



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 10 aprile 2025

Comune di Premilcuore (FC)

Rendiconto 2023 e Preventivo 2024/26

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

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

Vista la L. 14 gennaio 1994, n. 20;

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

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

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

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

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

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

Visto l'art. 148-*bis*, c. 3, del TUEL, così come introdotto dalla lett. e), dell'art. 3, c. 1, 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 Premilcuore (FC);

Vista la nota prot. n. 802 in data 26 febbraio 2025 con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

Viste le deduzioni fatte pervenire a firma del Sindaco e dell'Organo di revisione del Comune in risposta ai chiarimenti richiesti;

Vista l'ordinanza del Presidente della Sezione di controllo, mediante la quale il Collegio è stato convocato 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 Premilcuore, in particolare:

- le relazioni dell'Organo di revisione sul bilancio di previsione per gli esercizi 2024/2026 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 deliberazione 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 D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 («Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali», di seguito TUEL), 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 presente sul sito internet istituzionale del Comune di Premilcuore.

2. Dall'esame della predetta documentazione emerge, quanto all'esercizio 2023, la situazione contabile e finanziaria compendiata dalle seguenti tabelle.

Equilibri di bilancio

	Rendiconto 2023
Risultato di competenza di parte corrente	€ 70.354,26
Risultato di competenza in conto capitale	€ 16,62
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00
Risultato di competenza	€ 70.370,88

La costruzione degli equilibri nel 2023 rispetta quanto stabilito dal D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 e il Comune di Premilcuore ha conseguito un risultato di competenza non negativo, così come prescritto dall'art. 1 c. 821 della L. 30 dicembre 2018, n. 145.

Risultato di amministrazione

	Rendiconto 2023
Fondo cassa al 31 dicembre 2023	€ 173.640,56
Residui attivi	€ 1.419.444,53
Residui passivi	€ 1.113.318,30
FPV per spese correnti	€ 53.607,57
FPV per spese in conto capitale	€ 0,00
Risultato di amministrazione	€ 426.159,22
Totale accantonamenti	€ 270.810,67
Di cui: FCDE	€ 251.186,84
Totale parte vincolata	€ 87.101,01
Totale parte destinata agli investimenti	€ 3.175,38
Totale parte libera	€ 65.072,16

Dall'analisi dei dati contabili, si evidenzia un andamento dello stock dei residui attivi di parte corrente in aumento nell'arco del triennio 2021-2023.

	2021	2022	2023
Titolo I	€ 301.162,66	€ 290.717,78	€ 375.484,31
Titolo II	€ 107.333,32	€ 198.284,23	€ 269.539,19
Titolo III	€ 169.249,73	€ 189.221,23	€ 215.923,91
Titolo IV	€ 739.927,35	€ 433.256,52	€ 556.134,27
Titolo V	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Titolo VI	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Titolo VII	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Titolo IX	€ 2.127,35	€ 2.378,85	€ 2.362,85
Totali	€ 1.319.800,41	€ 1.113.858,61	€ 1.419.444,53

L'Organo di revisione ha verificato la corretta quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità in base a quanto richiesto al punto 3.3 del principio

contabile applicato 4.2 al D. Lgs. 118/2011 e s.m.i. e nel questionario sul rendiconto evidenzia che il Comune si è avvalso della facoltà prevista dall'art. 107-*bis* del D.L. n. 18/2020, come modificato dall'art. 30-*bis* del D.L. n. 41/2021.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità, accantonato nell'avanzo di amministrazione, è stato calcolato unicamente sulle entrate correnti di dubbia e difficile esazione di natura tributaria (Titolo 1), quali Tari/Tares/Tarsu e recupero evasione.

Con riferimento agli altri fondi posti all'interno della parte accantonata del risultato di amministrazione, si rileva la presenza di un accantonamento per fondo rischi contenzioso per € 2.600,00 a copertura di spese da sostenersi su eventuali contenziosi con i contribuenti. L'Organo di revisione, nella sua relazione, ha dichiarato di aver verificato che l'Ente, nell'ultimo triennio, non ha affidato incarichi a legali e che non essendo presente l'avvocatura interna, con determinazione n. 24 del 6 ottobre 2022 ha affidato ad un legale l'incarico di assistenza per la trattazione di sentenze legali e stragiudiziali che dovessero presentarsi.

