconto 2022	Rendiconto 2023
Debito complessivo a fine anno	€ 2.971.095,60	€ 2.910.115,60

L'Ente ha ridotto l'indebitamento e non ha in corso contratti relativi a strumenti finanziari derivati.

**2.1.** Dalla documentazione versata in atti per l'esercizio 2023 risulta inoltre quanto segue:

- il rendiconto 2023 è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 21 del 4 giugno 2024, oltre il termine di legge;
- l'Organo di revisione 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 2023, ma si osserva che il FPV 2023 è re-imputato su un solo esercizio e una consistente quota del fondo pluriennale vincolato di inizio anno è rinviata all'esercizio 2024 e successivi;
- la trasmissione a BDAP dello schema di bilancio 2023 approvato dal Consiglio comunale risulta avvenuta nei termini;
- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli artt. 203, 204 e 207 del TUEL;
- a rendiconto 2023 risultano rispettati i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario;
- durante l'esercizio 2023 non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio, ma il Comune ha precisato che nel corso dell'anno ha dato corso al

riconoscimento di legittimità delle spese conseguenti agli interventi di somma urgenza disposti durante l'emergenza causata dagli eventi meteorologici eccezionali di maggio 2023, ai sensi degli artt. 191 c. 3 e 194 c. 1 lett. e) del D. Lgs. n. 267/2000 e nel rispetto dei termini di legge (deliberazione del Consiglio comunale n. 30 del 10 novembre 2023).

- nell'esercizio 2023 è stato rispettato il vincolo di spesa per il personale dettato dai cc. 557 e 562 della L. n. 296/2006;
- l'Ente si è avvalso della facoltà di redigere la situazione patrimoniale semplificata secondo le indicazioni del D.M. 12 ottobre 2021 e gli inventari sono stati regolarmente aggiornati;
- nel questionario sul rendiconto 2023 l'Organo di revisione ha dichiarato che i prospetti dimostrativi per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, c. 6, lett. j), D.Lgs. n. 118/2011 ha riguardato la totalità degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate. L'Organo di revisione ha dichiarato, inoltre, che l'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 n. 2/SEZAUT/2016/QMIG e si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati, ma il Comune ha assunto i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

Nel parere sul rendiconto 2023, l'Organo di revisione ha rilevato aspetti critici nella riconciliazione dei debiti e crediti con la società partecipata San Leo Servizi turistici S.r.l. precisando che l'Ente ha provveduto ad effettuare un apposito accantonamento nel risultato d'amministrazione seguendo le indicazioni della Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna in relazione alla deliberazione n. 8/2024/PRSP. In Relazione agli organismi partecipati, l'Organo di revisione, a rendiconto 2023, ha inoltre osservato che il Comune di San Leo detiene una partecipazione al 100% anche nella società San Leo Energia e futuro in liquidazione che si trova in una fase intermedia in quanto è stato depositato il bilancio finale di liquidazione e la procedura di liquidazione risulta essere sospesa perché il liquidatore non riesce ad estinguere i debiti della società per carenza di liquidità e l'Organo di revisione ha invitato l'Ente a sollecitare la chiusura della procedura e ad attivarsi, senza indugio, come rilevato dall'Organo di revisione in sede di razionalizzazione delle partecipazioni (rif. verbale n. 25 del 28 dicembre 2023)

**3.** Il bilancio di previsione per il triennio 2024-26 del Comune di San Leo è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 7 del 15 marzo 2024 e l'Organo di revisione, nella relazione prodotta ai sensi dell'art. 239 del TUEL, ha espresso parere favorevole, pur rilevando osservazioni sulla cassa e sugli accantonamenti a FCDE.

**4.** Si rammenta, infine, che il Comune di San Leo (RN) era stato destinatario di specifica pronuncia inerente al rendiconto per l'esercizio 2017 (deliberazione n. 40/2020/PRA) con cui la Sezione ha accertato una situazione di inattendibilità delle risultanze di bilancio e di grave compromissione degli equilibri di bilancio. Con successiva deliberazione n. 128/2020/PRA/PRSP, la Sezione ha accertato, ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3, TUEL, la mancata adozione delle misure correttive e ha inoltre disposto che la gestione finanziaria dell'Ente fosse cautelativamente mantenuta entro i limiti della gestione provvisoria, fino alla verifica da parte di questa Sezione dell'adozione di appropriate variazioni di bilancio al fine di porre rimedio alle situazioni di conflitto tra gestione ed equilibrio di bilancio. La Sezione ha successivamente esperito istruttorie sui rendiconti 2018-2019 e 2020 del Comune di San Leo per avere aggiornamenti sulle misure correttive ex art.148-*bis* adottate dall'Ente, ma ha riscontrato i provvedimenti non idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Con deliberazione n. 8/2024/PRSP, la Sezione ha preso atto del miglioramento dei vari parametri economici-finanziari rappresentati in sede di ultima istruttoria sul rendiconto 2021 e sul bilancio di previsione 2022-24; in particolare, la Sezione ha preso atto dell'intero ripiano, a rendiconto 2022, del disavanzo da specifica pronuncia della Corte dei conti (art. 1 c. 435 della L. 232/2016); del maggior recupero, rispetto alle previsioni, del disavanzo da riaccertamento straordinario; del rispetto dei termini di pagamento rappresentati dall'indicatore di tempestività di pagamento e dell'attenzione posta nella gestione della cassa (vincolata e non) rilevando, allo stato degli atti, l'idoneità dei provvedimenti correttivi adottati dal Comune a rimuovere le irregolarità riscontrate e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Peraltro, le risultanze istruttorie hanno fatto emergere la mancata riconciliazione dei crediti e debiti con la società partecipata, nonché la totale rarefazione dei canali di comunicazione tra l'Ente e la società partecipata San Leo 2000 Servizi Turistici S.r.l. e la Sezione, contestualmente, ha pertanto prescritto al Comune di San Leo di provvedere, a rendiconto 2023, alla precisa (e senza indugio) riconciliazione dei rapporti creditori e debitori con tutti gli organismi partecipati e in particolare con San Leo 2000 Servizi Turistici

S.r.l., nonché in caso di discordanza emergente allo stato degli atti istruttori, di prevedere un idoneo accantonamento a fondo rischi passività potenziali.

