

Deliberazione n. 77 /2023/PRSP



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

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

* riunita mediante collegamento telematico

Adunanza del 10 maggio 2023

Comune di Pennabilli (RN)

Rendiconto 2021 e Preventivo 2022-24

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Visto l'art. 148-*bis*, comma 3, del TUEL, così come introdotto dalla lettera e), dell'art. 3, c. 1, D. L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 213 del 7 dicembre 2012;

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

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

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

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

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

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

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

Viste le note prot. n. 17 in data 3 gennaio, prot. n. 269 del 18 gennaio e prot. n. 892 del 28 febbraio 2023, con le quali il Magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

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

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;

FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2023, ha esaminato la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio

2022/24 ed al rendiconto per l'esercizio 2021 del Comune di Pennabilli, ed in particolare:

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

2. Dall'esame della predetta documentazione, emerge la situazione contabile e finanziaria compendiate dalle seguenti tabelle relative al rendiconto 2020.

EQUILIBRI DI BILANCIO

	Rendiconto 2021
Equilibrio di parte corrente	€ 330.543,12
Equilibrio di parte capitale	€ 49.661,88
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00
Equilibrio finale	€ 380.205,00

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

RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE

	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021
Fondo cassa	€ 573.585,75	€ 811.544,36
Residui attivi	€ 3.096.685,69	€ 3.906.085,35
Residui passivi	€ 1.402.273,95	€ 1.914.834,44
FPV per spese correnti	€ 0,00	€ 49.538,88
FPV per spese in conto capitale	€ 45.696,11	€ 187.147,92
Risultato di amministrazione	€ 2.222.301,38	€ 2.566.108,47
Totale accantonamenti	€ 3.312.278,95	€ 3.298.207,55
di cui: FCDE	€ 1.481.440,67	€ 1.449.426,24
Totale parte vincolata	€ 436.936,02	€ 350.489,25
Totale parte destinata agli investimenti	€ 68.120,37	€ 410.040,95
Totale parte disponibile	€ - 1.595.033,96	€ - 1.498.629,28
Disavanzo da riaccertamento straordinario (quota annuale recupero € 63.529,13)	€ - 1.206.510,20	
Disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE (quota annuale recupero € 25.901,58 dall'anno 2021)	€ - 388.523,76	

La parte disponibile negativa nell'esercizio 2021 risulta migliorata di € 96.404,68 rispetto all'anno precedente e pertanto, a rendiconto, l'ente evidenzia un recupero oltre la quota annuale di ripiano del disavanzo di competenza dell'esercizio 2021 complessivamente pari a € 89.430,71, ma nella relazione sulla gestione non emerge la ripartizione della parte disponibile negativa del risultato d'amministrazione al 31 dicembre 2021 distinta tra disavanzo da riaccertamento straordinario e disavanzo derivante da una diversa modalità di calcolo del FCDE.

Nel questionario sul rendiconto 2021 l'ente dichiara che il riaccertamento dei residui attivi non è stato effettuato dai singoli responsabili delle relative

entrate e l'ente non ha provveduto, secondo le modalità definite dal D.M. 14 luglio 2021, al riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 4, c. 4, del D. L. 22 marzo 2021, n. 41 (conv. dalla L. 21 maggio 2021, n. 69) in tema di annullamento automatico dei debiti tributari, d'importo residuo fino ad euro 5.000, risultanti da carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010 per "per difficoltà segnalate dall'ufficio tributi a risalire all'entità del credito".