Con riferimento agli altri fondi posti all'interno della parte accantonata del risultato di amministrazione, si rileva la presenza di un accantonamento per indennità di fine mandato del Sindaco per € 8.623, 83 e per rinnovi contrattuali personale dipendente per € 8.400,00.

A rendiconto 2023, il fondo perdite società partecipate non risulta costituito e l'Organo di revisione nel parere sul rendiconto dà atto che nessuna società partecipate ha subito perdite nel corso dell'esercizio 2022 e nei due precedenti.

L'Organo di revisione ha verificato, inoltre, che l'Ente ha rispettato le condizioni previste dalla L. n. 145/2018, c. 859 e che quindi non ha dovuto accantonare nel risultato di amministrazione lo stanziamento del fondo garanzia debiti commerciali.

Da ultimo, la costituzione del fondo per il salario accessorio è stata certificata dall'Organo di revisione ed entro il 31 dicembre 2023 sottoscritto l'accordo decentrato integrativo, con parere positivo dell'Organo di revisione.

Capacità di riscossione

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

	Rendiconto Accertamenti (a)	Rendiconto Riscossioni (b)	% (b/a)
Tit.1 residui (iniziali +riaccertati)	€ 285.506,59,	€ 61.918,14	21,69 %
Tit.1 competenza	€ 682.309,77	€ 530.413,91	77,74 %
Tit.3 residui (iniziali +riaccertati)	€ 187.655,23	€ 103.371,47	55,09 %
Tit.3 competenza	€ 226.725,62	€ 95.085,47	41,94 %

Sul fronte delle entrate, si ravvisa il mantenimento di una buona capacità di riscossione a competenza del Titolo 1 "Entrate correnti di natura tributaria", mentre meno positiva rimane la percentuale di riscossione a residuo, così come per il Titolo 3 "Entrate extra tributarie" sia in competenza che in conto residui.

L'attività di contrasto all'evasione tributaria, dal questionario sul rendiconto 2023, registra accertamenti per € 61.017,89 ed incassi per € 9.306,77 pari al 15,25 % con un accantonamento a FCDE a rendiconto per recupero evasione per € 251.186,84.

Situazione di cassa

	Rendiconto 2023
Fondo cassa finale	€ 173.640,56
Anticipazione di tesoreria	--
Cassa vincolata	€ 0,00
Tempestività dei pagamenti	- 13,34 giorni

L'Organo di revisione dichiara la corrispondenza tra le scritture del Comune e quelle del tesoriere.

In ordine alla verifica della consistenza della cassa vincolata, si richiama la deliberazione di questa Sezione n. 162/2022/VSG.

Durante l'esercizio 2023 si rileva il mancato utilizzo dell'anticipazione di

tesoreria e non risultano problematiche in ordine alla tempestività dei pagamenti.

L'Organo di revisione dichiara che l'Ente non rientra nelle casistiche che comportano l'obbligo di accantonamento al fondo garanzia dei debiti commerciali.

Indebitamento

	Rendiconto 2022	Rendiconto 2023
Debito complessivo a fine anno	€ 433.097,01	€ 433.097,01

Nella relazione dell'Organo di revisione la quota di oneri finanziari e di quota capitale per l'anno 2023 è pari a zero e questo è il motivo per il quale l'indebitamento non si è ridotto nel 2023 rispetto all'anno precedente.

Nel 2023 il Comune di Premilcuore non ha effettuato operazioni di rinegoziazione dei mutui e ha rappresentato nel questionario relativo al rendiconto 2023 di non avere in essere garanzie (quali fidejussioni o lettere di patronage) o altre operazioni di finanziamento a favore dei propri organismi partecipati e/o a favore di soggetti diversi dagli organismi partecipati.

Il Comune non ha in corso contratti relativi a strumenti di finanza derivata.