L'Organo di revisione ha trasmesso apposita relazione registrata ai prot. C.d.c. n. 6280 e n. 6281 del 28 ottobre 2024 dalla quale emerge il permanere, a rendiconto 2023, di discordanze fra quanto asseverato dall'Organismo di revisione della società partecipata San Leo 2000 Servizi turistici S.r.l. e quanto risulta dalla contabilità dell'Ente e il Comune ha conseguentemente previsto un accantonamento nel risultato d'amministrazione pari a € 370.411,46 concludendo che permangono criticità nella società in questione che potrebbero non garantire il pieno rispetto degli equilibri di bilancio, a seguito degli eventuali effetti negativi (potenziali) sul bilancio d'esercizio nei prossimi esercizi.

**5.** Ciò premesso, in esito agli elementi di potenziale criticità, anche in chiave dinamica, il magistrato istruttore ha avviato una apposita istruttoria, chiedendo al Comune, con nota prot. n. 612 del 13 febbraio 2025, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti sul rendiconto 2023 e sul bilancio di previsione 2024/26:

- Gestione dei residui;
- Fondo rischi contenzioso;
- Capacità di riscossione;
- Gestione della liquidità;
- Piattaforma dei crediti commerciali;
- Indebitamento;
- Approvazione del rendiconto oltre il termine di legge;
- Fondo pluriennale vincolato;
- Organismi partecipati;
- Pubblicazione deliberazioni di rendiconto 2023 e di bilancio preventivo

2024-26;

- Eventi alluvionali di maggio 2023.

**5.1.** In esito alla ricezione della predetta nota istruttoria, il Comune, con note prot. C.d.c. n. 884 del 5 marzo 2025 e n. 1072 del 17 marzo 2025 ha fornito i seguenti chiarimenti.

**5.1.1.** In merito ai rilievi istruttori circa la gestione dei residui, l'Ente ha precisato che le motivazioni afferenti al mantenimento e all'eliminazione di accertamenti ed impegni sono state riportate in documenti di lavoro che, benché

non formalizzati, sono stati comunque valutati tra i responsabili dei settori e il ragioniere. Tuttavia, il Segretario comunale ha previsto che ogni Responsabile dovrà predisporre, in occasione del riaccertamento ordinario, una determina con allegazione della documentazione necessaria a garantire la piena tracciabilità degli impegni e degli accertamenti, così come definito con direttiva del Segretario Comunale firmata in data 4 marzo 2025.

**5.1.2.** In merito al fondo rischi contenzioso, il Comune ha precisato che la relazione di ricognizione del contenzioso, benché redatta dall'Ente, è stata predisposta sulla base di una ricognizione effettuata con il legale incaricato della difesa, il quale ha effettuato le dovute valutazioni sulla base dei parametri di certezza e probabilità per l'eventualità di soccombenza dell'Ente. Il Comune ha inoltre precisato che ad aprile 2024 (periodo in cui è stata redatta la relazione di cui trattasi) il Comune di San Leo era parte di due cause: una si è definitivamente chiusa, in quanto la parte ricorrente, nei termini previsti, non ha proposto appello, mentre la seconda causa, relativa ad un risarcimento danni, risulta coperta da polizza assicurativa.

**5.1.3.** In merito alla capacità di riscossione, il Comune ha riferito che la riscossione delle entrate tributarie a residuo presenta storicamente notevoli difficoltà, causate dalle seguenti plurime motivazioni:

- carenze di personale nelle strutture deputate all'espletamento dell'attività lato ente;
- scarsa performance dell'agente della riscossione Agenzia delle Entrate Riscossione al quale vengono affidati i carichi per la riscossione coattiva;
- congiuntura economica sfavorevole;
- ciclici interventi politici di stralcio delle cartelle esattoriali, con conseguente legittimazione dei debitori al mancato adempimento dei propri obblighi.

Il Comune ha spiegato che i dati di preconsuntivo riferiti all'anno 2024 dimostrano un miglioramento nella capacità di riscossione, sia rispetto all'anno precedente che rispetto alla media del triennio 2020-2022 e, al fine di migliorare la capacità di riscossione coattiva, l'Amministrazione comunale di San Leo ha assunto la decisione di inserire all'interno della sezione performance del PIAO 2025-26-27, uno specifico obiettivo individuale e/o trasversale per tutto il triennio afferente al recupero dei carichi tributari.

**5.1.4.** In merito alla gestione della liquidità, l'Ente ha comunicato che l'esercizio 2023 si è concluso con un fondo di cassa pari a € 232.947,08 e per le somme vincolate utilizzate a fine esercizio ai sensi dell'art. 195 c. 3 TUEL e non ricostituite, ha provveduto ad assumere corrispondente impegno di spesa.

