

**Deliberazione n. 146/2025/PRSE**



*Corte dei Conti*

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

dott. Marcovalerio Pozzato	Presidente
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 novembre 2025  
Comune di Corte Brugnatella (PC)  
Rendiconto 2023 e Preventivo 2024-26**

Visti gli art. 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 del. 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 del. 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 Corte Brugnatella (PC);

Vista la nota prot. n. 5987 in data 29 settembre 2025 con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

Viste le deduzioni fatte pervenire con nota ricevuta a firma del Sindaco, dell'Organo di revisione e del Responsabile finanziario;

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 Corte Brugnatella, 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 Corte Brugnatella.

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

### **EQUILIBRI DI BILANCIO**

	Rendiconto 2023
Equilibrio di parte corrente	€ 66.881,68
Equilibrio di parte capitale	€ 62.862,11
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00
<b>Equilibrio finale</b>	<b>€ 129.743,79</b>

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

### **RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE**

	Rendiconto 2023
Fondo cassa	€ 226.649,41
Residui attivi	€ 385.290,20
Residui passivi	€ 360.579,15
FPV per spese correnti	€ 0,00
FPV per spese in conto capitale	€ 64.482,91
<b>Risultato di amministrazione</b>	<b>€ 186.877,55</b>
Totale accantonamenti	€ 43.894,95
di cui: FCDE	€ 15.926,68
Totale parte vincolata	€ 54.947,16
Totale parte destinata agli investimenti	€ 0,00
<b>Totale parte disponibile</b>	<b>€ 88.035,44</b>

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

L'Ente non ha ricevuta anticipazioni di liquidità di cui all'art. 1, comma 11, D.L. n. 35/2013, convertito in Legge n. 64/2013 e norme successive di rifinanziamento.

L'Ente non ha previsto accantonamenti a fondo rischi contenzioso e con delibera di Giunta Comunale n. 9 del 28/03/2024 ha dichiarato di non avere cause in corso dalle quali potrebbero sorgere obbligazioni per il pagamento di potenziali oneri derivanti da sentenze. L'Organo di revisione, nella relazione sul rendiconto 2023, ha ritenuto tale fondo congruo. Sul punto, si rileva che si era già pronunciata questa Sezione regionale di controllo con deliberazione n. 93/2024/VSG.

L'Ente ha accantonato € 19.355,99 come fondo di garanzia debiti commerciali e l'Organo di revisione, nella relazione sul rendiconto 2023, ne ha verificato la corretta determinazione.

Il Comune ha inoltre accantonato un fondo per l'indennità di fine mandato pari a € 5.012,28 e un accantonamento per gli aumenti contrattuali del personale dipendente pari a € 3.600,00.

## 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)	€ 43.187,60	€ 15.863,98	36,73%
Tit.1 competenza	€ 585.262,33	€ 545.898,14	93,27%
Tit.3 residui (iniziali +riaccertati)	€ 87.483,95	€ 64.106,36	73,28%
Tit.3 competenza	€ 173.114,84	€ 104.283,25	60,24%

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, dalla relazione sul rendiconto 2023 dell'Organo di revisione risultano accertamenti per "recupero evasione" per IMU pari a € 20.319,00 con riscossioni per € 2.454,81.

### SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2023
Fondo cassa finale	€ 226.649,41
Cassa vincolata	€ 55.000,00
Tempestività dei pagamenti	+49,71 giorni

Nell'esercizio 2023 il Comune di Corte Brugnatella non ha fatto ricorso all'anticipazione di tesoreria e non ha destinato entrate vincolate a spese correnti, ai sensi dell'art. 195 c. 2 TUEL.

L'indicatore di tempestività dei pagamenti è pari a 49,71 giorni e l'Ente ha accantonato € 19.355,99 a fondo di garanzia debiti commerciali.

## **INDEBITAMENTO**

	Rendiconto 2022	Rendiconto 2023
Debito complessivo a fine anno	€ 466.163,84	€ 441.307,92

L'Ente, nell'esercizio 2023, non ha contratto nuovo debito e non ha effettuato operazioni di rinegoziazione dei mutui.

Il Comune non ha in essere garanzie (quali fideiussioni o lettere di patronage).

L'Ente, inoltre, non ha in corso contratti relativi a strumenti finanziari derivati e non ha in essere operazioni economiche riconducibili al partenariato pubblico-privato.

**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. 3 del 27 aprile 2024;
- 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;
- la trasmissione a BDAP dello schema di bilancio 2023 approvato dal Consiglio comunale risulta avvenuta nei termini;
- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli art. 203, 204 e 207 del TUEL;
- a rendiconto 2023 risultano rispettati tutti 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;
- 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. 12/10/2021;

- 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 non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l’Ente e gli organismi partecipati.

**3.** Il bilancio di previsione per il triennio 2024-26 del Comune di Corte Brugnatella è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 65 del 18 dicembre 2023 e l’Organo di revisione, nella relazione prodotta ai sensi dell’art. 239 del TUEL, ha espresso parere favorevole.