Conto economico e stato patrimoniale

Il Comune di Premilcuore, pur avendo una popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, non si è avvalso della facoltà di redigere la situazione patrimoniale semplificata secondo le indicazioni del DM 12 ottobre 2021. Le risultanze dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2023 e le variazioni rispetto all'esercizio precedente sono così riassumibili:

STATO PATRIMONIALE	2022	2023
A) CREDITI vs. LO STATO ED ALTRE AMM. PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZ. AL FONDO DI DOTAZIONE	€ 0,00	€ 0,00
B) IMMOBILIZZAZIONI	€ 6.944.045,46	€ 6.987.647,57
C) ATTIVO CIRCOLANTE	€ 1.291.488,35	€ 1.342.094,25
D) RATEI E RISCONTI	€ 0,00	€ 0,00

TOTALE ATTIVO (A+B+C+D)	€ 8.235.533,81	€ 8.329.741,82
A) PATRIMONIO NETTO	€ 5.023.341,38	€ 4.892.311,31
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI	€ 13.618,63	€ 19.623,83
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	€ 0,00	€ 0,00
D) DEBITI	€ 1.448.660,40	€ 1.546.415,31
E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI	€ 1.749.913,40	€ 1.871.391,37
TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	€ 8.235.533,81	€ 8.329.741,82
TOTALE CONTI D'ORDINE	€ 1.021,99	€ 19.264,99

All'interno del questionario relativo al rendiconto 2023, l'Ente ha dichiarato di aver provveduto alla tenuta dell'inventario, aggiornando gli inventari per determinare l'effettiva consistenza del patrimonio.

Le risultanze del conto economico al 31 dicembre 2023 con le variazioni rispetto all'esercizio precedente sono così riassumibili.

SINTESI CONTO ECONOMICO	2022	2023
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE	€ 1.043.835,56	€ 1.138.519,53
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE	€ 1.237.117,68	€ 1.312.608,16
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI	€ 21.091,36	€ 40.134,78
D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE	€ 0,00	€ 0,00
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI	€ 52.526,30	€ 26.976,31
IMPOSTE	€ 22.758,78	€ 24.052,53
RISULTATO DELL'ESERCIZIO	€ - 142.423,24	€ - 131.030,07

Il risultato economico conseguito nel 2023, di segno negativo, si rileva comunque in miglioramento rispetto all'esercizio 2022 e l'Organo di revisione non ha evidenziato particolari scostamenti nelle singole voci di costo e ricavo rispetto all'esercizio precedente.

Dalla documentazione versata in atti per l'esercizio 2023 risulta, inoltre, quanto segue:

- il rendiconto 2023 è stato approvato il 29 aprile 2024 con deliberazione di Consiglio comunale n. 9, nei termini di legge;
- la trasmissione dei dati alla banca dati BDAP è avvenuta con esito dei controlli positivo;
- l'Organo di revisione non ha rilevato gravi irregolarità contabili o gravi anomalie gestionali e/o suggerito misure correttive non adottate dall'Ente;
- l'allegato di rendiconto relativo al fondo pluriennale vincolato (FPV) riporta un dato iniziale corrispondente al dato risultante dal rendiconto dell'anno precedente e le spese impegnate nell'esercizio 2023, coperte dal fondo pluriennale vincolato, risultano re imputate al solo esercizio 2024;
- 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;
- l'Ente ha provveduto alla tenuta dell'inventario e della contabilità economico-patrimoniale;
- l'Organo di revisione ha attestato che la spesa per il personale rispetta i vincoli sanciti dalla normativa vigente;
- nell'esercizio 2023 è stato rispettato il vincolo di spesa per il personale dettato dall'art. 1, c. 557 e 562, della L. n. 296/2006;
- nel corso dell'esercizio 2023, l'Ente non ha proceduto ad assunzioni di personale a tempo indeterminato;
- la contabilizzazione dei servizi per conto terzi rispetta il principio contabile;
- nel questionario sul rendiconto 2023, l'Organo di revisione dichiara che i prospetti dimostrativi per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, c. 6, lett. j, D. Lgs. n. 118/2011 hanno riguardato la totalità degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate e l'informativa allegata al rendiconto risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo. Si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditor e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati, ma l'Ente ha assunto comunque, non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso,

i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

3. Il bilancio di previsione per il triennio 2024/26 del Comune di Premilcuore è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 45 del 27 dicembre 2023 e l'Organo di revisione, nella relazione prodotta ai sensi dell'art. 239 del TUEL, ha espresso parere favorevole. Dal relativo questionario emerge il rispetto degli equilibri nei termini previsti dall'art. 162 del TUEL, nonché il rispetto del saldo di competenza d'esercizio, non negativo, ai sensi art. 1, c. 821, L. n. 145/2018, con riferimento ai prospetti degli equilibri di cui al DM 1° agosto 2019 e ss.mm.