I residui attivi ammontano ad € 3.906.085,35 di cui € 2.429.022,75 provenienti dalla gestione dei residui ed € 1.477.062,60 provenienti dalla gestione di competenza 2021, così ripartiti per titoli di entrata:

Titolo entrata	Gestione residui	Gestione competenza 2021
1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	€ 1.385.007,38	€ 332.657,84
2 - Trasferimenti correnti	€ 78.033,40	€ 138.294,21
3 - Entrate extratributarie	€ 65.135,19	€ 122.372,11
4 - Entrate in conto capitale	€ 889.958,75	€ 853.858,26
5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	€ 0,00	€ 13.904,66
6 - Accensione prestiti	€ 0,00	€ 13.904,66
7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	€ 0,00	€ 0,00
9 - Entrate per conto terzi e partite di giro	€ 10.888,03	€ 2.070,86
Totale	€ 2.429.022,75	€ 1.477.062,60

L'Organo di revisione ha verificato la regolarità della metodologia di calcolo del fondo crediti dubbia esigibilità.

Nel parere sul rendiconto 2021 l'Organo di revisione ha dichiarato di aver verificato il corretto accantonamento del FAL (fondo anticipazioni di liquidità) nel risultato d'amministrazione pari a € 1.737.430,33 e nel questionario sul rendiconto 2021 l'ente ha dichiarato di aver rispettato nel rendiconto 2021 le disposizioni di cui all'art. 52, c. 1-ter, D. L. n. 73/2021, conv. in L. 106/2021, in relazione alle modalità di contabilizzazione del FAL (dando evidenza della riduzione dell'accantonamento nella misura della quota rimborsata nell'esercizio), ma non ha provveduto ad accantonare le risorse liberate a seguito della riduzione del FAL in un'apposita voce denominata "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità"

che consente anche agli enti in disavanzo di poter applicare queste somme ai bilanci degli esercizi successivi, in deroga ai commi 897-898 della L. 145/2018.

L'ente ha accantonato € 500,00 come fondo perdite società partecipate, qualora ricorrano le condizioni ex art. 21 del TUSP, ma dal questionario sul rendiconto 2021 l'ente non segnala di detenere partecipazioni, anche indirette, in società che hanno registrato una perdita nell'esercizio 2020 e/o nell'esercizio 2021.

L'Ente ha un accantonamento al fondo di garanzia dei debiti commerciali (FGDC) pari a € 64.474,88 e l'Organo di revisione dichiara la correttezza dell'importo accantonato e nel questionario sul rendiconto 2021 dichiara che la percentuale di accantonamento a tale fondo è stata determinata secondo i criteri fissati dall'art. 1, commi 862 e 863 della l. n. 145/2018, al netto degli "stanziamenti di spesa che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione", riferita solo ai vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti per i quali operano i limiti di utilizzazione prescritti dal combinato disposto degli artt. 195 e 222 del TUEL.

L'ente ha accantonato a fondo rischi contenzioso € 500,00 e nel parere sul rendiconto 2021 l'Organo di revisione dichiara che l'ente non ha adottato alcun provvedimento in merito alla quantificazione dello stesso secondo le modalità previste dal principio applicato alla contabilità finanziaria al punto 5.2 lettera h) e tenuto conto di quanto previsto dall'OIC 31 per la definizione della gradualità del rischio, per il pagamento di potenziali oneri derivanti da sentenze. Tale aspetto sarà valutato in occasione di indagine specifica sul fondo rischi da parte della scrivente Sezione.

L'ente non ha accantonamenti per l'indennità di fine mandato in quanto il Sindaco ne ha fatto espressa rinuncia.

CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

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

	Rendiconto 2021 Accertamenti (a)	Rendiconto 2021 Riscossioni (b)	% (b/a)
Tit.1 residui (iniziali +riaccertati)	€ 1.744.430,43	€ 359.423,05	20,60%

Tit.1 competenza	€ 2.016.243,90	€ 1.683.586,06	83,50%
Tit.3 residui (iniziali +riaccertati)	€ 224.784,02	€ 159.648,83	71,02%
Tit.3 competenza	€ 497.925,55	€ 375.553,44	75,42%

L'ente mostra una buona capacità di riscossione relativamente ai titoli 1 e 3 in competenza e a residuo del titolo 3, mentre evidenzia consistenti difficoltà nella riscossione a residuo del titolo 1 e in sede di esame del rendiconto 2020 l'ente aveva dichiarato che la scarsa capacità di riscossione del titolo 1 a residuo, era dovuta principalmente alla presenza di un grosso credito pendente nei confronti della società GIMAR s.r.l., per il quale si è provveduto all'iscrizione a ruolo, di cui si attendevano gli esiti.