Il Comune ha precisato che l'utilizzo di tali importi veniva disposto per spese d'investimento (pagamento di stati di avanzamento lavori finanziati da contributi a rendicontazione), per le quali si rendeva necessario anticipare il pagamento e non per far fronte a spese correnti, benché possibile, e a dimostrazione di quanto sopra rappresentato, ha trasmesso la tabella che segue, in cui sono indicati gli incassi e i pagamenti relativi alla sola gestione corrente per gli esercizi 2022, 2023 e 2024.

	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024 (DATI PRECONSUNTIVO)</b>
INCASSI TITOLO I	€ 2.267.852,43	€ 1.799.492,24	€ 2.407.363,67
INCASSI TITOLO II	€ 594.181,75	499.675,79	€ 439.661,18
INCASSI TITOLO III	€ 1.401.984,63	1.014.650,01	€ 907.336,01
<b>TOTALE INCASSI PARTE CORRENTE</b>	<b>€ 4.264.018,81</b>	<b>3.313.818,04</b>	<b>€ 3.754.360,86</b>
IMPEGNI TITOLO I	€ 3.041.294,29	€ 2.928.209,47	€ 2.893.459,28
RIMBORSO PRESTITI	€ 409.737,17	€ 274.473,33	€ 388.865,72
<b>TOTALE SPESE CORRENTI</b>	<b>€ 3.451.031,46</b>	<b>€ 3.202.682,80</b>	<b>€ 3.282.325,00</b>
<b>DIFFERENZA</b>	<b>€ 812.987,35</b>	<b>€ 111.135,24</b>	<b>€ 472.035,86</b>

L'Ente ha inoltre trasmesso la deliberazione di Giunta comunale n. 19 del 28 febbraio 2025 di approvazione del piano annuale dei flussi di cassa.

**5.1.5.** In merito alla piattaforma dei crediti commerciali (P.C.C.), il Comune ha riferito che dall'entrata in vigore del sistema Siope+ vengono automaticamente comunicate alla piattaforma in questione le informazioni relative ai pagamenti delle fatture presenti nella piattaforma stessa, mentre permangono a carico della struttura il caricamento dei dati inerenti alla gestione contabile delle fatture (rifiuti, contestazioni, sospensioni, ecc.) che avvengono a seguito di specifiche segnalazioni dei singoli responsabili di settore. L'Ente ha precisato che la problematica relativa al mancato aggiornamento della piattaforma in questione è rappresentata dal riallineamento dei dati precedenti all'entrata in vigore del sistema Siope+ e il Comune ha motivato con le carenze di organico, che vedono il solo responsabile del settore finanziario quale unico addetto al servizio e l'impossibilità di avvalersi di soggetti esterni, causa il blocco dei programmi di spesa, che ha rallentato l'esecuzione dell'attività e l'Ente ha riferito che tale problematica è comunque in corso di risoluzione.

**5.1.6.** In merito all'indebitamento, l'Ente ha comunicato che al 31 dicembre 2023 il Comune di San Leo aveva in essere:

- Mutui con Cassa Depositi e Prestiti;
- Mutui con istituti di credito privati (RivieraBanca Credito Cooperativo e Intesa Sanpaolo);
- Contratto di leasing con Intesa Sanpaolo;
- Anticipazione di liquidità con Cassa Depositi e Prestiti.

L'Ente ha riferito che l'importo dell'indebitamento è stato quantificato direttamente dall'Organo di revisione, in quanto il Comune si è limitato a fornire i dati al revisore ed ha allegato alla prima risposta istruttoria le tabelle già trasmesse allo stesso revisore e con una nota integrativa ha fornito una tabella di sintesi con l'indicazione dell'ammontare complessivo dell'indebitamento al 31 dicembre 2022 e 2023.

**5.1.7.** In merito all'approvazione del rendiconto 2023 oltre il termine di legge, il Comune ha riferito che con deliberazione della Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna della Corte dei Conti n. 8/2024/PRSP del 21 febbraio 2024, i provvedimenti correttivi adottati dall'Ente ai sensi dell'art. 148-bis, c. 3 del TUEL sono stati giudicati idonei a rimuovere le irregolarità riscontrate e a ripristinare gli equilibri di bilancio, ma con la sopra citata deliberazione veniva richiesto " ... di provvedere, a rendiconto 2023, alla precisa (e senza indugio) riconciliazione dei rapporti creditori e debitori con tutti gli organismi partecipati e

*in particolare con San Leo 2000 Servizi Turistici S.r.l., nonché in caso di discordanza emergente allo stato degli atti, di prevedere un idoneo accantonamento a fondo rischi passività potenziali ...".* L'Ente ha riferito che tale riscontro è avvenuto solo in data 17 maggio 2024 e, in generale, il ritardo nell'approvazione del rendiconto è motivato dalle difficoltà del settore finanziario, essendoci un solo addetto per tutto il settore, e più in generale difficoltà dell'intera struttura comunale.

**5.1.8.** In merito al fondo pluriennale vincolato, l'Ente ha comunicato che gli sviluppi temporali delle entrate e delle spese in parte capitale sono stati forniti dai responsabili di settore interessati, principalmente dal responsabile del settore tecnico, in funzione dei cronoprogrammi e della prevedibile evoluzione degli interventi. In particolare, per gli interventi di maggior entità che sono sostanzialmente quelli afferenti all'emergenza alluvionale, se ne prevedeva l'ultimazione nel corso dell'anno 2024, tuttavia, difficoltà riscontrate nell'acquisizione dei pareri ai molteplici enti competenti hanno causato lo slittamento dei tempi provocando disallineamenti con la contabilità. In ogni caso, già a fine esercizio 2024 sono stati adottati provvedimenti di reimputazione degli interventi all'annualità 2025, nel corso della quale si ritiene di conseguire l'ultimazione.