4. Si rammenta, infine, che il Comune di Premilcuore (FC) è stato destinatario di pronuncia inerente al rendiconto 2021 (deliberazione n. 84/2023/PRSE) nella quale i profili di criticità rilevati, inerenti alla contabilizzazione dei contributi a rendicontazione ed all'attività di recupero evasione, sono stati poi in parte superati dalle deduzioni dell'Ente.

5. Ciò premesso, il magistrato istruttore, ha avviato una apposita istruttoria, chiedendo al Comune, con nota prot. C.d.c. n. 802 del 26 febbraio 2025, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti:

- i. Capacità di riscossione;
- ii. Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE);
- iii. Indebitamento;
- iv. Rapporti creditori e debitori con l'Unione dei comuni;
- v. Trasmissione atti.

Inoltre, anche in chiave dinamica e nell'ambito del rispetto degli equilibri di bilancio, ha verificato che l'Ente abbia:

- Approvato il bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2025/2027;
- Approvato il piano annuale dei flussi di cassa (PAFC) per l'esercizio 2025, chiedendone l'invio;
- Contabilizzato a bilancio di previsione 2025/27, nella parte di spesa corrente, il "fondo obiettivo di finanza pubblica", quale accantonamento, secondo quanto stabilito dal decreto di cui all'art. 1, c.788, della L. 207/2024.

5.1 In esito alla ricezione della predetta nota istruttoria, il Comune, ha

fornito riscontro con nota registrata al prot. C.d.c. n. 1092 del 18 marzo 2025 corredata da relativi allegati.

5.1.1 In merito al mantenimento, rispetto alle precedenti annualità, di una non brillante capacità di riscossione delle entrate del Titolo 3° e del Titolo 1° a residuo, il Comune ha riferito che il "Decreto alluvione" (D.L. n. 61/2023), convertito con modificazioni dalla L. n. 100/2023, ha previsto interventi urgenti per fronteggiare l'emergenza alluvionale verificatasi a partire dal 1° maggio 2023, tra i quali la sospensione dei termini in materia di adempimenti e versamenti tributari e contributivi, nonché di termini amministrativi. Il Comune, rientrando tra i territori colpiti da tali eventi, ha precisato come abbia subito notevoli ritardi nella riscossione dei tributi. Sullo stato di riscossione, il Comune fornisce aggiornamenti dichiarando che per le entrate del Titolo 1° in conto residuo la percentuale di riscossione nell'esercizio 2024 è salita al 31,96 % contro quella del 2023 di 21,69 %, mentre per le entrate del Titolo 3° in competenza la percentuale è salita al 61,43 % contro il 41,94 % del 2023. Per quanto riguarda invece le azioni messe in atto per il miglioramento delle attività di riscossione, l'Ente segnala di essere entrato dal 1° gennaio 2025 in regime di tassazione corrispettiva puntuale per la Tari, uno dei maggiori tributi per il Comune, la cui riscossione passa totalmente in capo ad Hera S.p.A. permettendo così all'Amministrazione di concentrarsi maggiormente sull'attività di accertamento e riscossione degli altri tributi di anni precedenti, attività che continua ad essere svolta con il supporto dell'azienda esterna ICA S.p.A..

5.1.2. In merito al Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) ed al fatto che l'accantonamento a rendiconto 2023 abbia riguardato unicamente le entrate correnti di natura tributaria e non anche entrate extra-tributarie del Titolo 3°, il Comune, allegando apposita documentazione, ha precisato che per tali entrate non ha ritenuto necessario procedere ad alcun accantonamento, in quanto la quasi totalità dei residui attivi formatisi nel 2023 si riferiscono a proventi per servizi comunali derivanti da Romagna Acque, una partecipata strategica del Comune, solvibile e con la quale non sussistono problemi di incasso.

5.1.3. In merito all'indebitamento ed al fatto che a rendiconto 2023 il debito complessivo annuo risulti uguale a quello del 2022 (€ 433.097,01), in quanto gli oneri finanziari e la quota capitale per ammortamento prestiti sono pari a zero, il Comune ha spiegato che avendo aderito alla moratoria con la quale si

sospendeva nell'anno 2023 il pagamento delle rate dei mutui per gli enti colpiti dagli eventi alluvionali del maggio 2023 (D.L. n. 61 del 1° giugno 2023), come deciso dalla Giunta comunale nella seduta del 21 giugno 2023, l'indebitamento non ha subito modifiche rispetto al precedente anno.

