

Deliberazione n. 33/2026/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. Cristian Pettinari	Consigliere
dott.ssa Ilaria Pais Greco	Primo Referendario
dott. Antonino Carlo	Referendario
dott. Massimo Galiero	Referendario
dott. Massimiliano Maitino	Referendario

Adunanza del 26 marzo 2026

Comune di Prignano sulla Secchia (MO)

Rendiconto 2024 e Preventivo 2025-27

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 deliberazione n. 7/SEZAUT/2025/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 2025-2027;

Viste le linee guida per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto dell'esercizio 2024, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 8/2025/INPR;

Considerato che dette linee guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza degli enti locali dell'Emilia-Romagna con lettere di questa Sezione regionale di controllo del 4 aprile 2025 (prot. n. 1397 per i rendiconti) e del 5 maggio 2025 (prot. n. 1845 per i bilanci di previsione);

Vista la deliberazione n. 159/2025/INPR del 18 dicembre 2025 con la quale la Sezione ha approvato la programmazione delle attività di controllo per l'anno 2026;

Vista la deliberazione di questa Sezione n. 160/2025/INPR del 18 dicembre 2025, con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare ai controlli ai sensi dell'art. 1 c. 166 e ss. Della L. n. 266/2005;

Esaminate, a seguito delle indicazioni della Sezione delle Autonomie, le relazioni sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2024 e sul bilancio preventivo 2025-27 redatte dall'Organo di Revisione del Comune di Prignano sulla Secchia (MO);

Vista la nota prot. n. 703 in data 5 febbraio 2026 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 e dell'Organo di revisione;

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

Udito il relatore, Consigliere Tiziano Tessaro.

RITENUTO IN FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2026, ha esaminato la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio 2025/27 e al rendiconto per l'esercizio 2024 del Comune di Prignano sulla Secchia, e in particolare:

- le relazioni dell'Organo di revisione sul bilancio di previsione per gli esercizi 2025/27 e sul rendiconto per l'esercizio 2024, 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/2025/INPR e n. 8/SEZAUT/2025/INPR, mediante la compilazione dei questionari ivi allegati (di seguito anche "questionari");
- le relazioni dell'Organo di revisione, prodotte ai sensi dell'art. 239 del TUEL, sulla proposta di bilancio di previsione 2025-27 e sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione per l'esercizio finanziario 2024;
- 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 Prignano sulla Secchia.

2. Dall'esame della predetta documentazione, emerge la situazione contabile e finanziaria compendiate dalle seguenti tabelle relative al rendiconto 2024.

EQUILIBRI DI BILANCIO

	Rendiconto 2024
Equilibrio di parte corrente (O1)	€ 69.285,23
Equilibrio di parte capitale (Z1)	€ 109.720,92
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00
Equilibrio finale	€ 179.006,15

La costruzione degli equilibri nel 2024 rispetta quanto stabilito dal D. Lgs. n. 118/2011 e il Comune di Prignano sulla Secchia dichiara di aver conseguito un risultato di competenza non negativo, così come prescritto dall'art. 1, c. 821, della L. 30 dicembre 2018, n. 145.

RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE

	Rendiconto 2024
Fondo cassa al 31 dicembre 2024	€ 479.620,50
Residui attivi	€ 1.560.041,00
Residui passivi	€ 1.218.625,55
FPV per spese correnti	€ 79.948,67
FPV per spese in conto capitale	€ 50.232,33
Risultato di amministrazione	€ 690.854,95
Totale accantonamenti	€ 481.989,59
Di cui: FCDE	€ 445.791,11
Totale parte vincolata	€ 81.290,00
Totale parte destinata agli investimenti	€ 0,00
Totale parte libera	€ 127.575,36

L'Organo di revisione, nel parere sul rendiconto 2024, ha dichiarato di aver verificato la regolarità della metodologia di calcolo del FCDE.

L'Ente ha previsto un accantonamento a Fondo contenzioso pari a € 1.500,00 e, nel questionario sul rendiconto 2024, l'Organo di revisione ha dichiarato che l'Ente ha predisposto un elenco aggiornato al 31 dicembre 2024 dei giudizi in corso, con connesso censimento delle rispettive probabilità di soccombenza e le quote accantonate per la copertura degli oneri da contenzioso in essere sono risultate congrue rispetto al valore del contenzioso pendente, aggiornato al 31 dicembre 2024, secondo i criteri di cui al punto 5.2. lett. h) del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria.

L'Ente ha previsto un accantonamento per l'indennità di fine mandato pari a € 1.520,00 e per rinnovi contrattuali pari a € 33.178,48 e nel questionario sul rendiconto 2024 l'Organo di revisione ha dichiarato che tali accantonamenti risultano congrui.

CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

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

	Rendiconto 2024 Accertamenti (a)	Rendiconto 2024 Riscossioni (b)	% (b/a)
Tit.1 residui (iniziali +riaccertati)	€ 860.693,05	€ 364.047,65	42,30%
Tit.1 competenza	€ 2.471.806,78	€ 2.173.469,16	87,93%
Tit.3 residui (iniziali +riaccertati)	€ 146.350,24	€ 119.160,08	81,42%
Tit.3 competenza	€ 543.464,80	€ 361.327,08	66,49%

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

In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, dal parere dell'Organo di revisione sul rendiconto 2024, risultano accertamenti per "recupero evasione" per IMU e TARSU/TIA/TARES pari a € 755.052,19 con riscossioni per € 280.981,11 e con accantonamento a FCDE a rendiconto per € 445.791,11.

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2024
Fondo cassa finale	€ 479.620,50
Cassa vincolata	€ 160.513,47
Tempestività dei pagamenti	-7,84 giorni

Nell'esercizio 2024 il Comune di Prignano sulla Secchia ha fatto ricorso all'anticipazione di tesoreria per 247 giorni, interamente restituita a fine esercizio, con somme maturate a titolo di interessi passivi per € 11.150,29.

INDEBITAMENTO

	Rendiconto 2023	Rendiconto 2024
Debito complessivo a fine anno	€ 2.125.861,61	€ 1.968.518,61

L'Ente, nell'esercizio 2024, non ha contratto nuovo debito e non ha effettuato operazioni di rinegoziazione dei mutui e la percentuale di incidenza degli interessi passivi sulle entrate correnti ammonta al 2,79%.

Nel questionario sul rendiconto 2024 l'Organo di revisione ha dichiarato che il Comune non ha in essere garanzie (quali fidejussioni o lettere di patronage) o altre operazioni di finanziamento a favore di propri organismi partecipati o soggetti diversi dagli organismi partecipati.

L'ente, inoltre, non ha in corso contratti relativi a strumenti finanziari derivati.