**5.1.9.** In merito agli organismi partecipati, il Comune ha riferito di aver appreso, per le vie brevi, che la procedura di liquidazione della società partecipata San Leo Energia e Futuro S.r.l. è in corso di ultimazione e sarebbe prossimo il deposito presso il registro delle imprese del bilancio finale di liquidazione e con nota dell'Ente protocollo n. 1231/P del 4 marzo 2025 il liquidatore medesimo è stato sollecitato ed invitato a fornire aggiornamenti in merito.

L'Ente ha precisato che all'atto dell'approvazione del rendiconto 2023 è stata compiuta l'attività di verifica dei rapporti di credito - debito con i propri organismi partecipati, e in particolare, i rapporti con San Leo 2000 hanno evidenziato una differenza da riconciliare pari a € 370.411,46, IVA compresa, e tale somma è stata accantonata nel risultato di amministrazione 2023, come peraltro richiesto con la citata deliberazione n. 8/2024/PRSP.

**5.1.10.** In merito alla mancata pubblicazione delle deliberazioni di rendiconto 2023 e di bilancio preventivo 2024-26, l'Ente ha riferito che la pubblicazione dei dati relativi alla trasparenza è fino ad oggi avvenuta utilizzando

il portale "Gazzetta Amministrativa" ad un costo simbolico di circa € 100,00 l'anno, ma trattandosi di un sistema a basso costo la qualità del servizio potrebbe averne risentito. L'Ente ha riferito che, per tale motivazione, è intenzione dell'Amministrazione comunale, utilizzando anche i fondi messi a disposizione dal PNRR per la digitalizzazione della pubblica amministrazione, dotarsi di un sistema maggiormente performante precisando che ad oggi è in itinere sia la migrazione della sezione Amministrazione trasparente, sia quella del sito web.

Ciò premesso, il Comune ha confermato la presenza, ad oggi, di tutti gli elementi nelle rispettive sezioni di "Amministrazione trasparente" e ha dichiarato che sarà premura dell'Ente assicurare in futuro il pieno rispetto delle dovute pubblicazioni.

**5.1.11.** In merito agli eventi alluvionali di maggio 2023, l'Ente ha riferito che la somma complessiva di € 220.890,82 è stata completamente incassata e pagata ad inizio 2024.

**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 San Leo 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 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'art. 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 c. 1 Cost.).

**1.1.** L'art. 3, c. 1, lett. e), del D.L. n. 174 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla L. 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'art. 119, c. 6, 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, c. 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, c. da 166 a 172, della L. n. 266 del 2005 e l'art. 148-*bis* del D.Lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, c. 1, lett. e), del D.L. n. 174/2012, 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, c. 1, della L. 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 c. 3 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 attuazione della delega contenuta nella L. 5 maggio 2009, n. 42, di attuazione del federalismo fiscale di cui all'art. 119 della Costituzione, ha intrapreso il processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati, in quanto dalla leggibilità e confrontabilità dei bilanci pubblici dipende la corretta valutazione degli andamenti della finanza territoriale, i cui esiti si riflettono sui conti pubblici nazionali nei termini già descritti.

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

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

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

Coerentemente, la Sezione delle autonomie raccomanda alle Sezioni territoriali di *“avvicinare le analisi sui documenti di bilancio all’esercizio finanziario più prossimo a quello in corso di gestione”*, al fine di consentire di *“collegare, nella migliore misura possibile, gli effetti delle pronunce delle Sezioni regionali alla formalizzazione delle decisioni di programmazione/rendicontazione/correzione di competenza dell’ente ed ampliare il concreto margine d’azione di queste ultime”*. La Sezione delle autonomie ha in particolare evidenziato che, nel perseguimento dell’obiettivo di ridurre *“quanto più possibile il disallineamento temporale tra l’esercizio in corso di gestione e le verifiche operate dalle Sezioni regionali di controllo”*, tra le metodologie di controllo adottabili si colloca la possibilità di esaminare *“congiuntamente più annualità, a partire dall’ultimo rendiconto disponibile, qualora non sia stato possibile, per gli esercizi precedenti, portare a completamento l’esame dei documenti contabili di tutti gli enti territoriali di competenza di una Sezione regionale di controllo. Siffatta modalità consente di eliminare il divario temporale di cui si è fatto cenno e di*

*avvicinare le analisi all'attualità nel quadro del ciclo di bilancio (previsione-rendiconto-previsione) e in conformità ai principi contabili e alla giurisprudenza della Corte costituzionale in precedenza richiamati" (deliberazione n. 3/SEZAUT/2019/INPR, del 4 febbraio 2019).*

La verifica degli equilibri in chiave dinamica non può pertanto prescindere dalla generale considerazione circa l'effettiva e duratura tenuta degli stessi, come momento di scrutinio *del raggiungimento di una situazione stabile di equilibrio del bilancio»* (Corte cost. sent. n. 18/2019), la quale non può essere condizionata da fattori contingenti. È utile sottolineare come, in relazione agli artt. 81 e 97, c. 1, 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 fondamentale ed essenzialmente concomitante, perché volto a segnalare in modo tempestivo le eventuali criticità con gli esiti cogenti (Corte cost., sent. n. 40/2014) contemplati dall'art. 148-*bis* del TUEL e, nel contempo, andare a intercettare i sottostanti fatti gestionali (Corte cost., sent. n. 184/2022) suscettibili di riverberare in termini pregiudizievoli i loro effetti sul bilancio in corso, pur partendo dall'analisi dei documenti contabili afferenti a esercizi precedenti.