5.1.4. In merito ai rapporti creditorî e debitori con l'Unione dei Comuni della Romagna forlivese ed alla riconciliazione al 31 dicembre 2023 dei rapporti, L'Ente dichiara di non avervi ancora provveduto e di avere in corso interlocuzioni con l'Unione per pervenire al più presto a questo risultato.

5.1.5. In merito alla richiesta di trasmissione degli atti relativi all'approvazione del bilancio preventivo 2024/26 e del rendiconto 2023, l'Ente ha trasmesso le deliberazioni di Consiglio comunale n. 45 del 27 dicembre 2023 e n. 9 del 29 aprile 2024.

5.1.6. In merito, inoltre, in chiave dinamica, alla verifica di aspetti relativi al rispetto degli equilibri di bilancio 2025, l'Ente dichiara di aver approvato il bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2025/27 con deliberazione di Consiglio comunale n. 9 del 28 febbraio 2025, di aver approvato il piano annuale dei flussi di cassa ai sensi dell'art. 6, c.1 D.L. n. 155/2024 con deliberazione di Giunta comunale n. 9 del 28 febbraio 2025, che allega, e di aver contabilizzato a bilancio preventivo 2025/27, in spesa corrente, quale accantonamento, il fondo obiettivo di finanza pubblica, secondo quanto stabilito dal decreto di cui all'art. 1, c. 788, della L. 207/2024, con l'importo richiesto al Comune.

6. Il Magistrato istruttore, considerato che il contraddittorio con l'Ente si è 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 Premilcuore 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, u.c., 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 fondamentalmente ed essenzialmente concomitante, perché volto a segnalare in modo tempestivo le eventuali criticità con gli esiti cogenti (Corte cost., sent. n. 40/2014) contemplati dall'art. 148-*bis* del TUEL e, nel contempo, andare a intercettare i sottostanti fatti gestionali (Corte cost., sent. n. 184/2022) suscettibili di riverberare in termini pregiudizievoli i loro effetti sul bilancio in corso, pur partendo dall'analisi dei documenti contabili afferenti a esercizi precedenti.

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

1.3.1. Ai fini del primo parametro preso in considerazione dalla norma dell'art. 148-*bis* del TUEL, la Sezione evidenzia che *"il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto*

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

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del TUEL quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita. La disciplina dell'istituto in parola trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del TUEL, che al 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 rinvencono, 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 del rendiconto relativo all'esercizio 2023 ed 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 di 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 ricomprese nei criteri precedenti, per i quali si ritengono necessari specifici approfondimenti in ordine a profili di carattere contabile e gestionale.

All'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di Premilcuore, selezionato in base al criterio n. 3, sono stati rilevati 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 delle stesse potrebbe essere fonte di potenziale squilibrio o di criticità per la tenuta degli equilibri di bilancio.

La verifica operata dalla Sezione nella composizione del risultato di amministrazione si è conseguentemente 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. Bassa capacità di riscossione dell'Ente

3.1.1. Relativamente alla riscontrata difficoltà nella riscossione delle entrate tributarie in conto residui e di quelle extratributarie a competenza (Titolo 1° a residuo: 2021 23,71% - 2022 35,80% - 2023 21,69 % e Titolo 3° a competenza: 2021 52,58% - 2022 47,32% - 2023 41,94 %), l'Ente ha riferito che nell'esercizio 2023, essendo stato colpito dagli eventi alluvionali verificatisi nel mese di maggio, ha subito notevoli ritardi nella riscossione e che il "Decreto alluvione", convertito con modificazioni dalla L. n. 100/2023, aveva previsto

interventi urgenti tra i quali la sospensione dei termini in materia di adempimenti e versamenti tributari e contributivi, nonché dei termini amministrativi. L'Ente, inoltre, nella risposta istruttoria ha precisato che nell'esercizio 2024, la percentuale di riscossione per le entrate del Titolo 1° a residuo è salita al 31,96 % contro il 21,69 % del 2023, così come quella del Titolo 3 ° a competenza pari a 61,43 % rispetto al 41, 94 % del 2023.