2.1. Dalla documentazione versata in atti per l'esercizio 2024 risulta inoltre quanto segue:

- il rendiconto 2024 è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 8 del 28 aprile 2025;
- 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 fondo pluriennale vincolato (FPV) iscritto nel rendiconto 2024 e si osserva che tale fondo è imputato su un solo esercizio;
- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli art. 203, 204 e 207 del TUEL;
- a rendiconto 2024 risultano rispettati tutti i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario;
- nel corso dell'esercizio 2024 non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio e l'Organo di revisione ha ricevuto le attestazioni di inesistenza di debiti fuori bilancio in attesa di riconoscimento/finanziamento al 31 dicembre 2024 da parte dei responsabili di servizio;
- nell'esercizio 2024 è stato rispettato il vincolo di spesa per il personale dettato dai cc. 557 e 562 della L. n. 296/2006 e, per le assunzioni a tempo

determinato, è stato rispettato il limite di spesa previsto dall'art. 9, c. 28, del D.L. n. 78/2010;

- L'Ente si è avvalso della facoltà di redigere la situazione patrimoniale semplificata secondo le indicazioni del D.M. 12 ottobre 2021 e ha dichiarato di aver aggiornato gli inventari per determinare l'effettiva consistenza del patrimonio;

- nel questionario l'Organo di revisione ha dichiarato che l'informativa 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 e 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 SEZAUT/2/2016/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 2025-25 del Comune di Prignano sulla Secchia è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 49 del 16 dicembre 2024 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 Prignano sulla Secchia era stato destinatario di specifica pronuncia inerente i rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 (deliberazioni n. 12/2022/PRSE) con cui la Sezione ha rilevato profili di criticità in merito alla conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati in relazione alla doppia asseverazione da parte degli organi di revisione; nella riconciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e l'Unione dei Comuni del Distretto Ceramico; nell'efficacia del contrasto all'evasione tributaria; nell'adeguatezza del fondo rischi per contenzioso; nell'assenza di cassa vincolata e nell'incongruenze tra i dati inseriti in BDAP e i dati riportati nei documenti contabili.

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. 703 del 5 febbraio 2026, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti sul rendiconto 2024 e sul bilancio di previsione 2025/27:

- Rapporti creditori e debitori con l'Unione;

- Somme riscosse alla data del 31 dicembre 2024 in conti postali e bancari diversi dal conto di tesoreria principale;
- Contratti di partenariato pubblico privato;
- Segnalazioni ai sensi dell'art. 153 c. 6 del TUEL;
- Fondo crediti di dubbia esigibilità;
- Capacità di riscossione;
- Utilizzo anticipazione di tesoreria;
- Indicatore di tempestività dei pagamenti.

5.1. In esito alla ricezione della predetta nota istruttoria, il Comune, con nota prot. C.d.c. n. 927 del 24 febbraio 2026 ha fornito i seguenti chiarimenti.

5.1.1. In merito ai rapporti creditori e debitori con l'Unione, l'Ente ha riferito che nel corso del 2024 sono stati versati acconti per buona parte di quanto dovuto per i servizi gestiti dall'Unione, in attesa della rendicontazione finale delle partite debitorie-creditorie e ad oggi risulta effettuata la liquidazione e sono stati emessi i relativi mandati di pagamento a chiusura dei rapporti debiti/crediti.

5.1.2. In merito alle somme riscosse alla data del 31 dicembre 2024 in conti postali e bancari diversi dal conto di tesoreria principale e all'incongruenza tra quanto dichiarato nel questionario sul rendiconto 2024 e nel parere dell'Organo di revisione, il Comune ha riferito che risulta corretto quanto segnalato in sede di parere dal Revisore. L'Ente ha precisato che a fine dicembre 2024 risultavano incassi in conti correnti postali/bancari che sono stati contabilizzati nel corso del successivo mese di gennaio 2025, con reversali di incasso su residui 2024.

5.1.3. In merito al quesito nel questionario sul rendiconto 2024 sui contratti di partenariato pubblico privato, l'Ente ha riferito che "non ricorre la fattispecie" per tale tipologia di contratto.

5.1.4. In merito all'incongruenza tra quanto rappresentato nel questionario sul rendiconto 2024 e nel parere dell'Organo di revisione, l'Ente ha riferito che non sono state fatte segnalazioni ai sensi dell'art. 153 c. 6 TUEL.

5.1.5. In merito al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), l'Ente ha comunicato di aver ritenuto di non inserire accantonamenti per le entrate extra

tributarie, in considerazione dell'elevato tasso di riscossione e in considerazione dell'esiguità degli importi. Per gli introiti derivanti dalle sanzioni al codice della strada (anni 2018, 2019 e 2021) e dai proventi del centro estivo (anni 2021 e 2023) il Comune ha riferito che sono in corso le procedure per la riscossione coattiva, precisando che verranno stralciati dal conto del bilancio e iscritti a conto del patrimonio in sede di rendiconto 2025, secondo il principio contabile della competenza finanziaria potenziata; mentre per gli importi non riscossi relativi alle luci votive e ai proventi della refezione scolastica, considerata la loro natura di entrate di difficile esazione, l'Ente sta provvedendo alla loro svalutazione e conseguente accantonamento a FCDE nel rendiconto 2025, in corso di elaborazione, e ha comunicato che sarà di prossima attivazione il recupero coattivo.

5.1.6. In merito alla capacità di riscossione, l'Ente ha riferito che dal 2023 ha affidato a una società privata la gestione ordinaria TARI e la relativa attività di accertamento per omesso/parziale pagamento e/o per omessa/parziale dichiarazione, oltre al recupero coattivo. Il Comune ha precisato che l'affidamento in questione ha permesso di realizzare maggiore incisività e precisione negli incassi ordinari, andando anche a migliorare le riscossioni relative agli anni precedenti.

5.1.7. In merito all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria, il Comune ha riferito che nel corso del 2024 si è trovato a dover utilizzare tale strumento principalmente a seguito dell'esecuzione di lavori pubblici realizzati negli anni precedenti e per i quali si è protratta la procedura di reintegro dei fondi anticipati dall'Ente a causa delle modalità di rendicontazione ristrette a due finestre l'anno. Solo a fine anno 2024 l'Ente ha incassato, in buona parte, i relativi contributi statali, regionali e provinciali e ha precisato che, trattandosi di importi piuttosto elevati per un piccolo Ente, tutto questo ha creato un disallineamento della cassa con conseguenze negative in termini di interessi passivi.

5.1.8. In merito all'indicatore di tempestività dei pagamenti e alla mancata pubblicazione dell'indicatore annuale 2024, l'Ente ha riferito che si è trattata di una *"dimenticanza incolpevole, a oggi assolta con l'inserimento nella pagina dedicata"*. Il Comune ha inoltre riferito che l'indicatore di tempestività dei pagamenti annuale 2024 era pari a - 7,84 giorni e lo stock di debito residuo al 31 dicembre 2024 era pari a € 495,40 e non ha pagato interessi passivi.