**1.3.** In continuità con il percorso già intrapreso per il passato, anche per gli esercizi in esame, il controllo ha privilegiato l'analisi dei saldi principali dei documenti contabili, delineati dalla lettera dell'art. 148-*bis* del TUEL (ossia, l'equilibrio di bilancio, l'indebitamento, il vincolo di finanza pubblica), in linea del resto con l'insegnamento della giurisprudenza costituzionale secondo cui *"la legge di approvazione del rendiconto – indipendentemente dalla compilazione e redazione dei complessi allegati al bilancio previsti dal D.Lgs. n. 118 del 2011 – deve contenere, in coerenza con le risultanze di detti allegati, tre elementi fondamentali: a) il risultato di amministrazione espresso secondo l'art. 42 del decreto in questione; b) il risultato della gestione annuale inerente al rendiconto; c) lo stato dell'indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli esercizi futuri"* (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 c. 1 dispone che: *"Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188"*.

Appare quindi chiaro che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'ente, dal momento che ne rappresenta, come detto, il coefficiente necessario ai fini dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 18/2019). Oltre che nelle previsioni dei citati artt. 186 e 187 del TUEL, esso trova quindi un concreto momento di declinazione nella previsione dell'art. 162 del TUEL: in particolare, deve essere garantito il pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli

equilibri di bilancio al fine del rispetto del principio dell'integrità (art. 162, 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 Costituzione nella sua versione originaria e sancito a livello di legislazione ordinaria dall'art. 3, c. 16, della L. 24 dicembre 2003, n. 350. Sotto il secondo profilo (vincolo quantitativo della spesa), l'art. 203 del TUEL detta regole per la contrazione di nuovo indebitamento tali da assicurare che i connessi oneri non assumano dimensioni tali da vulnerare la stabilità finanziaria dell'ente, dovendo tali oneri essere pari ad una percentuale predefinita delle entrate correnti dell'ente.

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

**1.3.3.** Infine, per ciò che concerne il vincolo di finanza pubblica di cui all'art. 1 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. 23 giugno 2011, n. 118.

Il vincolo anzidetto deve essere tuttavia tenuto distinto dall'equilibrio di bilancio: *"il complesso quadro normativo illustrato palesa come la disciplina*

*dell'equilibrio finanziario complessivo degli enti territoriali, che trova contenuto nelle disposizioni del D.Lgs. n. 118 del 2011 (che ha anche modificato il D.Lgs. 267 del 2000) e nella legge n. 145 del 2018 non può essere sovrapposto con la normativa in tema di "pareggio di bilancio" (o "saldo di finanza pubblica"), funzionale all'osservanza degli obiettivi posti in sede europea, non potendo, peraltro, il comma 821 della legge n. 145 del 2018 determinare il superamento delle prescrizioni dell'art. 9 della legge n. 243 del 2012, in virtù dei limiti posti al legislatore ordinario dall'art. 81, sesto comma, della Costituzione (Sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 4/2019/RQ). Al riguardo va evidenziato che i risultati a cui giungono i due aggregati normativi possono presentare notevoli differenze. In caso di ricorso a entrate da mutuo, pertanto, l'ente territoriale contraente, pur trattandosi di posta pienamente rilevante per i propri equilibri finanziari (regolamentati dal D.Lgs. n. 118 del 2011), deve comunque conseguire anche il "pareggio" richiesto dall'art. 9 della legge n. 243, che, tuttavia, non considera le entrate da debito (mentre conteggia le spese di investimento da quest'ultimo coperte, imputate al medesimo o a successivi esercizi)" (Corte 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, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti"), sia ai fini degli esiti del controllo stesso contemplati dall'art. 148-bis, 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 rinvergono, 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. sent. 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. sent. 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. sent. 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, c. 166 e seguenti della L. 23 dicembre 2005 n. 266, ha evidenziato la necessità di verificare, da parte degli organi interni di revisione e delle Sezioni regionali, la sana gestione, focalizzando l'analisi sull'esigenza di ripristinare i parametri finanziari di carattere ordinario e sui principali aspetti strutturali a presidio dell'equilibrio di bilancio. Al fine di neutralizzare e/o evidenziare per tempo gli effetti negativi del trascinarsi di componenti finanziarie positive "non ordinarie" annidate nei resti di amministrazione, e del conseguente effetto di "mascheramento" di potenziali criticità strutturali di bilancio.

**1.5.** Ancora, la L. 29 dicembre 2022 n. 197 (Legge di Bilancio per l'anno 2023) ha introdotto una serie di disposizioni rilevanti per i Comuni in termini di nuove o riconfermate risorse a finanziamento di fondi dedicati e di agevolazioni gestionali previste in via eccezionale per l'anno 2023. La stessa norma ha inoltre

introdotto rilevanti disposizioni per i Comuni in materia di entrate proprie e tra queste la novità principale consiste nell'introduzione di modalità automatiche (e non) di rottamazioni e stralci dei carichi affidati all'Agente della riscossione 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 al c. 1, lett. a) dell'art. 239 del TUEL, è chiamato anzitutto ad un'attività di monitoraggio nel tempo che si può articolare non solo nell'esame del trend del FCDE, ma anche nella valutazione di altri indicatori quali, ad esempio: indicatore di velocità di riscossione che misura la capacità di esazione dei crediti dell'ente e che si ottiene calcolando il rapporto tra le riscossioni in c/competenza e gli accertamenti; tasso di formazione dei residui attivi che misura il livello di formazione dei residui attivi per effetto della gestione dell'esercizio considerato e che si ottiene calcolando il rapporto tra la differenza degli accertamenti e le riscossioni in c/competenza e gli accertamenti; tasso di smaltimento dei residui attivi che misura il grado di riscossione dei residui attivi provenienti dagli esercizi precedenti che si ottiene calcolando il rapporto tra le riscossioni in conto residui ed i residui passivi iniziali e tutti gli altri indicatori di misurazione delle performance delle entrate di cui all'art. 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. 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 2023 e al bilancio di previsione 2024-26 questa Sezione ha definito i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (deliberazione n. 120/2024/INPR del 20 novembre 2024) e precisamente:

- 1) Enti locali con parte disponibile del risultato d'amministrazione negativa;
- 2) Enti locali con fondo cassa a zero al 31 dicembre 2023;
- 3) Comuni con maggior spesa corrente pro capite;
- 4) Enti locali non ricompresi nei criteri precedenti, per i quali si ritengano necessari specifici approfondimenti in ordine a profili di carattere contabile e gestionale

All'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di San Leo, selezionato in base al criterio n. 4, si rilevano i seguenti profili di criticità.

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

In primo luogo, la Sezione ha esaminato le singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL, in quanto la non corretta determinazione potrebbe essere fonte di potenziale squilibrio.

La verifica operata dalla Sezione nella composizione del risultato di amministrazione si è concentrata su alcune poste che richiedono profili di necessario controllo in capo agli organi a ciò deputati dalla norma, onde assicurare l'effettività del recupero non solo di eventuali disavanzi, ma anche di una sana gestione duratura e stabile (Corte cost. sent. n. 18/2019).

#### **3.1. Scarsa capacità di riscossione dell'Ente.**

**3.1.1.** Un primo profilo di criticità afferisce all'elevata entità dei residui attivi e la criticità appare viepiù confermata dalle riscontrate difficoltà nella riscossione delle entrate tributarie in conto residui, che costringe il Comune a effettuare un consistente e doveroso accantonamento a FCDE. Trattandosi, quindi, di componenti che incidono sulla corretta quantificazione del risultato di amministrazione, ovverosia di *"partite attive e passive che non (hanno) un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) (la quale) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri"* (Corte cost. sent. n. 49/2018), le risposte fornite dall'Ente in sede istruttoria non consentono di fugare le perplessità in merito, contenute anche nelle precedenti delibere della Sezione.

**3.1.2.** La Sezione ha sottolineato a più riprese l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, la qual cosa ha, come detto, un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa (mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso), oltre che, ovviamente, sullo smaltimento dei residui attivi (Corte cost. sent n.6/2017): così che, in via generale, è naturalmente preferibile l'esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle

entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013), piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'Ente (ancorché attenuate dall'accantonamento al FCDE). In altri termini, una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste, anche a residuo, per il finanziamento dei programmi di spesa dell'Ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari del Comune qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost. sent. n. 4/2020). Né certamente possono attenuare le criticità anzidette gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, i quali, per quanto siano in grado di neutralizzare eventuali effetti di indebita espansione della spesa, non possono essere certamente considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo: entro tale orizzonte diacronico, soprattutto al fine di smaltimento dei residui attivi, l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali cioè da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, per assicurare un equilibrio declinato, come detto, anche in chiave dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013).

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

Qualora l'ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di cui all'art. 228 del TUEL, decida, come prima opzione, di mantenerli nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito riguardante le condizioni di insolvenza del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non sia più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizione (art. 230 TUEL, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (*inter alia*, Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

La seconda opzione riguarda pertanto la facoltà concessa "(...) al responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata", "trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso" di "valuta(re) l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale" (Principio contabile 4/2, punto 9.1): l'opzione anzidetta ha il pregio di assicurare una rappresentazione di un risultato depurato da eventuali rischi di mancata riscossione dei residui attivi nei limiti dell'effettiva consistenza reale e permette, *inter alios*, di diminuire la probabilità di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria.

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

È a tale adempimento che fanno riferimento le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, c. 3, del TUEL, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al D. Lgs. 118/2011 (punto 9.1), le quali postulano l'esigenza di operare una rigorosa ed attenta ricognizione delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possano essere previsti con un ragionevole grado di certezza.

**3.1.5.** Il fenomeno, generalmente causato da una "situazione di inefficienza della riscossione coattiva, che incide negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche (...) determina (...) una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario" (Corte cost. sent. n. 120/2021) che la Corte costituzionale ha già precisato come riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., ed è "preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi" (Corte cost. sent. n. 288/ 2019). Infatti,

*“il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale (...) alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, [sociali e civili], i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi (...) da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., (...) discende la sua riconducibilità (...) al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost. Tale qualifica, tuttavia, (...) si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché, quando il Legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario (...) con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale” (Corte cost. sent. n. 288 /2019).*

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

**3.1.6.** La Sezione, alla luce delle anzidette osservazioni e delle risultanze istruttorie, richiama, conclusivamente, l'attenzione del Comune a perseguire il puntuale e costante monitoraggio delle proprie entrate tributarie mantenute a residuo e a implementare l'attività di recupero, valutando tutte le eventuali iniziative volte a superare le criticità emerse.

Da questo punto di vista, la funzione della cura delle entrate è essenziale *“condizione di vita per la comunità”,* al punto da esprimere un interesse *“protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale”* (Corte

cost. sent. n. 45/1963). Pertanto, *“anche un obbligo tributario di ridotto ammontare, come può essere spesso quello derivante da imposte locali, concretizza l’inderogabile dovere di solidarietà di cui all’art. 2 Cost. e in quanto tale deve essere considerato dall’ordinamento, pena non solo la perdita di rilevanti quote di gettito ma altresì il determinarsi di «disorientamento e amarezza per coloro che tempestivamente adempiono e ulteriore spinta a sottrarsi al pagamento spontaneo per molti altri» (Corte dei conti, SS.RR. in s.c., deliberazione 8 aprile 2021, n. 4)”* (Corte cost. sent. n. 120/2021).