In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, dal questionario sul rendiconto 2021, risultano accertamenti per "recupero evasione" per IMU/TASI e TARSU/TIA/TARES/TARI pari a € 66.000,00 senza incassi e con un accantonamento a FCDE in competenza per € 45.555,00.

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2021
Fondo cassa finale	€ 811.544,36
Anticipazione di tesoreria	---
Cassa vincolata	€ 101.952,55
Tempestività dei pagamenti	+ 50,74 giorni

Il fondo di cassa al 31 dicembre 2021 risultante dal conto del Tesoriere corrisponde alle risultanze delle scritture contabili dell'ente.

L'ente ha la cassa vincolata movimentata nel corso dell'esercizio 2021 e nel parere sul rendiconto 2021, l'Organo di revisione dichiara di aver verificato che il Comune si sia dotato di una gestione della cassa vincolata.

Il Comune non ha fatto ricorso all'utilizzo dell'anticipazioni di tesoreria nell'anno 2021.

L'indicatore di tempestività dei pagamenti è pari a + 50,74 giorni nell'anno 2021 e migliora nell'esercizio 2022 arrivando a + 29,67 e il Comune ha effettuato l'accantonamento per la garanzia dei debiti commerciali.

INDEBITAMENTO

	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021
Debito complessivo a fine anno	€ 4.973.102,35	€ 4.815.561,06

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

L'ente non ha in essere garanzie (quali fidejussioni o lettere di patronage) o altre operazioni di finanziamento a favore dei propri organismi partecipati o a favore di soggetti diversi dagli organismi partecipati.

L'ente, inoltre, non ha in corso al 31 dicembre 2021 operazioni di partenariato pubblico e privato e non ha in corso contratti relativi a strumenti finanziari derivati.

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

- dalle domande preliminari del questionario non risultano elementi di criticità;
- c'è coerenza nell'ammontare del FPV iscritto nel rendiconto 2021, ma il FPV risulta imputato a un solo esercizio;
- il rendiconto 2021 è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 17 del 26 maggio 2022, oltre il termine di legge;
- la trasmissione a BDAP dello schema di bilancio 2021 approvato dal Consiglio comunale risulta avvenuta nei termini;
- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli articoli 203, 204 e 207 del TUEL;
- a rendiconto 2021 risultano rispettati tutti i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario, eccetto il parametro P5 "Indicatore 12.4 (Sostenibilità disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio) maggiore dell'1,20%";

- durante l'esercizio 2021 sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio per € 3.835,53 per sentenze esecutive, finanziati con disponibilità del bilancio di parte corrente;
- nell'esercizio 2021, è stato rispettato il vincolo di spesa per il personale dettato dai commi 557 e 562 della L. n. 296/2006;
- in relazione agli effetti sulla gestione finanziaria 2021 connessi all'emergenza sanitaria, l'ente ha trasmesso alla RGS le certificazioni sulla perdita di gettito 2020 e 2021 connessa all'emergenza epidemiologica Covid-19 entro il 31 maggio, rispettivamente, dell'anno 2021 e 2022 e l'Organo di revisione, nel parere sul rendiconto 2021, dichiara di aver verificato che nell'avanzo vincolato sono correttamente riportate le risorse non utilizzate nel corso del 2021 del c.d. "Fondone" e dei relativi specifici ristori oggetto dell'apposita certificazione;
- la contabilizzazione dei servizi per conto terzi rispetta il principio contabile;
- l'ente si è avvalso della facoltà di redigere la situazione patrimoniale semplificata secondo le indicazioni del DM 10/11/2020;
- il prospetto dimostrativo per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'ente e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, co. 6, lett. j, D. Lgs. n. 118/2011 riportato nella relazione sulla gestione 2021 evidenzia casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati e nel questionario sul rendiconto 2021 l'ente dichiara di non aver assunto, comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario successivo, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