**4.** Si rammenta, infine, che il Comune di Corte Brugnatella era stato destinatario di specifica pronuncia inerente al rendiconto per l’esercizio 2017 (deliberazione n. 73/2020/PRSE) con cui la Sezione ha rilevato profili di criticità per il fondo pluriennale vincolato, per la quantificazione del fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE), per ritardi nei pagamenti, per i mancati accantonamenti nel risultato di amministrazione e per l’errata rappresentazione di alcuni dati di rendiconto 2017 su BDAP e all’interno del questionario.

**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. 5987 del 29 settembre 2025, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti sul rendiconto 2023 e sul bilancio di previsione 2024/26:

- indicatore di tempestività dei pagamenti;
- riscossione per sanzioni a seguito di violazioni al codice della strada;
- capacità di riscossione;
- attività di contrasto all’evasione tributaria;
- fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE);
- indebitamento;
- iscrizione dell’Organo di revisione al portale BDAP;
- richiesta di trasmissione del PAFC (piano annuale dei flussi di cassa);

- contabilizzazione nel bilancio di previsione 2025/27, nella parte di spesa corrente, del “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, con nota prot. C.d.c. n. 6249 del 17 ottobre 2025 ha fornito i seguenti chiarimenti.

**5.1.1.** In merito all’indicatore annuale di tempestività dei pagamenti anno 2023, l’Ente ha comunicato che ammontava a 49,71, precisando che nel corso dell’anno 2025, al terzo trimestre, l’indice ammonta a -2,19. Il Comune di Corte Brugnatella ha precisato che, nonostante sia un ente di piccolissime dimensioni, nel corso dell’anno 2023 aveva in essere progetti in conto capitale finanziati da contributi a rendicontazione che, in quanto tali, richiedevano un saldo di cassa adeguato per poter procedere prima alla liquidazione delle spese e poi alla successiva rendicontazione e per tale motivazione, l’ufficio tecnico si è coordinato con la ragioneria al fine di portare a termine il più possibile i progetti in essere, tenendo conto dell’aleatorietà dei tempi con cui venivano incassati i contributi e dovendo l’ufficio ragioneria preservare un adeguato fondo di cassa. L’Ente ha rappresentato che i ritardi nei pagamenti non hanno determinato effetti pregiudizievoli rispetto al bilancio comunale e agli importi dovuti dal Comune e ha rappresentato di essere consapevole dell’importanza degli indicatori di tempestività dei pagamenti e, nonostante le difficoltà organizzative legate alla costante carenza di personale, l’Ente ha dichiarato di aver cercato di ottenere il miglioramento di tali indici, anche attraverso l’informatizzazione dei procedimenti amministrativi, al fine di liquidare i fornitori entro trenta giorni, come richiesto dalla normativa vigente. Con riferimento alla mancata assegnazione degli obiettivi annuali sui termini di pagamento delle fatture commerciali a tutti i dirigenti responsabili, nonché a quelli apicali delle rispettive strutture, con integrazione dei rispettivi contratti individuali tali per cui, in caso di non rispetto dei tempi di pagamento, sia previsto l’applicazione di una penalità sulla retribuzione di risultato, per una quota della stessa avente un peso non inferiore al 30%, come evidenziato anche nella relazione sul rendiconto 2023 resa dall’Organo di revisione, l’Ente ha riferito che nel 2023 il Comune era sprovvisto di segretario comunale e ne ha uno titolare solo a partire dal primo marzo 2025 e con deliberazione di Giunta comunale n. 15 del 26 marzo 2025, ha approvato il nuovo “sistema di misurazione e valutazione della performance”, in cui si fa esplicito riferimento al rispetto dei tempi di pagamento.

**5.1.2.** In merito alla circostanza che le riscossioni, relative alle sanzioni ex art. 142, comma 12-bis, del D. Lgs. 285/1992, effettuate nell'arco dell'esercizio 2023 corrispondano ai relativi accertamenti, l'Ente ha riferito che, essendo di piccolissime dimensioni, la riscossione delle sanzioni per violazioni al codice della strada rappresentava un'attività residuale poiché lo stesso agente di Polizia locale è anche responsabile dell'anagrafe, protocollo e affari generali, elettorale. L'Ente ha inoltre comunicato che non disponeva di un software adeguato che tenesse costantemente monitorato l'importo degli accertamenti e l'importo degli incassi e pertanto, prudenzialmente, ha mantenuto il criterio di cassa. Il Comune ha attivato il sistema "Pago-Pa", integrandolo alla contabilità, e ha dichiarato che dall'esercizio 2025 la contabilizzazione di tali entrate avverrà con il criterio della competenza.

**5.1.3.** In merito alla capacità di riscossione, il Comune ha precisato che i residui al titolo 1 su cui presentava alcune difficoltà di riscossione sono riferiti al tributo Tari e ha provveduto (Protocollo n. 2073 del 21 maggio 2025) ad inviare appositi avvisi di accertamento esecutivi nei confronti delle utenze che hanno omesso il versamento per il ruolo Tari 2020, ai sensi dell'art. 1 c. 161, L. n. 296/2006 e provvederà, entro i termini di legge, ad emettere gli avvisi di accertamento anche con riferimento alle annualità 2021 e 2022. Inoltre, al fine di accelerare la riscossione e sensibilizzare ulteriormente i contribuenti al riguardo, nell'anno in corso l'Ente ha comunicato di aver inviato ai contribuenti il ruolo ordinario Tari 2025 inserendo, per ogni dichiarante, la comunicazione circa la presenza di eventuali importi pregressi da pagare. Il Comune ha inoltre precisato che, per l'area dei tributi, il Servizio finanziario ha provveduto ad attivare alcuni progetti relativi alla linea di finanziamento "PA digitale" che consentiranno di facilitare e automatizzare il processo di notifica e riscossione degli atti (pagoPA e PND).