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 Prignano sulla Secchia 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 precetto*

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

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

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

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

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

1.3. In continuità con il percorso già intrapreso per il passato, anche per gli esercizi in esame, il controllo ha privilegiato l’analisi dei saldi principali dei documenti contabili, delineati dalla 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 inerente al rendiconto; c) lo stato dell'indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli esercizi futuri" (sent. n. 49 del 2018): così che l'oggetto specifico (è) (...) *il risultato di amministrazione e cioè i saldi contabili che lo rappresentano in un determinato momento*, "in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio e, in specie, ai principi della legalità costituzionale in tema di finanza pubblica" (Corte cost., sent. n. 184/2022).

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

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

a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188".

Appare quindi chiaro che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'ente, dal momento che ne rappresenta, come detto, il coefficiente necessario ai fini dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 18/2019). Oltre che nelle previsioni dei citati 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 (compendiati nel risultato contabile di amministrazione) e alla sostenibilità dell'indebitamento, sono pertanto tra loro strettamente connesse; sicché, il governo della loro evoluzione è funzionale al mantenimento di una situazione di sana gestione finanziaria da parte dell'ente, proprio perché su di esse si concentra il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti, in chiave necessariamente dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013).

1.3.3. Infine, per ciò che concerne il vincolo di finanza pubblica di cui all'art. 1 c. 821 della L. n. 145/2018, mette conto rilevare che la norma indicata prevede che gli enti si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo desunto, in ciascun anno, dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione, previsto dall'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 precetto, riguardato sotto gli aspetti della violazione dell'equilibrio, dell'indebitamento e del pareggio, ma anche i profili elusivi dei vincoli anzidetti che si rinvengono ,come detto, anche dall'esame dei fenomeni gestionali sottostanti (Corte cost., sent. n. 184/2022), quali le fattispecie di incorretta allocazione dei rischi nel partenariato pubblico-privato, o nel leasing, nel rilascio di garanzie, ecc., ovvero di artificioso raggiungimento del saldo di finanza pubblica.

L'indagine della Sezione in cui *"il parametro normativo del controllo sui bilanci preventivi e successivi è costituito dalle regole e principi in materia di patto di stabilità, dal principio dell'equilibrio, dalle specifiche regole contabili dettate per dette finalità e, in generale, dal principio di legalità finanziaria"* (Corte cost. 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 trascinarsi di componenti finanziarie positive “non ordinarie” annidate nei resti di amministrazione, e del conseguente effetto di “mascheramento” di potenziali criticità strutturali di bilancio.

1.5. Ancora, la L. 29 dicembre 2022 n. 197 (Legge di Bilancio per l’anno 2023) ha introdotto una serie di disposizioni rilevanti per i Comuni in termini di nuove o riconfermate risorse a finanziamento di fondi dedicati e di agevolazioni gestionali previste in via eccezionale per l’anno 2023. La stessa norma ha inoltre introdotto rilevanti disposizioni per i Comuni in materia di entrate proprie e tra queste la novità principale consiste nell’introduzione di modalità automatiche (e non) di rottamazioni e stralci dei carichi affidati all’Agente della riscossione e la conversione in legge del D.L. 198/2022 ha previsto la proroga di tale facoltà al 31 marzo 2023.

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

dell'ente evitando di accantonare al Fondo di garanzia dei debiti commerciali che irrigidisce la spesa e rende problematico garantire servizi di buona qualità.

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

La giurisprudenza della Corte costituzionale ha più volte ribadito come adempiere agli obblighi tributari sia funzionale al finanziamento dei diritti, non perché si tratti di uno scambio fiscale o perché si tratti di un dovere di soggezione, ossia entrate versate contro servizi utili solo a chi ha versato, ma perché si tratta in definitiva di un dovere di solidarietà. Il tema dell'efficienza nella riscossione ha suscitato rinnovato interesse a seguito nell'inserimento nel Pnrr - nell'ambito delle misure correlate alla "Riforma dell'Amministrazione fiscale" (Missione 1, Componente 1 del PNRR, M1C1-121) - anche della "Riduzione del *tax gap*". L'obiettivo prevede che la "propensione all'evasione" si riduca, nel 2024, del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019 ed è previsto altresì uno step intermedio (M1C1-116) che assicurerà che la medesima "propensione all'evasione" si riduca, nel 2023, del 5% del valore di riferimento del 2019. È quindi indubbio che la piena realizzazione di tale riforma è considerata un volano per la valorizzazione e diffusione su ampia scala dei principi di equità e progressività e per la tenuta dei conti delle pubbliche amministrazioni.

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

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

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

Al fine di valutare il livello di salute finanziaria degli enti locali, si rileva che la Sezione autonomie, con 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 2024 e al bilancio di previsione 2025-27 questa Sezione ha definito i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (deliberazione n. 160/2025/INPR del 18 dicembre 2025) e precisamente:

1) Enti locali con parte disponibile del risultato d'amministrazione negativa;

2) Enti locali con fondo di garanzia dei debiti commerciali valorizzato a rendiconto 2024;

3) Enti locali con fondo anticipazione di tesoreria non restituito al 31 dicembre 2024;

4) Enti locali con giorni di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria superiore a 130 (centotrenta) nell'anno 2024;

5) Enti locali non ricompresi nei criteri precedenti, per i quali si ritengano necessari specifici approfondimenti in ordine a profili di carattere contabile e gestionale, anche in connessione a segnalazioni qualificate ed esposti.

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

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

3.1. Premessa sistematica: il risultato di amministrazione come saldo fondamentale soggetto a controllo

La Sezione ha proceduto all'esame analitico delle singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL, concentrando la propria attenzione su quelle che richiedono profili di necessario

controllo in capo agli organi a ciò deputati dalla norma. Tale verifica si impone in termini di assoluta indefettibilità, atteso che una non corretta determinazione del risultato di amministrazione costituisce fonte di potenziale squilibrio strutturale, compromettendo non soltanto la possibilità di recupero di eventuali disavanzi, ma altresì l'obiettivo di una sana gestione duratura e stabile dell'ente (Corte cost., sent. n. 18/2019). In questa prospettiva, la corretta costruzione del risultato di amministrazione non attiene a un mero adempimento contabile formale, bensì si configura come condizione strutturale di attendibilità del rendiconto e, per ciò stesso, di legittimità dell'azione amministrativa dell'ente locale, in quanto il rendiconto costituisce il documento contabile fondamentale attraverso il quale la collettività amministrata è posta in condizione di valutare la rispondenza della gestione finanziaria ai principi di equilibrio, efficienza ed efficacia sanciti dagli artt. 81 e 97 Cost. Le criticità rilevate nel corso dell'istruttoria sono riconducibili a quattro distinte aree problematiche, che si illustrano di seguito secondo un ordine sistematico che va dalle questioni afferenti alla capacità di riscossione dell'Ente, al ricorso all'anticipazione di tesoreria, fino alle violazioni degli obblighi di pubblicità e alle incongruenze documentali rilevate tra il questionario e la relazione dell'Organo di revisione.