### **3.2. Cassa vincolata non reintegrata a fine esercizio.**

**3.2.1.** Durante l’esercizio 2023, il Comune di San Leo ha usufruito dell’utilizzo per cassa dei fondi a destinazione vincolata, ai sensi dell’art. 195 del TUEL e la cassa vincolata non è stata completamente reintegrata alla fine dell’esercizio.

In sede di risposta istruttoria, l’Ente ha precisato che l’utilizzo per cassa dei fondi a destinazione vincolata è stato disposto per spese d’investimenti e per le somme vincolate utilizzate a fine esercizio e non ricostruite l’Ente ha provveduto ad assumere corrispondente impegno di spesa.

**3.2.2.** In linea generale, la Sezione rammenta l’importanza, anche ai fini dell’attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse nonché della relativa osservanza nella successiva gestione delle stesse (che, fisiologicamente, può investire più esercizi finanziari). L’esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o derivante da trasferimenti o prestiti) emerge chiaramente dall’art. 195 del TUEL che, nell’ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché, dopo la novella apportata dal D. Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria. A tal fine, l’art. 180, c. 3 lett. d), del TUEL prescrive che l’ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, *“gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti”*. Allo stesso modo, il successivo art. 185 impone, al comma 2, lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino *“il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti”*. Inoltre, la determinazione della

giacenza di cassa vincolata è oggetto di disciplina nel principio contabile concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011, paragrafo 10.6) di cui la Sezione raccomanda una scrupolosa applicazione da parte dell'ente.

**3.2.3.** Il Collegio tiene a rimarcare che l'impiego reiterato di tale strumento, come in questo caso, oltre a rappresentare un comportamento evidentemente difforme dalla sana gestione finanziaria, dimostra l'esistenza di squilibri di bilancio, che potrebbero pregiudicare seriamente la sana gestione finanziaria dell'ente. Inoltre, il ricorso all'utilizzo per cassa dei fondi a destinazione vincolata generalmente è l'effetto della verosimile presenza in bilancio di residui attivi insussistenti o di dubbia esigibilità, la cui mancata eliminazione fa sì che non emergano disavanzi della gestione residui e obbliga, quindi, l'ente al reperimento delle risorse indispensabili a finanziare lo squilibrio di cassa.

Ciò è particolarmente frequente ove le entrate non riscosse siano, infatti, di difficile o impossibile riscossione, tanto da renderne necessaria la cancellazione dal conto dei residui attivi: nei casi in cui, cioè, vi è la sistematica sovrastima delle entrate, si generano una contrazione della liquidità dell'ente, con effetti negativi sul fondo cassa, e al contempo effetti positivi sul risultato di amministrazione, in avanzo nominale. Dopo un certo numero di esercizi finanziari in cui sono realizzati avanzi c.d. "nominali", l'ente locale potrebbe non essere più in grado di fronteggiare le proprie obbligazioni; inoltre, la conservazione di residui attivi risalenti desta perplessità in ordine al permanere dell'esigibilità di tali crediti e colora ancor più di incertezza il risultato di amministrazione.

### **3.3. Fondo pluriennale vincolato (FPV) - imputazione ad un solo esercizio.**

**3.3.1.** I profili attinenti alla corretta determinazione del risultato di amministrazione e, quindi, dell'equilibrio di bilancio, appaiono influenzati anche dalla verifica attinente al fondo pluriennale vincolato, in ciò contemplata espressamente come voce di spesa dall'art. 186 del TUEL; come è noto, l'istituto del FPV *"serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego"* (Corte cost. sent. n. 6/2017) e la criticità, ove rilevata, riverbera naturalmente i suoi effetti ai fini della costruzione degli equilibri di bilancio.

In altri termini, *"la non corretta determinazione del FPV, al pari della sua mancata rappresentazione in bilancio, determina la violazione del principio di*

*veridicità ove si ponga mente al fatto che il Fondo assolve alla funzione di garantire l'adempimento di obbligazioni «legittimamente assunte e in origine dotate di piena copertura finanziaria» (Corte cost. sent. n. 247/2017), e che pertanto la non corretta iscrizione vizia il documento contabile della sua funzione essenziale, di veicolo trasparente di rappresentazione degli equilibri pregiudicando, altresì, il suo carattere di bene pubblico come ripetutamente affermato dalla Consulta (Corte cost. sent. n. 184/2016)» (Corte dei conti, Sezione Veneto, del. n. 18/2019/PRSP). La Sezione ribadisce quindi la natura "identitaria univoca" del fondo pluriennale vincolato (Corte cost. sent. n. 247/2017), la cui disciplina è assolutamente astretta dalla finalità di conservare la copertura delle spese pluriennali (Corte cost. sent. n. 247/2017): così che esso, da un punto di vista genetico, è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'Ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del D.Lgs. n. 118 del 2011) (Corte Cost. sent. n. 6/2017), mentre dal punto di vista funzionale "ove...le fonti di finanziamento si riferiscano a spese per le quali non sia stata perfezionata la relativa obbligazione giuridica, esse affluiscono al risultato di amministrazione (quota vincolata o destinata in prevalenza), per la relativa riprogrammazione" (Corte dei conti, del. n. 4/SEZAUT/2018/FRG).*

**3.3.2.** Dall'esame del rendiconto 2023 del Comune di San Leo emerge che il FPV 2023 è re-imputato su un solo esercizio e una consistente quota del fondo pluriennale vincolato di inizio anno è rinviata all'esercizio 2024 e successivi e ciò potrebbe pregiudicare pertanto il profilo funzionale del Fondo pluriennale vincolato - *"programmatorio e di controllo, volto a rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'Ente"* (Corte dei conti, Sez. Aut, n. 4/2015 "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali (D. Lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal D. Lgs. n. 126/2014)" p. 6), il cui scopo invece - come risultante dal D.Lgs. n. 118/2011 - è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale, in guisa che il vincolo pluriennale sia coerentemente rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte cost., sent. n. 247/2017, Considerato diritto 9) afferenti alle spese che ricadono su più esercizi.