**5.1.4.** In merito alla richiesta di motivazione circa la discordanza tra quanto rappresentato nella tabella relativa all'attività di contrasto all'evasione tributaria rappresentata nella relazione sul rendiconto 2023 dell'Organo di revisione e quanto invece riportato nel questionario sul rendiconto 2023, l'Ente ha precisato che la discordanza è relativa alla Tari e nel questionario è stato indicato nel rigo "Accertamenti", l'intero ruolo ordinario Tari accertato per competenza nell'anno 2023, mentre nel rigo "Riscossioni" è stato indicato l'intero

l'importo delle riscossioni Tari effettuate nel 2023 e pertanto i dati inseriti non si riferiscono, specificamente all'attività di recupero evasione. Il Comune ha inoltre precisato che, con riguardo ai prossimi bilanci consuntivi, provvederà ad estrapolare ed indicare il dato relativo alla sola attività di recupero evasione e non all'intera attività di gestione ordinaria della Tari.

**5.1.5.** In merito al mancato accantonamento a fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE) delle entrate del Titolo 3 (entrate extratributarie), l'Ente ha precisato che il Responsabile Finanziario ha valutato che i residui in questione non presentassero elementi di incertezza nella riscossione, in quanto si trattava di crediti vantati verso pubbliche amministrazioni e impresa di grandi dimensioni che si occupa del sistema idrico provinciale (IRETI s.r.l.) ritenuta pienamente solvibile.

**5.1.6.** In merito all'indebitamento, l'Ente ha precisato che l'importo corretto del debito residuo al 31 dicembre 2023 ammonta ad € 441.307,92.

**5.1.7.** In merito alla mancata iscrizione al portale DBAP da parte dell'Organo di revisione, come rappresentato nel questionario sul rendiconto 2023, l'Ente ha precisato che l'attuale Revisore è iscritto alla BDAP.

**5.1.8.** In merito al piano annuale dei flussi di cassa, l'Ente ha trasmesso la deliberazione di Giunta comunale n. 9 del 28 febbraio 2025, avente ad oggetto "Approvazione del piano annuale dei flussi di cassa per l'esercizio 2025 ai sensi dell'art. 6 del D.L. 155/2024, convertito con modificazioni dalla L. 9 dicembre 2024 n. 189".

**5.1.9.** In merito alla contabilizzazione del fondo obiettivo di finanza pubblica, il Comune di Corte Brugnatella ha comunicato di aver provveduto ad iscrivere alla missione 20, capitolo 529-2 del bilancio di previsione 2025-2027 il "fondo obiettivo di finanza pubblica" per l'importo di € 2.418,00 nell'anno 2025, e per € 4.837,00 per gli esercizi 2026 e 2027.

**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 Corte Brugnatella all'esame del Collegio.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

**1.** Dopo la riforma del Titolo V Parte II della Cost., 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 Cost., nonché di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'Organo di revisione.

Chiamata a pronunciarsi su dette disposizioni, la Corte costituzionale ha affermato che tale forma di controllo esterno è da ritenere “*ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità*” concorrendo “*alla formazione di una visione unitaria della finanza pubblica, ai fini della tutela dell'equilibrio finanziario e di osservanza del patto di stabilità interno*” (*ex multis*, sent. n. 179 del 2007), affermando altresì che tale nuova attribuzione trova diretto fondamento nell'art. 100 Cost., il quale - come noto - assegna alla Corte dei conti il controllo successivo sulla gestione del bilancio, come controllo esterno ed imparziale, dovendosi quindi intendere il controllo “*sulla gestione del bilancio dello Stato*”, esteso, alla luce del mutato quadro costituzionale di riferimento, ai bilanci di tutti gli enti pubblici che costituiscono, nel loro insieme, la finanza pubblica allargata (art. 97 c. 1 Cost.).

**1.1.** L'art. 3, c. 1, lett. e), del D.L. n. 174 del 2012, convertito, con modificazioni, 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 Cost., della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

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

In conformità alla disposizione dell'art. 148-bis, c. 3, del D.Lgs. n. 267 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 (art. 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 Cost., ha intrapreso il processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati, in quanto dalla leggibilità e confrontabilità dei bilanci pubblici dipende la corretta valutazione degli andamenti della finanza territoriale, i cui esiti si riflettono sui conti pubblici nazionali nei termini già descritti.

**1.2.** Con riferimento alla fase di avvio del procedimento di controllo dei rendiconti da parte delle Sezioni regionali, la Sezione delle autonomie ha precisato che “*le Linee guida ed il questionario costituiscono un supporto operativo fondamentale e propedeutico agli approfondimenti istruttori di cui le stesse ravvisino la necessità*” (del. 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, del. 8 gennaio 2020, n. 4).