3.2. Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione

3.2.1. Scarsa capacità di riscossione dell'Ente

3.2.1.1. La rilevazione del fenomeno

Un primo e qualificante profilo di criticità afferisce alle difficoltà nella riscossione delle entrate tributarie in conto residui. Dall'analisi delle risultanze contabili sul rendiconto 2024 emerge che il Comune, pur dimostrando una buona capacità di riscossione in competenza, manifesta apprezzabili difficoltà nella riscossione a residuo del titolo I, presentando una capacità di riscossione su tale voce pari al 42,30%, dato che si colloca al di sotto della soglia di adeguatezza generalmente ritenuta accettabile ai fini di una sana gestione finanziaria. Tale percentuale assume particolare rilievo critico ove si consideri che la scarsa riscossione a residuo non incide soltanto sull'effettiva disponibilità di cassa, ma si riflette direttamente sulla determinazione del risultato di amministrazione, con il rischio di una sua sovrastima rispetto all'effettiva consistenza patrimoniale dell'ente.

3.2.1.2. Il quadro normativo e i principi costituzionali di riferimento

La Sezione ha in più occasioni sottolineato l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, in quanto la loro effettiva riscossione incide sia sull'effettiva disponibilità di cassa — la cui insufficienza rende evidentemente più difficoltoso il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione — sia sullo smaltimento dei residui attivi (Corte cost., sent. n. 6/2017). È pertanto preferibile, in via generale, una maggiore cura nella riscossione delle entrate, idonea a garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio ma necessariamente proiettato 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 Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità. In altri termini, una scarsa capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste — anche a residuo — per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari del Comune qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost. sent. n. 4/2020).

In questa prospettiva, il fenomeno della scarsa riscossione coattiva, generalmente causato da una situazione di inefficienza organizzativa, incide negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche e "determina una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario" (Corte cost. sent. n. 120/2021), dovere che la stessa Corte costituzionale ha ricondotto come riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., essendo "preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi" (Corte cost. sent. n. 288/2019). Il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, riceve quindi una qualificazione di inderogabilità che si giustifica soltanto 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 ex art. 53 Cost. Sicché, 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" (Corte cost. sent. n. 75/1992), mentre 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” (Corte cost., sent. n. 51/1992).

3.2.1.3. Gli accantonamenti al FCDE e la loro funzione non risolutiva

Gli accantonamenti al Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità che l’ente doverosamente e indefettibilmente opera – soggetti alla verifica da parte dell’Organo di revisione quanto alla loro corretta alimentazione-conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione non valgono ad attenuare le criticità anzidette, sebbene siano in grado di neutralizzare eventuali effetti di indebita espansione della spesa, poiché essi non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo. Entro tale orizzonte diacronico, soprattutto ai fini dello smaltimento dei residui attivi, l’ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l’effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali da consentire una programmazione delle spese orientata ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, assicurando un equilibrio declinato, come detto, anche in chiave dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013). In questa prospettiva, il FCDE assolve a una funzione meramente cautelare e prudenziale, che non sostituisce l’obbligo dell’ente di perseguire l’effettiva riscossione delle proprie entrate attraverso adeguate politiche di recupero dei crediti tributari.

3.2.1.4. Il riaccertamento dei residui attivi e passivi: fondamento e disciplina

La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi costituisce adempimento fondamentale ai fini della esatta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e, quindi, della sua complessiva attendibilità. Una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi può portare a un’errata determinazione dell’avanzo o disavanzo dell’ente, inducendo in errore l’organo di indirizzo politico che approva il bilancio e, al contempo, i terzi — cittadini, creditori e organi di controllo — che su tale documento fanno affidamento.

A tale adempimento fanno riferimento le specifiche prescrizioni indicate dall’art. 228, comma 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 soltanto quelle per le quali la riscossione o il pagamento possano essere

previsti con un ragionevole grado di certezza. Il quadro normativo di riferimento delinea quindi un sistema bifasico che articola le opzioni gestionali dell'ente nella seguente sequenza logica.

In primo luogo, qualora l'ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di cui all'art. 228 del TUEL, decida di mantenerli nel conto del bilancio, deve verificare, 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 — anche l'effettiva esigibilità del credito, illustrando e motivando nella relazione al rendiconto le condizioni di insolvenza del debitore; ove risulti che il credito non sia più di fatto esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizione (art. 230 TUEL, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

In secondo luogo, il principio contabile 4/2, punto 9.1, prevede la facoltà concessa al responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata di valutare l'opportunità di operare lo stralcio di crediti di dubbia e difficile esazione non riscossi — trascorsi tre anni dalla loro scadenza — riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. Tale opzione ha il pregio di assicurare una rappresentazione del risultato di amministrazione depurata da eventuali rischi di mancata riscossione dei residui attivi, nei limiti dell'effettiva consistenza reale, oltre a consentire una diminuzione della probabilità di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria.

3.2.1.5. La funzione costituzionale della cura delle entrate e le prescrizioni conclusive

Ciò premesso, la funzione della cura delle entrate è stata qualificata come 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). Ciò comporta che "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., delib. 8 aprile 2021, n. 4)" (Corte cost. sent. n. 120/2021).

La Sezione richiama conclusivamente alla luce delle riferite criticità 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 organizzative e procedurali volte a superare le criticità emerse, in modo da garantire l'equilibrio finanziario non soltanto nella sua dimensione statica al momento della formazione del bilancio, ma anche nella sua indispensabile proiezione dinamica nel corso dell'esercizio.

3.2.2. Ricorso all'anticipazione di tesoreria: la duplice matrice strutturale del fenomeno

3.2.2.1. Il dato fattuale e il peggioramento pluriennale del fenomeno

Un secondo profilo di criticità, funzionalmente connesso a quello già illustrato in ordine alla scarsa capacità di riscossione ma non ad esso riducibile, attiene alla situazione di cassa dell'Ente, la quale ha indotto il Comune ad affidarsi all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria per 247 giorni nel corso dell'esercizio 2024, pur restituendola interamente al termine dell'esercizio, ma registrando la maturazione di interessi passivi per € 11.150,29. L'andamento pluriennale del fenomeno ne rivela la tendenza al progressivo aggravamento: nel 2022 l'anticipazione era stata utilizzata per 123 giorni, nel 2023 per 104 giorni, e nel 2024 il dato è salito a 247 giorni, vale a dire al 67,7% dell'anno solare. Tale progressione, lungi dal configurare una risposta contingente a tensioni di liquidità episodiche, segnala l'instaurarsi di una dipendenza strutturale dall'istituto dell'anticipazione, la cui causa deve essere analiticamente scomposta nelle sue due componenti essenziali: da un lato, la già descritta insufficienza nella riscossione delle entrate correnti a residuo; dall'altro, e con autonoma rilevanza sistematica, rilevabile dalle risultanze istruttorie, la divaricazione strutturale tra uscite di cassa in conto capitale e il tardivo reintegro dei fondi vincolati di provenienza esterna.