3. Il bilancio di previsione per il triennio 2022-24 del Comune di Pennabilli è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 166 del 29 dicembre 2021 e l'Organo di revisione, nella relazione prodotta ai sensi dell'art. 239 del TUEL, esprime parere favorevole e raccomanda all'ente di monitorare l'andamento del contenzioso IMU e, per ciò che concerne la spesa in conto capitale, raccomanda l'adozione di opportuni cronoprogrammi di spesa.

3.1. In merito al bilancio di previsione per il triennio 2022/24, dal questionario emerge che:

- l'ente non ha stanziato il fondo di riserva di cassa in ossequio a quanto previsto dall'art. 166 del D. Lgs. n. 267/2000 motivando che sono stati rispettati i valori autorizzatori delle previsioni di cassa;

- l'Organo di Revisione non ha verificato che l'ente, tenuto all'accantonamento del Fondo di garanzia debiti commerciali a partire dall'esercizio 2021, abbia adottato, al 31 dicembre 2021, misure organizzative per rispettare i tempi di pagamento e ridurre lo stock del proprio debito commerciale;

- non è stata accertata dall'Organo di revisione l'avvenuta predisposizione da parte dell'ente di appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione (ai sensi dell'art. 3, c. 3, D.M. 11 ottobre 2021) al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico, garantendo così il tracciamento dei vincoli di competenza e di cassa e in relazione all'organizzazione nell'ambito degli interventi finanziati dal PNRR l'Organo di revisione non ha rilevato l'implementazione da parte dell'ente di un sistema interno di audit, eventualmente anche attraverso un adeguamento del sistema dei controlli interni.

4. Si rammenta infine che il Comune di Pennabilli (RN) era stato destinatario di pronuncia inerente al rendiconto 2020 e al bilancio di previsione 2021/23 (deliberazione n. 98/2022/PRSP), con cui la Sezione aveva rilevato irregolarità in merito al disavanzo d'amministrazione, scarsa efficacia dell'attività di riscossione dell'ente e ritardi nei pagamenti, assenza di cronoprogrammi di spesa e conseguente criticità nella veritiera rappresentazione del FPV, irregolarità nella corretta indicazione dei fondi Covid non utilizzati nella parte vincolata del risultato d'amministrazione, assenza di accantonamenti per passività potenziali, e criticità nella conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati e nella doppia asseverazione da parte degli Organi di revisione.

Con deliberazione n. 98/2022/PRSP, all'esito della complessa attività istruttoria, la Sezione non ha potuto esimersi dall'invitare in ogni caso l'ente all'indispensabile realizzazione di un'effettiva e completa operazione di trasparenza sui conti. È noto che la disciplina degli equilibri economico-finanziari del bilancio di competenza non può prescindere dai profili giuridici inerenti alla gestione dei cespiti attivi e passivi e, di conseguenza, al risultato di amministrazione, nella cui determinazione non possono confluire partite contabili aleatorie o di incerta realizzazione (Corte cost. sent. n. 247/2017) In altri termini, "la quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e

verificarne coperture ed equilibri” (Corte cost., sent. n. 49/2018 Considerato in diritto punto 3.1.2). Tanto premesso, la Sezione ha preso atto degli sforzi prodotti dal Comune di Pennabilli per attuare le misure necessarie ad allontanare il rischio di disequilibrio sostanziale e, soprattutto, la ben più grave situazione di criticità finanziaria, ma ha rilevato altresì la necessità di perseguire il raggiungimento dell’obiettivo della sana gestione e della stabilità economica. La Sezione ha raccomandato pertanto al Comune di proseguire concretamente e vigorosamente, attraverso l’impiego di tutte le proprie risorse umane, finanziarie e materiali per migliorare la capacità di riscossione e, di conseguenza, anche la capacità di pagamento, allontanando o limitando se possibile, come diretta conseguenza, il ricorso a fonti esterne a cui attingere la liquidità.