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

La riforma che ha costituzionalizzato il principio del pareggio di bilancio ha, dunque, inteso rafforzare il divieto già affermato dall'art. 119, c. 6, della Cost. nella sua versione originaria e sancito a livello di legislazione ordinaria dall'art. 3, c. 16, della L. 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 (comprendiati 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'All. 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 Cost., della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti"), sia ai fini degli esiti del controllo stesso contemplati dall'art. 148-bis, c. 3, del TUEL (secondo cui il vaglio della Corte, ove si sia concluso con esito negativo, comporta la preclusione dell'"attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"): così che la verifica della Corte dei conti andrà a esaminare non solo le violazioni dirette del pregetto, riguardato sotto gli aspetti della violazione dell'equilibrio, dell'indebitamento e del pareggio, ma anche i profili elusivi dei vincoli anzidetti che si rinvengono, come detto, anche dall'esame dei fenomeni gestionali sottostanti (Corte cost., sent. n. 184/2022), quali le fattispecie di incorretta allocazione dei rischi nel partenariato pubblico-privato, o nel leasing, nel rilascio di garanzie, ecc., ovvero di artificioso raggiungimento del saldo di finanza pubblica.

L'indagine della Sezione in cui "*il parametro normativo del controllo sui bilanci preventivi e successivi è costituito dalle regole e principi in materia di patto di stabilità, dal principio dell'equilibrio, dalle specifiche regole contabili dettate per dette finalità e, in generale, dal principio di legalità finanziaria*" (Corte cost. 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 del. 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 trascinamento 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 del. 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 (del. 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 Corte Brugnatella, selezionato in base al criterio n. 3, si rilevano i seguenti profili di criticità.

**3. Profili di criticità nell'equilibrio finanziario dell'Ente: la correlazione sistematica tra inefficienza nella riscossione e ritardi nei pagamenti**

**3.1. Scarsa capacità di riscossione dell'Ente e sue implicazioni sulla gestione della liquidità**

**3.1.1. Il quadro delle criticità emerse**

Un primo profilo di criticità afferisce alle difficoltà nella riscossione delle entrate tributarie in conto residui, trattandosi 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).

L'Ente non mostra difficoltà nella riscossione a residuo del titolo 3 relativo alle entrate extratributarie, ma in sede istruttoria il Comune ha chiarito che l'accertamento delle entrate per violazioni al codice della strada avveniva per cassa, essendo di piccolissime dimensioni, rappresentandola come un'attività

residuale poiché lo stesso agente di Polizia locale è anche responsabile dell'anagrafe, protocollo e affari generali, elettorale. L'Ente ha inoltre comunicato che non disponeva di un software adeguato che tenesse costantemente monitorato l'importo degli accertamenti e l'importo degli incassi e pertanto, prudenzialmente, ha mantenuto il criterio di cassa, ma ha precisato di aver attivato il sistema "Pago-Pa", integrandolo alla contabilità affinché dall'esercizio 2025 la contabilizzazione di tali entrate possa avvenire con il criterio della competenza.

Contestualmente, l'Ente mostra, a rendiconto 2023, significative difficoltà nella gestione della liquidità, registrando un indicatore di tempestività dei pagamenti notevolmente negativo (49,71 giorni). L'analisi della Sezione evidenzia come tale criticità non costituiscia un fenomeno isolato, bensì si correli funzionalmente alle carenze emerse sul versante della riscossione delle entrate proprie, determinando una situazione di tensione strutturale nella gestione dei flussi finanziari dell'ente.

### **3.1.2. Il rispetto dei principi contabili e la necessità di una visione integrata delle criticità**

Sul punto, la Sezione evidenzia che nel rispetto del principio contabile generale n. 9 della prudenza, il principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.3 prevede che le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, sono accertate per l'intero importo del credito e pertanto, per tali entrate è escluso il cd. accertamento per cassa ed è obbligatorio effettuare un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione.

La Sezione, inoltre, 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 perseguitamento 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).

La correlazione sistematica tra i due profili di criticità emerge con particolare evidenza ove si consideri che 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 non solo per la possibile sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost. sent. n. 4/2020), ma determina altresì una contrazione della liquidità effettiva che si traduce, in via consequenziale, nell'impossibilità di onorare tempestivamente le obbligazioni assunte dall'ente.

In altri termini, la carenza di entrate effettivamente riscosse – pur se formalmente sterilizzata attraverso l'accantonamento al FCDE – si riverbera inevitabilmente sulla capacità dell'ente di far fronte ai pagamenti nei termini stabiliti dalla normativa, determinando quel circolo vizioso che la Sezione ha riscontrato nel caso di specie: residui attivi elevati, liquidità ridotta, ritardi nei pagamenti. Tale circostanza risulta peraltro confermata dalla stessa rappresentazione fornita dall'Ente in sede istruttoria, laddove ha evidenziato la necessità di "preservare un adeguato fondo di cassa" per far fronte ai progetti in conto capitale finanziati da contributi a rendicontazione, dovendo anticipare le spese prima di ottenere il rimborso.

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 sul piano formale del risultato di amministrazione, non possono essere certamente considerati risolutivi né in una prospettiva di lungo periodo né, soprattutto, con riferimento alla gestione della liquidità corrente: l'accantonamento, infatti, pur garantendo la prudenziale rappresentazione contabile dei crediti di difficile esazione, non genera flussi di cassa, sicché l'ente si trova nella paradossale situazione di disporre formalmente di un risultato di amministrazione apparentemente capiente, ma di non poter utilizzare tali risorse per finanziare tempestivamente le spese correnti, atteso che i residui attivi che lo compongono non si traducono in effettive disponibilità liquide.