La Sezione rammenta al riguardo l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi

cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

La Sezione delle Autonomie richiama gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi ed 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 delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase. La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo programmatico e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del Fondo pluriennale vincolato.

**3.3.3.** La costruzione di un adeguato cronoprogramma della spesa (sia per quanto riguarda le fasi di progettazione, sia in occasione della maturazione degli stati di avanzamento dell'intervento) e, in sintesi, l'efficace programmazione a ciò conseguente, dovrà pertanto essere assicurata *"...in un'ottica di salvaguardia degli equilibri generali di competenza e di cassa sia del bilancio sia della gestione"* (Corte dei conti, deliberazione n. 4/SEZAUT/2018/FRG), così come il continuo e costante aggiornamento dei cronoprogrammi degli investimenti dovrà essere effettuato già a partire dallo studio di fattibilità economico-finanziaria e della progettazione.

Alla luce di ciò, nella doverosa sinergia e nella necessaria collaborazione tra gli uffici lavori pubblici e finanziari e dei loro canali di comunicazione (ex art. 147-*quinquies* del TUEL), il Comune di San Leo è chiamato dai principi contabili ad impostare la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili - anche con riferimento agli importi di spesa previsti - in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio, implementando altresì gli strumenti di controllo interno mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al D.M. 22 dicembre 2015; in proposito la Sezione Autonomie, con la delibera citata n. 2/2021/INPR sottolinea anche 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. 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.

#### **4. Verifiche sulla 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 cost. sent. n. 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. sent. n. 4/2020) violando, cioè, l'equilibrio strutturale del bilancio).

#### **5. Verifiche sugli equilibri di bilancio.**

I profili attinenti alla corretta determinazione del risultato di amministrazione incidono sul rispetto dell'equilibrio di bilancio e fanno rilevare che, ove vi sia una "omessa ed errata applicazione degli istituti del nuovo ordinamento contabile armonizzato", essa determina in concreto "una rendicontazione degli esercizi (...) totalmente inattendibile e preclusiva di un reale

controllo sulla gestione finanziaria dell'ente" (Corte dei conti, Sezione Lombardia, del. n. 16/2019/PRSP) e di conseguenza "una grave irregolarità" contabile.

Emerge con chiarezza che l'ossequio ai principi dell'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.) e della economicità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.) si deve tradurre in precisi vincoli che attengono alla capacità di spesa dell'ente locale, necessariamente circoscritta entro gli indefettibili limiti di una loro riconduzione ai canoni di un equilibrio complessivo della finanza pubblica allargata.

## **6. Altri profili di criticità.**

L'esame della documentazione in atti fa emergere un ulteriore e specifico profilo di criticità.

### **6.1. Approvazione del rendiconto oltre il termine di legge.**

**6.1.1.** Il rendiconto per l'esercizio 2023 del Comune di San Leo è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 21 del 4 giugno 2024, oltre il termine di legge.

La Sezione ritiene opportuno segnalare l'importanza del puntuale rispetto delle tempistiche normativamente fissate per l'adozione di documenti contabili fondamentali, che rappresentano un momento essenziale del processo di pianificazione e controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente.

Il Collegio rammenta che dal ritardo nell'approvazione del rendiconto o dalla sua omissione, nei casi più gravi, può conseguire l'attivazione della procedura disciplinata dall'art. 137 del D. Lgs. n. 267/2000 e dall'art. 120, secondo e terzo comma, della Cost. circa l'eventuale esercizio di poteri sostitutivi degli organi, poteri attribuiti al Governo, con possibilità di intimare una diffida ad adempiere ed eventualmente nominare un commissario *ad acta*.

Ulteriori limitazioni per l'ente, *ope legis*, si ravvisano nell'esclusivo e limitato utilizzo dell'avanzo di amministrazione "presunto", anziché accertato (artt. 186 e 187 del D. Lgs. n. 267/2000); nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento attraverso la contrazione di nuovi mutui, secondo quanto stabilito dall'art. 203, c. 1, lett. a) del TUEL e il ritardo nell'invio al Ministero dell'Interno della certificazione sul rendiconto di cui all'art. 161, c. 3, del TUEL, comporta la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno, ivi comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale.

Va infine ricordato che la mancata approvazione del rendiconto entro il termine del 30 aprile causa, in virtù dell'articolo 227, c. 2-*bis* del TUEL, l'attivazione della procedura prevista dall'art. 141, c. 2, del medesimo TUEL.

### **P.Q.M.**

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna, nel concludere l'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2023 ed al bilancio di previsione 2024-26 del Comune di San Leo (RN):

- 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 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 San Leo.

Così deciso in Bologna, nella Camera di Consiglio del 24 marzo 2025.

Il Presidente

Marcovalerio Pozzato

*(firmato digitalmente)*

Il Relatore

Tiziano Tessaro

*(firmato digitalmente)*

Depositata in segreteria in data 2 aprile 2025

Il Funzionario preposto

Nicoletta Natalucci

*(firmato digitalmente)*