3.2.2.2. Il quadro normativo: la natura eccezionale e temporanea dell'anticipazione di tesoreria

L'art. 222 del TUEL e l'art. 3, c. 17, della L. n. 350/2003 consentono il ricorso all'anticipazione di tesoreria — che costituisce una forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di investimento posti dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione — esclusivamente per

“superare una momentanea carenza di liquidità” (Corte cost 4/2020) , vale a dire per fronteggiare improrogabili e comunque transitorie esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico fisiologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni nell’ambito di una gestione finanziaria sostanzialmente equilibrata. La struttura normativa dello strumento postula quindi la sua applicazione in una dimensione di eccezionalità e temporaneità: l’anticipazione è concepita come rimedio contingente alla momentanea insufficienza di liquidità (Corte cost sent. n.188/2014), non come strumento strutturale di finanziamento della spesa, sia essa corrente o in conto capitale. Un utilizzo protratto per 247 giorni nell’esercizio 2024 travalica in modo evidente la soglia della momentaneità che la norma presuppone, trasformando di fatto tale istituto da presidio degli squilibri temporali fisiologici in una forma di indebitamento ricorrente, gestito in sostituzione del debito commerciale o come surrogato del finanziamento esterno in attesa del reintegro delle somme anticipate per lavori pubblici.

3.2.2.3. La prima matrice: la scarsa riscossione delle entrate correnti e il circolo vizioso della liquidità

La prima matrice causale del ricorso prolungato all’anticipazione di tesoreria è direttamente riconducibile alla scarsa capacità di riscossione delle entrate tributarie a residuo, già analizzata al paragrafo 3.2.1, che comprime strutturalmente la disponibilità di cassa al di sotto del livello necessario a far fronte ai pagamenti in scadenza. Il meccanismo è quello di un circolo vizioso che si autoalimenta: la riscossione insufficiente genera tensioni di cassa, le tensioni di cassa impongono il ricorso all’anticipazione di tesoreria, e il costo di quest’ultima — tradotto in interessi passivi — riduce ulteriormente le risorse disponibili per la gestione corrente. Come questa Sezione ha avuto modo di sottolineare in precedenti deliberazioni, un ente che riscuote con ritardo si trova strutturalmente in tensione di cassa, e questa tensione si scarica inevitabilmente sui pagamenti, generando il corto circuito nel quale la disfunzione sul versante delle entrate alimenta l’inadempimento sul versante delle uscite (Corte cost. sent. n. 6/2017). La Corte dei conti, Sezioni riunite in sede di controllo, ha affermato in più occasioni che la mancata attivazione delle procedure di riscossione coattiva, quando non supportata da atti interruttivi della prescrizione adeguati, costituisce un danno erariale da mancata entrata imputabile a colpa grave del funzionario responsabile, giacché il diritto alla percezione integrale delle risorse proprie è strumentale all’equilibrio del bilancio e, in ultima istanza, al finanziamento dei servizi pubblici essenziali (Corte dei conti, SS.RR. in s.c., delib. n. 4/2021).

3.2.2.4. La seconda matrice: la divaricazione strutturale tra uscite in conto capitale e reintegro tardivo dei fondi vincolati

La seconda matrice causale, dotata di autonoma rilevanza sistematica e non riducibile alla prima, è quella indicata dallo stesso Comune in sede istruttoria con il riferimento all'esecuzione di lavori pubblici realizzati negli anni precedenti e alla procedura di reintegro dei fondi anticipati, "protratta a causa delle modalità di rendicontazione ristrette a due finestre all'anno". Tale indicazione non può essere acquisita come mera giustificazione, imponendo invece una qualificazione nella sua reale portata strutturale, che attiene alla struttura stessa del finanziamento degli investimenti pubblici locali.

Il fenomeno discende, in via generale, dal fatto che la quasi totalità dei residui attivi in conto capitale degli enti locali di medie dimensioni è costituita da trasferimenti provenienti da soggetti terzi — Stato, Regione, Unione europea, ovvero, come nel caso di specie, altri soggetti pubblici erogatori — la cui erogazione è, per loro natura, subordinata alla rendicontazione delle spese sostenute. Ciò comporta che l'ente deve anticipare risorse proprie per eseguire i lavori — o comunque garantire la copertura finanziaria degli interventi — prima di poter incassare i corrispondenti trasferimenti (questa Sezione, delib. nn. 65/2025/VSG e 130/2025/PRSE). Il disallineamento temporale tra l'insorgenza del diritto di credito e il momento dell'effettivo incasso configura una divaricazione strutturale tra competenza e cassa in conto capitale che, qualora non adeguatamente presidiata attraverso una programmazione prudente dei flussi finanziari, si traduce in tensioni di liquidità che l'ente è costretto a gestire ricorrendo all'anticipazione di tesoreria.

Tale divaricazione è ulteriormente amplificata dalla rigidità delle finestre di rendicontazione, che impone all'ente di attendere le scadenze periodiche stabilite dall'ente erogatore per ottenere il reintegro delle somme anticipate, indipendentemente dal momento in cui i pagamenti sono stati eseguiti. L'Ente si trova quindi in una condizione di anticipazione strutturale di risorse proprie a beneficio del soggetto erogatore, sostenendo nel frattempo i costi dell'anticipazione di tesoreria. Al riguardo, va rammentato che l'art. 44 del D.L. n. 66/2014, come modificato dall'art. 40, comma 2, del D.L. n. 19/2024 convertito dalla L. n. 56/2024, sancisce un obbligo giuridico di tempestivo riversamento agli enti locali delle somme attribuite dagli altri livelli di governo, la cui inosservanza da parte del soggetto erogatore non vale tuttavia a esonerare l'ente locale dagli obblighi di tempestività nei confronti dei propri creditori privati, come chiarito dalla Ragioneria Generale dello Stato con circolare n. 36/2024.