Entro tale orizzonte diacronico, soprattutto al fine di smaltimento dei residui attivi e di ripristino di una fisiologica gestione della liquidità, 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 e, al contempo, ad assicurare il rispetto dei termini di pagamento nei confronti dei creditori, per garantire un equilibrio declinato, come detto, anche in chiave dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013).

### **3.1.3. Le opzioni gestionali in ordine ai residui attivi e il nesso con la tempestività dei pagamenti**

Al riguardo, è altresì utile rammentare la duplice facoltà che fa capo all'Ente in ordine alle poste iscritte a residuo attivo, evidenziando come la scelta tra le due opzioni non possa prescindere da una valutazione complessiva degli effetti sulla gestione della liquidità e, conseguentemente, sulla capacità di adempiere tempestivamente alle obbligazioni assunte.

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 prescrizionale (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.

Tuttavia, la Sezione rileva come nessuna delle due opzioni, pur tecnicamente corrette, affronti il nodo strutturale della correlazione tra inefficienza nella riscossione e ritardi nei pagamenti. Lo stralcio dei residui, infatti, pur consentendo una più realistica rappresentazione del risultato di amministrazione e una riduzione del rischio di ricorso all'anticipazione di tesoreria, non incrementa la liquidità corrente dell'ente, limitandosi a "fotografare" una situazione di inefficienza già consolidata. Ciò che appare invece necessario è un'azione organica di recupero dei crediti che, incrementando i flussi di cassa effettivi, consenta all'ente di disporre delle risorse necessarie per onorare tempestivamente le proprie obbligazioni, evitando così quel circolo vizioso tra mancata riscossione e ritardi nei pagamenti che caratterizza l'attuale gestione finanziaria.

### **3.1.4. La rilevanza del riaccertamento dei residui ai fini della tempestività dei pagamenti**

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.

In tale prospettiva, assume particolare rilievo la circostanza che una rappresentazione non veritiera dei residui attivi – che faccia apparire l'ente dotato di maggiori disponibilità di quanto non sia nella realtà – può indurre l'organo politico ad assumere impegni di spesa che l'ente non sarà poi in grado di onorare nei termini, proprio per la mancanza di liquidità effettiva. La correlazione tra le due criticità si manifesta dunque anche sul piano della programmazione: residui attivi sopravvalutati generano aspettative di spesa che, non trovando riscontro in effettive entrate riscosse, si traducono necessariamente in ritardi nei pagamenti.

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'All. 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. Le implicazioni costituzionali della duplice criticità**

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).

La Sezione rileva come la correlazione tra scarsa capacità di riscossione e ritardi nei pagamenti determini una duplice violazione del patto costituzionale di solidarietà: da un lato, nei confronti dei contribuenti adempienti, che non vedono corrisposta un'adeguata azione di contrasto all'evasione e che assistono al perpetuarsi di situazioni di inadempimento senza che l'ente attivi efficaci strumenti di recupero; dall'altro lato, nei confronti dei creditori dell'ente, imprese e professionisti che subiscono le conseguenze di una gestione finanziaria inefficiente, vedendo ritardati i pagamenti loro dovuti proprio a causa della mancata riscossione delle entrate. Tale duplice violazione ingenera quel "disorientamento e amarezza" richiamato dalla giurisprudenza costituzionale, erodendo la fiducia nelle istituzioni e incentivando, in un circolo vizioso, ulteriori comportamenti elusivi tanto sul versante tributario quanto su quello dei rapporti commerciali con la pubblica amministrazione.

### **3.1.6. Indicazioni conclusive sul profilo della riscossione**

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, nella consapevolezza che il miglioramento della capacità di riscossione costituisce condizione necessaria – ancorché non sufficiente – per il ripristino di una fisiologica gestione della liquidità e, conseguentemente, per l'adempimento tempestivo delle obbligazioni assunte dall'ente.

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. Criticità nella gestione della liquidità e tempestività dei pagamenti: profilo consequenziale rispetto all'inefficienza nella riscossione**

#### **3.2.1. Il quadro delle criticità e la loro connessione sistematica**

Come già evidenziato, l'Ente mostra, a rendiconto 2023, significative difficoltà nella gestione della liquidità, registrando un indicatore di tempestività dei pagamenti notevolmente negativo (49,71 giorni).

In merito alla gestione della liquidità, l'Ente ha fornito chiarimenti, precisando che nel corso dell'anno 2025, al terzo trimestre, l'indice ammonta a - 2,19 giorni e ha inoltre affermato che, nonostante le piccolissime dimensioni, nel corso dell'anno 2023 aveva in essere progetti in conto capitale finanziati da contributi a rendicontazione che, in quanto tali, richiedevano un saldo di cassa adeguato per poter procedere prima alla liquidazione delle spese e poi alla successiva rendicontazione e per tale motivazione, l'ufficio tecnico si è coordinato con la ragioneria al fine di portare a termine il più possibile i progetti in essere, tenendo conto dell'aleatorietà dei tempi con cui venivano incassati i contributi e dovendo l'ufficio ragioneria preservare un adeguato fondo di cassa. L'Ente ha inoltre rappresentato che i ritardi nei pagamenti non hanno determinato effetti pregiudizievoli rispetto al bilancio comunale e agli importi dovuti dal Comune.