5. In esito agli elementi di potenziale criticità il magistrato istruttore ha esperito apposita istruttoria, chiedendo al Comune, con note prot. n. 17 del 3 gennaio, n. 269 del 18 gennaio e n. 892 del 28 febbraio 2023, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti:

- fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE);
- fondo pluriennale vincolato (FPV) e cronoprogrammi di spesa;
- aumento dei costi delle utenze in relazione alla crisi energetica in corso;
- applicazione delle disposizioni di cui all’art. 1, commi 227 e 228, L. 29 dicembre 2022 n. 197, così come previsto dal c. 229 della medesima legge, in relazione allo stralcio di debiti di importo residuo fino a mille euro;
- disavanzo d’amministrazione 2021;
- contabilizzazione del fondo anticipazioni di liquidità (FAL);
- avanzo vincolato da fondi Covid;
- scarsa riscossione a residuo del titolo 1;
- approvazione in ritardo del rendiconto 2021;
- riconciliazione dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati;
- questionario sul bilancio di previsione 2022-24.

5.1. In esito alla ricezione delle predette note istruttorie, il Comune, con note prot. C.d.c. n. 401 del 24 gennaio, n. 675 del 2 febbraio e n. 1091 del 15 marzo 2023 ha fornito i seguenti chiarimenti.

5.1.1. In merito al FCDE, l’ente ha trasmesso il prospetto di calcolo utilizzato per l’accantonamento a rendiconto 2021 precisando di aver calcolato il

fondo avvalendosi della facoltà prevista dall'art. 107-*bis* del D. L. n. 18/2020 calcolando la percentuale di riscossione del quinquennio con i dati del 2019 in luogo di quelli 2020 e 2021 e l'Organo di revisione ha dichiarato di aver verificato la regolarità della metodologia di calcolo del FCDE a rendiconto 2021.

5.1.2. In merito al FPV e al cronoprogramma di spesa, l'ente ha comunicato di non aver adottato appositi cronoprogrammi di spesa né appositi atti e la re-imputazione, operata mediante il confronto diretto con l'ufficio tecnico comunale, ha riguardato un solo anno in quanto si tratta di opere minori concluse nel corso del 2022.

5.1.3. In merito alla crisi energetica, l'ente ha comunicato i seguenti dati.

	Stanziamiento iniziale	Stanziamiento assestato
Spese utenze GAS	€ 50.000,00	€ 91.000,00
Spese energia elettrica	€ 240.000	€ 302.556

Il Comune ha precisato che a copertura delle suddette spese ha fatto ricorso indifferentemente sia al fondo statale finalizzato alla continuità dei servizi erogati che all'avanzo da Fondone Covid. Dall'esame delle fatture relative alle utenze luce/gas di competenza 2022, l'ente dichiara che emerge una spesa complessiva di € 389.237,21, pertanto ritiene che, salvo conguagli, gli stanziamenti di bilancio siano sufficienti a garantire il pagamento delle utenze a competenza 2022.

5.1.4. In merito allo stralcio di debiti di importo residuo fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi e sanzioni, risultanti alla data del 1° gennaio 2023 dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015, il Comune di Pennabilli ha deliberato di non applicare le disposizioni di cui all'art. 1, commi 227 e 228, L. 29 dicembre 2022 n. 197, così come previsto dal c. 229 della medesima legge ed ha trasmesso la deliberazione consiliare n. 5 del 27 gennaio 2023 che stabilisce la non applicazione della disposizione normativa sopra citata, completa del relativo parere dell'Organo di revisione.

5.1.5. In merito al disavanzo d'amministrazione 2021, l'ente ha riferito che per mero errore la diversa scomposizione non è stata evidenziata nella relazione sulla gestione, mentre risulta una scomposizione nel parere dell'Organo di revisione.