3.1.2. La Sezione, pur prendendo atto del lieve miglioramento e delle difficoltà riscontrate nell'esercizio 2023 derivanti da fatti esterni non imputabili all'Ente, quali gli eventi alluvionali verificatisi nel mese di maggio, non può comunque sottolineare nuovamente l'importanza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, quale incidenza sull'effettiva disponibilità di cassa (mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso) e non può non richiamare nuovamente l'attenzione sull'esigenza di operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci mantenute a residuo, finalizzata a mantenere a bilancio solo quelle per le quali la riscossione possa essere prevista con un ragionevole grado di certezza. 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. D'altro canto, l'andamento crescente dello stock dei residui attivi dei Titoli 1° e 3° di parte corrente per il triennio analizzato 2021-2023 (2021 € 470.412,39 - 2022 € 479.939,01 - 2023 € 591.408,22) va a confermare le riscontrate difficoltà nella riscossione delle entrate proprie, quali quelle tributarie in conto residui e quelle extratributarie a competenza.

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

Qualora l'ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di cui all'art. 228 del TUEL, decida, come prima opzione, di mantenerli nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito riguardante le condizioni di insolvibilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non sia più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizione (art. 230 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. Come già evidenziato nei precedenti cicli di controllo, 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. La Sezione, alla luce delle anzidette osservazioni e delle risultanze istruttorie, rappresenta l'esigenza che l'Ente prosegua nel miglioramento delle misure avviate al fine di perseguire il costante e puntuale monitoraggio delle proprie entrate, richiamando, altresì, l'Organo di revisione alla scrupolosa verifica dell'andamento delle riscossioni dei residui attivi correnti dell'Ente nell'ambito delle proprie attività di vigilanza sulla gestione finanziaria del Comune.

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.

5.1 Riconciliazione debiti e crediti con l'Unione

5.1.1. In questo senso, un'ulteriore analisi istruttoria operata dalla Sezione ha riguardato la riconciliazione al 31 dicembre 2023 dei crediti e dei debiti reciproci con l'Unione dei Comuni della Romagna Forlivese e la regolarizzazione di tutte le partite contabili. Dalla risposta alla nota istruttoria emerge come l'Ente non vi abbia ancora provveduto, pur avendo in corso interlocuzioni con l'Unione per pervenire al più presto a tale risultato.

5.1.2. In proposito la Sezione, osserva che al fine di evitare di minare sia l'equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata, sia quello del singolo ente territoriale che vi partecipa e più in generale per il regime delle relazioni finanziarie tra gli enti del settore pubblico allargato, è necessaria la trasparenza dei rispettivi bilanci, ove la dimensione finanziaria deve essere rappresentata in modo intelligibile attraverso il rispetto di ciò che la direttiva europea 2011/85/UE dell'8 novembre 2011 aveva introdotto relativamente ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri (attuata dall'Italia con il decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 54 – Attuazione della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri), denominata «regole di bilancio numeriche».

In proposito è stato già affermato che «nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici [...] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo» (Corte costituzionale, sentenza n. 252 del 2015).

L'allineamento delle poste di bilancio reciproche tra Comuni e Unione costituisce un momento essenziale non solo di regolarità contabile e amministrativa degli atti, ma anche di garanzia dell'adozione delle conseguenti scelte politico-amministrative sull'Unione e per le ricadute che tali scelte hanno sui bilanci dei Comuni. Va osservato peraltro che l'art. 11, comma 6, lett. j, del d.lgs. n. 118/2011, contempla tra i soggetti destinatari dell'attività di riconciliazione le società controllate e partecipate, nonché gli enti strumentali del Comune; l'Unione non ricade peraltro in queste categorie e non soggiace quindi agli obblighi formali di asseverazione intestati in particolare agli organi di revisione dal citato art. 11. Purtuttavia, l'esigenza di garantire la necessaria corrispondenza tra le poste iscritte a bilancio dell'Ente con quelle dell'Unione assume in ogni caso una sua autonoma rilevanza: non c'è dubbio, infatti, che la mancata riconciliazione dei crediti e debiti realizzi anche in questo caso un vulnus agli equilibri di bilancio, o quanto meno potrebbe incidere sulla loro parziale inattendibilità, dal momento che le poste iscritte non trovano la necessaria conferma, in termini di richiesta oggettività, della loro iscrizione (Corte cost., sent. n. 6/2019).