#### **3.2.2. La constatazione della correlazione causale tra le due criticità**

La constatazione relativa alla criticità sui ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione, che influenza l'entità delle giacenze di cassa, appare corroborata dall'esame condotto sui dati contabili forniti dal Comune, seppur la conseguente verifica istruttoria circa la capacità di onorare tempestivamente i pagamenti afferenti alle obbligazioni assunte dall'Ente evidenzi dei miglioramenti nel periodo successivo.

La Sezione rileva tuttavia come la criticità relativa alla tempestività dei pagamenti non possa essere analizzata in modo isolato, ma debba essere necessariamente ricondotta al più ampio contesto delle difficoltà emerse sul versante della riscossione delle entrate proprie. Come già evidenziato, infatti, la

scarsa capacità di riscossione determina una contrazione della liquidità effettiva che si traduce, in via consequenziale, nell'impossibilità di onorare tempestivamente le obbligazioni assunte. La circostanza che l'ente abbia dovuto "preservare un adeguato fondo di cassa" per far fronte ai progetti in conto capitale – circostanza di per sé fisiologica in presenza di contributi a rendicontazione – ha in realtà accentuato una situazione di tensione finanziaria già determinata dall'inefficienza nella riscossione delle entrate correnti, generando quella compressione della liquidità disponibile per i pagamenti ordinari che si è tradotta nei ritardi riscontrati.

Tale lettura sistematica delle criticità emerse consente di comprendere come l'indicatore negativo di tempestività dei pagamenti (49,71 giorni a rendiconto 2023) costituisca la manifestazione patologica di un problema strutturale che affonda le proprie radici nell'inefficienza del ciclo attivo delle entrate. Non si tratta, pertanto, di due criticità distinte e autonome, bensì di due profili di un'unica disfunzione nella gestione finanziaria dell'ente, nella quale la causa prima (scarsa riscossione) genera l'effetto secondo (ritardi nei pagamenti) attraverso la mediazione della contrazione della liquidità disponibile.

### **3.2.3. Gli obblighi normativi in materia di tempestività dei pagamenti e la loro stretta connessione con l'efficienza nella riscossione**

La Sezione invita l'Ente a adempiere correttamente e rapidamente a tutte le disposizioni normative in tema di rispetto dei termini di pagamento, rilevando tuttavia come tale obiettivo non possa prescindere da un contestuale e significativo miglioramento della capacità di riscossione delle entrate proprie, atteso che solo l'effettivo afflusso di risorse liquide in bilancio può consentire all'ente di disporre delle disponibilità necessarie per onorare tempestivamente le proprie obbligazioni.

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

L'importanza del fenomeno è stata recepita dalla direttiva 2011/7/UE, sia rimarcando la necessità di «un passaggio deciso verso una cultura dei pagamenti rapidi» (considerando n. 12), sia evidenziando che i «ritardi di pagamento influiscono negativamente sulla liquidità e complicano la gestione finanziaria delle imprese. Essi compromettono anche la loro competitività e redditività quando il creditore deve ricorrere ad un finanziamento esterno a causa di ritardi nei

pagamenti. Il rischio di tali effetti negativi aumenta considerevolmente nei periodi di recessione economica, quando l'accesso al finanziamento diventa più difficile» (considerando n. 3). D'altronde, i tardivi pagamenti rischiano di pregiudicare anche «il corretto funzionamento del mercato interno», nonché «la competitività delle imprese e in particolare delle PMI», valori che la direttiva, all'art. 1, eleva a suoi principali obiettivi.

Il legislatore italiano, conformandosi a tale direttiva e in risposta all'ingente ammontare maturato dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni, nell'ultimo decennio ha dato avvio a specifiche misure per incidere su tale patologica situazione. Del resto, la stessa giurisprudenza della Corte costituzionale, già a ridosso del recepimento della direttiva 2011/7/UE, ha sottolineato la gravità del problema, evidenziando che «il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione è obiettivo prioritario [...] non solo per la critica situazione economica che il ritardo ingenera nei soggetti creditori, ma anche per la stretta connessione con l'equilibrio finanziario dei bilanci pubblici, il quale viene intrinsecamente minato dalla presenza di situazioni debitorie non onorate tempestivamente» (Corte cost. sent. n. 250/2013).

La Sezione rileva come tale pronuncia assuma particolare rilievo nel caso di specie, ove la presenza di situazioni debitorie non onorate tempestivamente si correla direttamente all'inefficienza nella riscossione delle entrate: l'equilibrio finanziario del bilancio risulta così "intrinsecamente minato" non solo dalla presenza di debiti scaduti, ma ancor prima dalla presenza di crediti non riscossi, in una sequenza causale che lega indissolubilmente i due profili di criticità.

Va infatti considerato anche il rilevante tema dell'esposizione debitoria per interessi passivi per ritardati pagamenti che, in considerazione anche del loro specifico e oneroso criterio di calcolo, riduce le effettive risorse da destinare alle finalità istituzionali.