Sul piano della qualificazione giuridica, l'ente che impiega liquidità corrente per anticipare il finanziamento di lavori pubblici in attesa del rimborso da parte del soggetto erogatore realizza, di fatto, una commistione tra gestione corrente e gestione in conto capitale che comprime strutturalmente la cassa disponibile per la parte corrente. Tale commistione deve essere attentamente presidiata alla luce delle disposizioni dell'art. 195 del TUEL in materia di utilizzo temporaneo di entrate con vincolo di destinazione e dell'art. 180, comma 3, del medesimo T.U. in ordine alle modalità di impiego delle risorse vincolate, nonché delle correlate regole in materia di cassa vincolata: il governo di quest'ultima richiede che l'ente tenga in ogni momento separata contezza delle disponibilità libere da quelle destinate a scopi specifici, al fine di evitare che il ricorso all'anticipazione di tesoreria sia reso necessario dall'utilizzo improprio di risorse vincolate per il finanziamento di spese di competenza della gestione ordinaria.

3.2.2.5. La gestione della liquidità come funzione unitaria di governo finanziario e il piano annuale dei flussi di cassa

Le due matrici causali sopra illustrate convergono in un quadro di complessiva insufficienza della programmazione dei flussi di cassa, la quale costituisce il presupposto organizzativo indispensabile per prevenire le tensioni di liquidità che l'utilizzo prolungato dell'anticipazione di tesoreria rende sintomatico (questa Sezione delib. n. 5/2024). La gestione della liquidità dell'ente locale non si risolve, infatti, nella somma aritmetica di operazioni contabili distinte e reciprocamente indipendenti, ma costituisce una funzione unitaria di governo finanziario nella quale il flusso delle entrate e il flusso delle uscite — tanto nella parte corrente quanto in quella capitale — si condizionano vicendevolmente, sicché il disallineamento temporale tra riscossione e pagamento non è mai un fatto neutro sul piano giuridico, generando conseguenze che interessano tanto la sfera dei diritti dei contribuenti e dei creditori privati quanto i principi costituzionali che presiedono all'organizzazione e all'azione della pubblica amministrazione (artt. 81, 97 Cost.; Corte cost. sent. n. 6/2017). La corretta cura della liquidità implica pertanto che l'ente si doti di strumenti idonei a governare entrambi i versanti del proprio ciclo finanziario, assicurando che le entrate siano rimosse con la massima sollecitudine e che le uscite siano eseguite con la tempestività imposta dalla legge, in un equilibrio dinamico che trova il proprio fondamento ultimo nelle norme della Carta costituzionale e nella giurisprudenza che le ha progressivamente interpretate e sistematizzate.

In questa prospettiva, assume rilevanza centrale la disciplina introdotta dall'art. 6, c. 1, del D.L. 19 ottobre 2024, n. 155, convertito con modificazioni

dalla L. 9 dicembre 2024, n. 189, il quale, in attuazione della milestone M1C1-72 bis del Piano nazionale di ripresa e resilienza, impone a tutti gli enti territoriali di adottare, entro il 28 febbraio di ciascun anno, un piano annuale dei flussi di cassa – a partire dal 2025- contenente un cronoprogramma mensile degli incassi e dei pagamenti. Il piano si articola in una proiezione trimestrale cumulata nella quale, distinguendo i flussi in entrata da quelli in uscita sulla base dei primi livelli della codifica SIOPE, è possibile determinare per ciascun trimestre il presunto saldo di cassa, la cassa vincolata e l'eventuale utilizzo dell'anticipazione di tesoreria. Esso è elaborato dal responsabile finanziario con la collaborazione dei responsabili dei servizi, aggiornato al termine di ciascun trimestre, e si raccorda con la disciplina della cassa vincolata di cui agli artt. 180 e 195 del TUEL e con i termini di pagamento imposti dal D.Lgs. n. 231/2002, configurandosi come strumento di prevenzione delle tensioni di liquidità piuttosto che come rimedio ex post alle stesse.

Il piano annuale dei flussi di cassa assume rilievo particolare in relazione alla componente in conto capitale, poiché consente di mappare ex ante il disallineamento temporale tra le uscite per lavori pubblici e i previsti incassi dei corrispondenti trasferimenti, quantificando il fabbisogno di liquidità che ne deriverà in ciascun trimestre e consentendo all'ente di attivare per tempo gli strumenti di copertura disponibili – tra cui, in via residuale e nei limiti di legge, l'anticipazione di tesoreria – senza che il ricorso a quest'ultima si determini in modo improvviso e per l'intera durata dell'anno. L'assenza di una programmazione adeguata dei flussi di cassa si traduce, per converso, nell'incapacità di governare il ciclo finanziario dell'ente in modo preventivo, con la conseguenza che le tensioni di cassa – prevedibili e in larga misura governabili – si manifestano come emergenze che impongono il ricorso prolungato all'anticipazione, generando quegli oneri finanziari per interessi passivi che i dati dell'esercizio 2024 documentano. Il raccordo tra il piano dei flussi di cassa e le funzioni dell'Organo di revisione si realizza, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.L. n. 155/2024, attraverso la verifica, da parte del revisore, della coerenza delle previsioni di cassa con quelle del bilancio approvato, verifica che si rinnova con cadenza almeno trimestrale, così che il monitoraggio della liquidità assuma carattere sistematico e non meramente episodico.

3.2.3. La negligenza documentale dell'Organo di revisione come fattore concausale delle criticità di liquidità

3.2.3.1. Il nesso tra le incongruenze documentali e il governo della liquidità

La Sezione ha rilevato, in sede istruttoria, incongruenze tra quanto rappresentato nel questionario e quanto indicato nella relazione dell'Organo di revisione sul rendiconto 2024, con specifico riferimento alle somme riscosse al 31 dicembre 2024 in conti postali e bancari diversi dal conto di tesoreria principale e alle segnalazioni ai sensi dell'art. 153, comma 6, del TUEL. Tali incongruenze non costituiscono un profilo di criticità formalmente autonomo rispetto a quelli già illustrati in ordine alla liquidità dell'ente, bensì si inseriscono nel medesimo circuito causale che alimenta le tensioni finanziarie documentate nell'esercizio 2024 e che è stato analizzato nei paragrafi precedenti. La gestione della liquidità, come si è sottolineato al paragrafo 3.2.2, richiede una programmazione preventiva dei flussi di cassa che presuppone, a sua volta, un patrimonio informativo attendibile, coerente e tempestivamente aggiornato: è precisamente su tale patrimonio informativo che l'Organo di revisione esercita un presidio istituzionale indefettibile, e è pertanto la qualità di tale presidio che risulta compromessa dalla condotta documentale rilevata, con conseguenze che si proiettano direttamente sulla capacità dell'ente di governare preventivamente il proprio ciclo finanziario.