5.1.6. In merito al FAL, l'ente ha comunicato che la quota capitale rimborsata per l'annualità 2021 ammonta ad € 58.466,95 e l'ente non ha provveduto alla ricostituzione del fondo FAL, in quanto lo stesso risulta per l'ente già correttamente accantonato nel risultato di amministrazione con l'accantonamento a rendiconto 2021 dell'ammontare del debito residuo.

5.1.7. In merito alla quota di avanzo vincolato per fondi Covid, l'ente ha precisato che in fase di invio della certificazione aveva rilevato la presenza di alcuni errori bloccanti dovuti ad una incongruenza sui fondi di cui all'art. 112-*bis* c. 1 del D. L. n. 34/2020. Stante la scadenza perentoria del 30 maggio, il Comune ha optato per l'invio della certificazione e le successive verifiche hanno evidenziato la correttezza dei dati inseriti nella certificazione per cui non è stata richiesta la riapertura con conseguente necessità di apportare modifiche alle risultanze del conto consuntivo.

5.1.8. In merito alla scarsa riscossione a residuo del titolo 1 e alla presenza di un grosso credito pendente nei confronti della società GIMAR s.r.l., l'ente ha riferito che la Società ha impugnato la cartella di pagamento dei ruoli ICI/IMU periodo 2011/2015 e la Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Rimini ha fissato l'udienza per il 27 febbraio 2023; la trattazione è avvenuta in Camera di Consiglio e pertanto l'ente è in attesa degli sviluppi.

In relazione al fatto che il riaccertamento dei residui attivi non è stato effettuato dai singoli responsabili delle relative entrate, il Comune ha riferito che la struttura dell'ente, date le modeste dimensioni, dispone di sole tre aree di responsabilità e il confronto è di solito condotto dalla ragioneria che provvede, sentiti verbalmente gli altri responsabili, alle operazioni di riaccertamento.

In merito al fatto che l'ente ha dichiarato di non aver provveduto, secondo le modalità definite dal D.M. 14 luglio 2021, al riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 4, c. 4, del D. L. 22 marzo 2021, n. 41 (conv. dalla L. 21 maggio 2021, n. 69) in tema di annullamento automatico dei debiti tributari, d'importo residuo fino ad euro 5.000, risultanti da carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, il Comune ha riferito che

dalla consultazione dei dati messi a disposizione dall'Agenzia Riscossione ha riscontrato la presenza di n. 8 posizioni annullate provvisoriamente per l'intervento normativo del 2021 per un ammontare pari a € 14.912. L'ente ha dichiarato che non si rileva un impatto diretto sul bilancio, in quanto tali partite sono state iscritte a ruolo, ma non accertate contabilmente in quanto, fino al 2016, tali somme venivano accertate per cassa.

5.1.9. In merito all'approvazione in ritardo del rendiconto, l'ente ha riferito che il Responsabile del Servizio finanziario è stato assente per un lungo periodo nel 2022 e il Comune è andato in sofferenza, nonostante l'impegno profuso da tutto il personale in servizio. Pertanto, le procedure di approvazione del rendiconto si sono inoltrate oltre il termine di legge e l'ente ha confermato di non aver provveduto ad alcuna assunzione nel periodo compreso dal 1° al 26 maggio 2022.

5.1.10. In merito alla riconciliazione dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, l'ente ha riferito che non tutte le informative recavano la doppia asseverazione, in quanto la lunga assenza del responsabile del servizio finanziario ha ritardato e inciso sulle procedure e gli adempimenti legati alla chiusura del rendiconto.

5.1.11. In merito al questionario sul bilancio di previsione 2022/2024, l'ente non ha stanziato il fondo di riserva di cassa in ossequio a quanto previsto dall'art. 166 del D. Lgs. n. 267/2000 ed ha riferito di non averlo ritenuto necessario, in quanto sulla base dell'andamento storico non è stato necessario integrare o istituire gli stanziamenti di cassa di altre unità previsionali.