Nello specifico, le misure adottate dal legislatore italiano hanno in tempi più vicini imposto limiti più stringenti ai tempi di pagamento, a seguito del D. Lgs. n. 192 (2012 (Modifiche al D Lgs. n. 231/2002, per l'integrale recepimento della direttiva 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, a norma dell'art. 10, c. 1, della L. n. 180/2011). In dipendenza di ciò, la Sezione sottolinea che le disposizioni si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013 (art. 1 del D. Lgs. n. 231/2002 e art. 3, c. 1, del D. Lgs. n. 192/2012). Ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs. n. 231/2002, per quanto qui d'interesse, si intendono per "transazioni commerciali" i contratti,

comunque denominati, tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo.

La complessiva disciplina recata si presenta, pertanto, particolarmente rigorosa, a tutela della tempestività nei pagamenti ai creditori. Giova sottolineare che proprio tra le riforme previste dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), un ruolo di particolare rilievo è rivestito dalle misure volte a garantire la tempestività dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni (PA). La Riforma 1.11 del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) mira a ridurre i tempi di pagamento delle pubbliche amministrazioni (PA) e delle autorità sanitarie, in linea con la Direttiva UE 2011/7, recepita in Italia dal D. Lgs. n. 231/2002. Questa normativa stabilisce che le PA devono effettuare i pagamenti entro 30 giorni dal ricevimento della fattura, estendibili a 60 giorni per specifiche circostanze, come nel settore sanitario.

Questo intervento è finalizzato a risolvere una criticità storica del sistema italiano, ossia i ritardi nei pagamenti delle fatture, che penalizzano le imprese, minano la fiducia nei confronti delle istituzioni e contrastano con gli obblighi previsti dalla normativa europea. La riforma si fonda sulla Direttiva UE 2011/7, recepita in Italia con il D. Lgs. n. 231/2002, che stabilisce per le PA l'obbligo di effettuare i pagamenti entro 30 giorni dal ricevimento della fattura, con una deroga fino a 60 giorni per specifiche categorie, come quelle operanti nel settore sanitario.

Per garantire il rispetto di questi obiettivi, il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) ha emanato diverse circolari tra il 2023 e il 2024, volte a fornire indicazioni operative e strumenti per migliorare l'efficienza amministrativa. Una delle più significative è la Circolare n. 1 del 3 gennaio 2024, che richiama le amministrazioni centrali a riorganizzare i propri processi interni per rispettare i tempi di pagamento. In tale contesto, vengono sottolineati due elementi chiave: l'assegnazione di obiettivi specifici ai dirigenti responsabili e l'introduzione di una valutazione della performance, dove il rispetto dei tempi di pagamento incide almeno per il 30% sulla retribuzione di risultato. Questo approccio evidenzia un chiaro legame tra responsabilità individuale e risultati complessivi dell'organizzazione.

Successivamente, con la Circolare n. 17 del 9 aprile 2024, il MEF ha rivolto l'attenzione agli enti locali, proponendo una cognizione dettagliata degli strumenti a disposizione per garantire la tempestività dei pagamenti. Tra le indicazioni principali, si evidenziano la necessità di una programmazione

finanziaria più accurata, una gestione efficiente del ciclo passivo della spesa e l'utilizzo di sistemi di valutazione della performance per monitorare costantemente il rispetto delle scadenze. Particolare enfasi viene data all'importanza di adottare un approccio sistematico per prevenire ritardi, piuttosto che affrontare le criticità solo in fase di emergenza.

La Sezione rileva come tale impostazione – fondata sulla programmazione finanziaria accurata e sulla gestione efficiente del ciclo passivo – non possa però prescindere da una contestuale attenzione al ciclo attivo delle entrate: una programmazione finanziaria che non tenga adeguatamente conto dei flussi di cassa effettivi derivanti dalla riscossione delle entrate proprie rischia infatti di rivelarsi inadeguata a garantire il rispetto dei tempi di pagamento. In altri termini, l'efficienza del ciclo passivo presuppone necessariamente l'efficienza del ciclo attivo, nella consapevolezza che solo l'effettivo e tempestivo incasso delle entrate può consentire l'effettivo e tempestivo pagamento delle spese.

A completamento del quadro, la Circolare n. 36 dell'8 novembre 2024 ha fornito indicazioni specifiche sulla corretta applicazione dei termini di pagamento, richiamando le PA al rispetto rigoroso dei 30 giorni ordinari e sottolineando che eventuali deroghe fino a 60 giorni devono essere non solo giustificate ma anche formalizzate. Questo intervento si propone di ridurre al minimo interpretazioni ambigue o prassi non conformi alla normativa, rafforzando così la trasparenza e l'affidabilità delle amministrazioni pubbliche.

Il raggiungimento degli obiettivi previsti dal PNRR richiede che entro il primo trimestre del 2025 il tempo medio di pagamento delle PA si attestи a 30 giorni (o 60 giorni per gli enti sanitari) e che il ritardo medio sia azzerato. Il monitoraggio dell'attuazione di queste misure è affidato agli organi di controllo, come i revisori dei conti e gli organismi di valutazione della performance, che svolgono un ruolo cruciale nel verificare il rispetto dei tempi e nell'identificare eventuali criticità.