3.2.3.2. Gli obblighi specifici dell'Organo di revisione in materia di liquidità e la loro violazione

L'Organo di revisione assume, da un lato, la qualificazione di organo tecnico di controllo che somma su di sé obblighi e responsabilità della revisione, da svolgere in aderenza a precise regole giuridiche, e, dall'altro, assume l'obbligo della prestazione non nell'interesse esclusivo del committente — l'ente locale — bensì nell'interesse pubblico alla sana e corretta gestione dell'ente. Depone in tal senso la disposizione dell'art. 239 del TUEL, che suggella l'imprescindibile rapporto di collaborazione con la Corte dei conti, istituendo uno stretto raccordo sul piano soggettivo tra i controlli interni e quelli esterni relativi alla gestione, in coerenza con il nuovo sistema dei controlli interni delineato dal D.L. n. 174/2012, che attribuisce all'Organo di revisione una funzione neutra, a tutela ausiliaria di un interesse generale dello Stato-ordinamento (Sezione delle Autonomie, delib. n. 16/2018).

Tra gli obblighi specifici che tale qualificazione comporta, assumono rilievo determinante — in relazione alle criticità di liquidità documentate nel presente giudizio — quelli che attengono alla vigilanza periodica sulla gestione di cassa e sui flussi di tesoreria. L'art. 223 del TUEL attribuisce all'Organo di revisione la

verifica ordinaria di cassa con cadenza trimestrale, comprensiva del controllo sulla gestione del servizio di tesoreria e degli altri agenti contabili di cui all'art. 233. Tale verifica non è un adempimento meramente ricognitivo, ma costituisce lo strumento attraverso il quale il revisore è chiamato a monitorare l'andamento effettivo dei flussi finanziari, a rilevare le situazioni di tensione di cassa nelle loro cause strutturali e a segnalare agli organi competenti le criticità che possano compromettere gli equilibri finanziari dell'ente, anche in relazione all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria. A ciò si aggiunge, con specifico riferimento alla programmazione dei flussi, l'obbligo introdotto dall'art. 6, comma 2, del D.L. n. 155/2024, in forza del quale il revisore è tenuto a verificare la coerenza delle previsioni di cassa contenute nel piano annuale con quelle del bilancio approvato, con aggiornamento trimestrale, così che il monitoraggio della liquidità assuma carattere sistematico e non meramente episodico. L'obbligo di svolgere tale ausilio con la "diligenza del mandatario", sancito dall'art. 240 del TUEL, implica quindi che le attestazioni contenute nel questionario e nella relazione al rendiconto debbano riflettere un'effettiva vigilanza sostanziale sulla situazione di cassa, la cui esattezza e coerenza condizionano direttamente la capacità dell'Organo di controllo esterno di intercettare tempestivamente le criticità e di attivare le misure correttive che l'ordinamento appresta (Sezione delle Autonomie, delib. n. 12/2019).

3.2.3.3. La concausalità con le criticità di liquidità e la responsabilità del revisore

Le incongruenze rilevate tra il questionario e la relazione dell'Organo di revisione si proiettano sul governo della liquidità dell'Ente attraverso un duplice meccanismo di vulnerazione. Sul primo livello, quello dell'informazione disponibile alla Sezione, l'incoerenza tra le attestazioni trasmette un segnale distorto sulla situazione di cassa e sulle segnalazioni di cui all'art. 153, comma 6, del TUEL, impedendo all'Organo di controllo esterno di disporre di quel patrimonio informativo attendibile che costituisce il presupposto logico e giuridico dell'attività istruttoria. Sul secondo livello, quello della vigilanza interna, le medesime incongruenze lasciano inferire che l'Organo di revisione non abbia esercitato con la dovuta diligenza qualificata le funzioni di monitoraggio periodico della cassa che gli competono ai sensi degli artt. 223 e 239 del TUEL: un revisore che avesse vigilato con la necessaria attenzione sull'andamento dei flussi finanziari, sulla progressiva dilatazione dell'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria — passata da 104 giorni nel 2023 a 247 giorni nel 2024 — e sulla composizione dei residui attivi in conto capitale, avrebbe avuto tutti gli elementi per formulare tempestive

segnalazioni agli organi di indirizzo politico e al responsabile finanziario, tali da consentire l'adozione preventiva delle misure organizzative descritte al paragrafo 3.2.2. La condotta dell'Organo di revisione, nella misura in cui è risultata dissonante tra le diverse attestazioni prodotte, si colloca pertanto in una relazione di concausalità con le criticità di liquidità dell'Ente: non è possibile affermare che una vigilanza diligente avrebbe certamente impedito il ricorso prolungato all'anticipazione di tesoreria, ma è certo che la funzione di governo preventivo della liquidità che l'ordinamento affida al sistema dei controlli interni è rimasta priva di quel presidio informativo sistematico che avrebbe consentito di rilevare e segnalare tempestivamente la degenerazione strutturale del fenomeno. Tale condotta va pertanto valutata sotto il profilo della responsabilità tipica del mandatario tenuto al grado qualificato di diligenza richiesta ai sensi dell'art. 240 del TUEL, con le conseguenti implicazioni in ordine agli obblighi di vigilanza e di referto che l'ordinamento pone a carico dei componenti dell'Organo di revisione.

4. Verifiche sugli equilibri di bilancio e collegamento con il principio di trasparenza

I profili attinenti alla corretta determinazione del risultato di amministrazione e al governo della liquidità, già esaminati nella sezione 3, incidono naturalmente sul rispetto dell'equilibrio di bilancio, dal quale discende che l'ossequio ai principi dell'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.) e della economicità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.) si deve tradurre in precisi vincoli che attengono alla capacità di spesa dell'ente locale, necessariamente circoscritta entro gli indefettibili limiti di una loro riconduzione ai canoni di un equilibrio complessivo della finanza pubblica allargata. Le carenze nei meccanismi di controllo interno e di informazione finanziaria già rilevate al paragrafo 3.2.3 trovano un riscontro ulteriore, sul piano degli adempimenti pubblicitari verso la collettività, nella violazione descritta nel paragrafo seguente, la quale — come si illustrerà — non si esaurisce in un'irregolarità formale di trasparenza, bensì si connette al medesimo deficit di governo dei flussi finanziari che l'intera sezione 3 ha messo in luce: l'indicatore di tempestività dei pagamenti, infatti, è il dato che consente alla collettività amministrata di verificare *ab externo* se le tensioni di liquidità dell'ente si siano tradotte in ritardi nei pagamenti, completando quindi sul versante della trasparenza esterna il presidio informativo che l'Organo di revisione è chiamato ad assicurare sul versante del controllo interno.