L'Organo di Revisione non ha verificato che l'ente, tenuto all'accantonamento del Fondo di garanzia debiti commerciali a partire dall'esercizio 2021, abbia adottato, al 31 dicembre 2021, misure organizzative per rispettare i tempi di pagamento e ridurre lo stock del proprio debito commerciale e l'ente ha riferito che, seppur non sia stato recepito in uno specifico verbale, l'attività di controllo è stata comunque svolta attraverso il monitoraggio delle azioni intraprese dall'ente e l'indicatore di tempestività dei pagamenti ha subito le seguenti variazioni: 50,74 nell'anno 2021; 29,67 nell'anno 2022 e 13 alla data della risposta istruttoria.

In relazione al fatto che non è stata accertata dall'Organo di revisione l'avvenuta predisposizione da parte dell'ente di appositi capitoli all'interno del

piano esecutivo di gestione (ai sensi dell'art. 3, c. 3, D.M. 11 ottobre 2021) al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico nell'ambito degli interventi finanziati dal PNRR e al fatto che l'Organo di revisione non ha rilevato l'implementazione da parte dell'ente di un sistema interno di audit, eventualmente anche attraverso un adeguamento del sistema dei controlli interni, l'ente ha precisato che le modeste dimensioni del Comune, unita alla vacanza della sede di segreteria comunale, non hanno garantito la possibilità di poter attuare un sistema di audit e di controllo interno. Nel corso del 2022 sono stati istituiti appositi capitoli nel rispetto della codifica di bilancio raccomandata dalla Ragioneria Generale per il monitoraggio delle risorse del PNRR e laddove possibile, l'ente ha provveduto ad allocare le risorse nelle corrette poste di bilancio in accordo con l'Istituto Tesoriere.

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 Pennabilli all'esame del Collegio.

DIRITTO

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

La L. 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) ha poi previsto, per gli Organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, l'obbligo di trasmissione alle competenti sezioni regionali di controllo di una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo, sulla base di criteri e linee guida definiti dalla Corte dei conti. Nelle intenzioni del legislatore, tale adempimento deve dare conto, in particolare, del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno e dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, nonché di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in

ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'Organo di revisione.

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

1.1. L'art. 3, c. 1, lett. e), del D. L. n. 174 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 213 del 2012, ha introdotto nel D. Lgs. n. 267 del 2000 l'art. 148-bis (intitolato *"Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali"*), il quale prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, c. 6, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

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

In conformità alla disposizione dell'art. 148-bis, c. 3, del D. Lgs. n. 267 del 2000, qualora le Sezioni regionali della Corte accertano la sussistenza *"di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di stabilità interno"*, gli enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, *"i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio"*, nonché a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati, in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi siano idonei a rimuovere le irregolarità

ed a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi, o di esito negativo della valutazione, *“è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria”*.

Sulle disposizioni normative appena esaminate, la Corte costituzionale (sent. n. 60/2013) ha evidenziato come l'art. 1, commi 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, lettera e), del D. L. n. 174 del 2012, abbiano istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzate ad evitare e prevenire situazioni di pregiudizio irreparabile agli equilibri di bilancio.

Pertanto, tali controlli si collocano su profili distinti rispetto al controllo sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di regioni, province e comuni, in forza del supremo interesse alla legalità finanziaria ed alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.). Tali funzioni di controllo attribuite alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, c. 1, della L. cost. 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 comma terzo dell'art. 148-*bis* TUEL, la Sezione regionale di controllo rinviene comunque la necessità di richiamare l'attenzione dell'ente, in particolare degli organi politici e degli organi tecnici di controllo (responsabile dei servizi finanziari, revisori dei conti, segretario comunale), ognuno per la parte di competenza, affinché possano essere adottate le opportune misure di autocorrezione. In tale contesto si inserisce peraltro la riforma operata dal D. Lgs. n. 118 /2011 che, in attuazione della delega contenuta nella L. 5 maggio 2009, n. 42, di attuazione del federalismo fiscale di cui all'art. 119 della Costituzione, ha intrapreso il processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati, in quanto dalla leggibilità e confrontabilità dei bilanci pubblici dipende la corretta valutazione degli andamenti della finanza territoriale, i cui esiti si riflettono sui conti pubblici nazionali nei termini già descritti.