In tale contesto, la Sezione sottolinea come il monitoraggio della tempestività dei pagamenti non possa limitarsi alla mera verifica del rispetto dei termini, ma debba necessariamente estendersi all'analisi delle cause strutturali degli eventuali ritardi, tra le quali assume rilievo preminente l'inefficienza nella riscossione delle entrate. Solo un approccio integrato, che consideri contestualmente entrambi i profili, può consentire agli organi di controllo di svolgere efficacemente la propria funzione e di indirizzare l'ente verso il superamento delle criticità emerse.

Centrale è anche il ruolo dell'Organo di revisione, deputato al controllo di queste attività ai sensi dell'art. 1, c. 872, della L. n. 145/2018, il quale dovrà valutare anche l'incidenza di questi aspetti, riportandone le conclusioni nell'apposita Relazione al bilancio e al rendiconto da inviare alla Corte dei conti (art. 1, c. 165-166, L. n. 266/2005).

Queste iniziative rappresentano un passo significativo verso una maggiore efficienza e affidabilità del settore pubblico, in linea con le aspettative del PNRR e con le esigenze del sistema economico nazionale.

In questo quadro agevolativo della tempestività dei pagamenti si inserisce anche l'art. 18-*quinquies* del D.L. n. 113/2024, il quale prevede che le Amministrazioni centrali titolari delle misure "provvedano al trasferimento delle occorrenti risorse finanziarie, fino al limite cumulativo del 90 per cento del costo dell'intervento a carico del PNRR, entro il termine di 30 giorni decorrenti dalla data di ricevimento delle richieste di trasferimento".

#### **3.2.4. Indicazioni conclusive: la necessità di un approccio integrato al superamento delle criticità**

Si richiama pertanto il Comune al puntuale rispetto di tutte le regole più sopra ricordate in tema di pagamenti, evidenziando che la loro inosservanza non solo espone l'Ente alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma vieppiù alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, palesando altresì un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi con l'esigenza di garantire sia l'*agere licere*, che il rispetto del "buon andamento" dell'azione amministrativa contemplati dall'art. 97 della Costituzione.

La Sezione, conclusivamente, richiama l'attenzione del Comune sulla necessità di superare le criticità emerse attraverso un approccio integrato e sistematico, che consideri la stretta correlazione esistente tra inefficienza nella riscossione delle entrate proprie e ritardi nella tempestività dei pagamenti. Tale correlazione, come si è visto, non costituisce una mera coincidenza, ma esprime un nesso causale diretto: la scarsa capacità di riscossione determina una contrazione della liquidità effettiva che si traduce, inevitabilmente, nell'impossibilità di onorare tempestivamente le obbligazioni assunte.

Ne consegue che ogni intervento volto al miglioramento della tempestività dei pagamenti – pur necessario e doveroso in ossequio alla normativa vigente e agli obiettivi del PNRR – non potrà conseguire risultati stabili e duraturi se non sarà accompagnato da un contestuale e significativo rafforzamento della capacità

di riscossione delle entrate tributarie ed extratributarie. Solo l'effettivo afflusso di risorse liquide in bilancio, derivante da un'azione organica di recupero dei crediti e da un'efficiente gestione del ciclo attivo, può consentire all'ente di disporre delle disponibilità necessarie per adempiere tempestivamente ai propri obblighi verso i creditori, assicurando così quel duplice rispetto del patto costituzionale di solidarietà che si declina, da un lato, nell'effettività del prelievo tributario (art. 53 Cost.) e, dall'altro, nella correttezza e tempestività nell'adempimento delle obbligazioni assunte (art. 97 Cost.).

In tale prospettiva, l'attivazione del sistema "Pago-Pa" e l'adozione del criterio della competenza per le entrate da violazioni al codice della strada, come prospettato dall'ente per l'esercizio 2025, costituiscono interventi apprezzabili e necessari, ma devono essere considerati solo come il primo passo di un più ampio percorso di rafforzamento della capacità amministrativa dell'ente, che dovrà estendersi alla complessiva gestione del ciclo delle entrate e alla implementazione di efficaci strumenti di monitoraggio e recupero dei crediti.

La Sezione confida pertanto che l'Ente, nella consapevolezza della stretta correlazione sistematica tra i due profili di criticità emersi, voglia porre in essere tutte le misure organizzative e procedurali necessarie a garantire, contestualmente, il miglioramento della capacità di riscossione delle entrate proprie e il rispetto dei termini di pagamento nei confronti dei creditori, nell'ottica di assicurare un equilibrio finanziario non solo formale, ma effettivo e duraturo, declinato – come la giurisprudenza costituzionale insegnava – anche in chiave dinamica.

#### **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 Corte Brugnatella (PC):

- accerta le rilevate criticità gestionali, derivanti dalle descritte difficoltà nella riscossione delle entrate tributarie in conto residui e dalle correlate difficoltà nella gestione dei pagamenti, nonché dalla gestione della liquidità, come evidenziato nella parte in fatto

- 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, compendiati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del TUEL, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio;

- 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 Corte Brugnatella.

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

Il Relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Il Presidente

Marcovalerio Pozzato

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 11 novembre 2025

Il Funzionario preposto

Anna Maria Frate

(firmato digitalmente)