4.1. Inadempimento degli obblighi di pubblicazione dell'indicatore di tempestività dei pagamenti

4.1.1. La violazione rilevata e il suo significato finanziario

L'art. 33 del D.Lgs. n. 33 del 14 marzo 2013 prescrive che "le pubbliche amministrazioni pubblicano, con cadenza annuale, un indicatore dei propri tempi medi di pagamento relativi agli acquisti di beni, servizi, prestazioni professionali e forniture, denominato "indicatore annuale di tempestività dei pagamenti"". Dalla consultazione del sito del Comune di Prignano sulla Secchia, nella sezione Amministrazione trasparente/Pagamenti dell'Amministrazione/Indicatori di tempestività dei pagamenti, tale indicatore non risultava pubblicato alla data di avvio dell'istruttoria. Soltanto in seguito alla richiesta di chiarimenti istruttori formulata dalla Sezione, l'ente ha provveduto alla relativa pubblicazione, circostanza che conferma la preesistente violazione dell'obbligo e non vale a sanarla retroattivamente ai fini della valutazione complessiva della gestione 2024. L'inadempimento assume un rilievo che trascende il piano formale della trasparenza, poiché l'indicatore di tempestività dei pagamenti costituisce precisamente lo strumento attraverso il quale la collettività amministrata, i creditori commerciali e gli organi di controllo possono verificare se le tensioni di liquidità documentate nel presente giudizio — e in particolare il ricorso prolungato all'anticipazione di tesoreria per 247 giorni nell'esercizio 2024 — si siano tradotte in ritardi nei pagamenti, con le correlate conseguenze in termini di responsabilità dirigenziali e di obblighi di accantonamento al Fondo garanzia debiti commerciali. La sua omessa pubblicazione priva il circuito informativo esterno di un dato essenziale per la valutazione complessiva della qualità del governo della liquidità, aggravando quella opacità che le incongruenze documentali dell'Organo di revisione già determinano sul versante del controllo interno.

4.1.2. Il quadro delle responsabilità e il principio di trasparenza

Gli obblighi di pubblicazione di cui al D.Lgs. n. 33/2013 fanno capo alle posizioni apicali dell'amministrazione e la loro osservanza è condizione per l'erogazione della retribuzione di risultato. Il loro inadempimento può concretizzare responsabilità di tipo dirigenziale e contabile ai sensi degli artt. 45 e seguenti del D.Lgs. n. 33/2013, può determinare l'irrogazione di sanzioni amministrative da parte dell'ANAC e può sfociare finanche in responsabilità di carattere penale. Sul piano sistematico, tali obblighi positivi sono posti a carico delle amministrazioni in quanto strumentali ad assicurare a tutti i cittadini la più ampia partecipazione al dibattito pubblico e il controllo diffuso dell'agere amministrativo, ai fini dell'attuazione dei principi costituzionali di imparzialità,

buon andamento, responsabilità, efficacia ed efficienza nell'utilizzo delle risorse pubbliche.

La trasparenza, intesa in senso pregnante dal D.Lgs. n. 33/2013 nella sua declinazione di accesso civico generalizzato, è stata qualificata dalla giurisprudenza amministrativa come presidio fondamentale contro la cattiva amministrazione e la corruzione (Cons. Stato, Sez. III, 06/03/2019, n. 1546; Cons. Stato, Sez. VI, 25/06/2018, n. 3907; Cons. Stato, Sez. VI, 20/11/2013, n. 5515), poiché la pubblicazione di documenti e dati da parte della pubblica amministrazione consente a chiunque di accedere a informazioni indispensabili per conoscere in concreto l'operato degli organi pubblici. In questo quadro, le deliberazioni della Corte dei conti assolvono la funzione di intercettare comportamenti capaci di sviare il ciclo di bilancio dal percorso costituzionalmente garantito dell'equilibrio tra entrate e spese (Sezione Basilicata, n. 33/2020/PRSP), consentendo alla comunità amministrata di comprendere le scelte dell'amministrazione pubblica e di valutare se queste siano improntate alla corretta e sana gestione finanziaria. L'inadempimento del Comune ha pertanto vulnerato il principio della trasparenza sia con la mancata pubblicazione della documentazione soggetta all'obbligo, sia poiché la tardiva pubblicazione, intervenuta solo a seguito della richiesta istruttoria, non equivale all'adempimento spontaneo e tempestivo che la norma postula.

5. Sintesi ricognitiva e misure prescritte

In conclusione, le criticità rilevate nel corso dell'istruttoria si articolano in quattro distinte aree problematiche, tra loro sistematicamente connesse nell'ambito di un sistema di gestione finanziaria che presenta significativi segnali di sofferenza strutturale. In primo luogo, la scarsa capacità di riscossione delle entrate tributarie a residuo — con un tasso del 42,30% sul titolo I — espone il risultato di amministrazione al rischio di sovrastima e comprime la disponibilità di cassa, compromettendo l'equilibrio finanziario in chiave dinamica e rendendo necessario un rafforzamento delle politiche di recupero crediti e un rigoroso riaccertamento annuale dei residui attivi ai sensi dell'art. 228 del TUEL. In secondo luogo, il ricorso all'anticipazione di tesoreria per 247 giorni nell'esercizio 2024 — in progressione rispetto ai 104 e 123 giorni degli esercizi precedenti — configura un utilizzo strutturale di uno strumento concepito per esigenze meramente temporanee, la cui origine deve essere ricercata congiuntamente nella scarsa riscossione corrente e nella divaricazione strutturale tra uscite in

conto capitale e reintegro tardivo dei fondi vincolati, richiedendo l'adozione del piano annuale dei flussi di cassa ai sensi dell'art. 6, c. 1, del D.L. n. 155/2024. In terzo luogo, le incongruenze documentali dell'Organo di revisione si collocano in una relazione di concausalità con le criticità di liquidità dell'ente, vulnerando la funzione di governo preventivo dei flussi finanziari che l'ordinamento affida al sistema dei controlli interni, con la conseguente responsabilità che ne discende ai sensi dell'art. 240 del TUEL. In quarto luogo, l'inadempimento degli obblighi di pubblicazione dell'indicatore di tempestività dei pagamenti ex art. 33 del D.Lgs. n. 33/2013 — pur afferendo al diverso piano della trasparenza esterna verso la collettività — si salda alle criticità precedenti privando il circuito informativo pubblico di un dato essenziale per la verifica *ab externo* della qualità del governo della liquidità dell'Ente, con le correlate responsabilità dirigenziali, contabili e, nei casi più gravi, penali che ne discendono.

La Sezione rimane in attesa delle misure che il Comune e l'Organo di revisione intenderanno adottare per il superamento delle criticità segnalate, riservandosi ogni ulteriore valutazione alla luce degli sviluppi della gestione finanziaria nel corso degli esercizi successivi.

P.Q.M.

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna, nel concludere l'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2024 e al bilancio di previsione 2025-27 del Comune di Prignano sulla Secchia (MO):

- accerta criticità derivanti da difficoltà nella riscossione delle entrate tributarie in conto residui e dalle correlate difficoltà nella gestione della liquidità e accerta criticità gestionali, 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, compendati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del TUEL, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio;

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

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

Così deciso in Bologna, nella Camera di Consiglio del 26 marzo 2026.

Il Relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Il Presidente

Marcovalerio Pozzato

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 10 aprile 2026

Il Funzionario preposto

Anna Maria Frate

(firmato digitalmente)