5.1.3. In questo quadro, diventa necessario ed essenziale impostare un sistema efficiente e il più possibile trasparente di regolazione dei rapporti finanziari tra Unione e Comuni aderenti, a garanzia della tenuta nel tempo dell'ente Unione, ma anche per scongiurare tensioni nei rapporti politico istituzionale tra enti determinate da un persistente deficit di trasparenza nei rispettivi rapporti finanziari.

Sul punto, proprio per garantire l'osservanza del surriferito principio secondo cui *"nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici, debbono essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo"* (Corte cost. sentenze n. 252/2015 e n. 6/2019), la riconciliazione ha la funzione di adempiere a ciò: la mancata riconciliazione dei crediti e dei debiti reciproci integra, all'evidenza, una violazione di detti principi, attraverso l'iscrizione in bilancio di poste prive della necessaria attendibilità e oggettività (non essendo certo, come già detto, *"sufficiente inserire qualsiasi numero nella parte attiva del bilancio per realizzare nuove o maggiori spese"* (Corte cost. sent. n. 197/2019).

La necessaria riconciliazione delle poste di entrata e uscita tra Comune ed Unione rappresenta pertanto un indefettibile strumento di verifica degli equilibri di bilancio, nei termini di specularità e simmetria che l'ordinamento richiede: si tratta di una esigenza sostanziale che è oggetto di specifici adempimenti anche nel rapporto tra ente locale e altri soggetti che intrattengono contemporaneamente rapporti creditorî e debitori (Corte cost. sent. n. 6/2019), i quali incidono sulla corretta costruzione del risultato di amministrazione come coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio (Corte cost. sent. n. 18/2019).

Da quanto evidenziato deriva la necessità di una attenta verifica dei rapporti debitori e creditorî fra Unione e Comuni al fine di scongiurare il formarsi, nel bilancio della Unione, di residui attivi in realtà insussistenti perché non corrispondenti ai residui passivi dei Comuni e di scongiurare altresì il rischio di insolvenza della Unione con conseguente "effetto domino" sui bilanci dei Comuni chiamati ad intervenire in soccorso del bilancio dell'Unione. Ne consegue altresì che i Comuni, nei loro bilanci, devono istituire capitoli di spesa "specializzati" per ogni servizio trasferito, trattandosi di una condizione imprescindibile per parificare i debiti e i crediti alla fine dell'esercizio e ricostruire con chiarezza i flussi fra enti.

Ove ciò non si verifichi, le anzidette divergenze nella iscrizione delle poste implicano non solo la esposizione della relativa motivazione (ex art. 11, c. 6, lett. j), del D. Lgs. n. 118/2011), ma anche la necessaria riconciliazione delle partite debitorie e creditorie *"senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, per l'adozione dei provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione"* (ex art. 11, c. 6, lett. j), del D. Lgs. n. 118/2011).

Se invero la verifica dei crediti e debiti reciproci risponde all'evidente esigenza di garantire trasparenza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie tra l'ente e le sue società partecipate (cfr. Sez. controllo Regione siciliana, deliberazione n. 394/2013/PAR; Sezione regionale di controllo per la Toscana, deliberazione n. 260/2014/PAR; Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 156/PAR/2014), la corretta rilevazione delle ridette posizioni mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio, attenuando il rischio di emersione di passività latenti per l'ente territoriale, suscettibili di tradursi in un esborso finanziario (come avviene nel caso di un debito sottostimato nella contabilità dell'ente e sovraesposto in quello della Unione: ex delibera Sezione delle autonomie N. 2/SEZAUT/2016/QMIG).

5.1.4. Alla luce dei principi sopra enunciati, l'Ente dovrà quindi assumere senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso,

i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie. La verifica necessita quindi di un doppio livello di analisi e andrà effettuata sia nella parte finanziaria del bilancio, ma anche in quella economico-patrimoniale, e sarà scrutinata dalla Sezione in occasione del prossimo ciclo di bilancio.

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 Premilcuore (FC):

- raccomanda all'Ente l'osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli artt. 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 Premilcuore.

Così deciso in Bologna, nella Camera di Consiglio del 10 aprile 2025.

Il Presidente

Marcovalerio Pozzato

(firmato digitalmente)

Il Relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 21 maggio 2025

Il Funzionario preposto

Nicoletta Natalucci

(firmato digitalmente)