1.2. Con riferimento alla fase di avvio del procedimento di controllo dei rendiconti da parte delle Sezioni regionali, la Sezione delle autonomie ha precisato che *“le Linee guida ed il questionario costituiscono un supporto*

operativo fondamentale e propedeutico agli approfondimenti istruttori di cui le stesse ravvisino la necessità" (deliberazione n. 12/SEZAUT/2019/INPR, del 28 maggio 2019), sebbene debba ritenersi che l'interpretazione sistematica della vigente normativa, orientata dai principi costituzionali, non escluda la possibilità di estendere le verifiche contabili, in primo luogo al fine di accertare l'attualità degli equilibri economico-finanziari e la regolarità contabile.

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

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

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

della Corte costituzionale in precedenza richiamati” (deliberazione n. 3/SEZAUT/2019/INPR, del 4 febbraio 2019).

La verifica degli equilibri in chiave dinamica non può pertanto prescindere dalla generale considerazione circa l’effettiva e duratura tenuta degli stessi, come momento di scrutinio *del raggiungimento di una situazione stabile di equilibrio del bilancio*» (Corte cost., sent. n. 18/2019), la quale non può essere condizionata da fattori contingenti. È utile sottolineare come, in relazione agli artt. 81 e 97, c. 1, Cost. sotto l’aspetto della garanzia della sana ed equilibrata gestione finanziaria, il principio dell’equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell’ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate. È noto, infatti, che la Consulta ha valorizzato la *«articolazione teleologica del precetto costituzionale»*, traducibile, *«sotto il profilo dinamico, nella continua ricerca degli equilibri»*, così che il valore preservato non può in quanto tale essere sottoposto *“a una notevole quantità di variabili che non consentono, se non casualmente, il raggiungimento e il mantenimento di una situazione stabile e definitiva”*.

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

In concreto, *«la copertura finanziaria delle spese deve indefettibilmente avere un fondamento giuridico, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero [nel bilancio] per realizzare nuove e maggiori spese»* (Corte costituzionale, sentenza 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 costituzionale, sentenza n. 227/2019), che garantisca il raggiungimento di un equilibrio stabile e duraturo.

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

La cennata connotazione dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013) che assume il controllo finanziario sugli enti locali, proprio perché preventivo (Corte

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

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

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

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del TUEL quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita. La disciplina

dell'istituto in parola trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del TUEL, che al c. 1 dispone che: *"Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188"*.

Appare quindi chiaro che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'ente, dal momento che ne rappresenta, come detto, il coefficiente necessario ai fini dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 18/2019). Oltre che nelle previsioni dei citati artt. 186 e 187 del TUEL, esso trova quindi un concreto momento di declinazione nella previsione dell'art. 162 del TUEL: in particolare, deve essere garantito il pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio al fine del rispetto del principio dell'integrità (art. 162, c. 6,

del TUEL). Il D. Lgs. n. 118/2011 definisce gli schemi ed i prospetti ai quali gli enti locali sono tenuti ad attenersi nella raffigurazione dei dati contabili: in particolare, l'allegato 10 consente di dare rappresentazione agli equilibri della gestione annuale a rendiconto.

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

Rispetto al primo profilo (vincolo di carattere qualitativo della spesa), l'art. 119, c. 6, della Costituzione, stabilisce che gli enti territoriali possono indebitarsi per le sole spese di investimento.

La riforma che ha costituzionalizzato il principio del pareggio di bilancio ha, dunque, inteso rafforzare il divieto già affermato dall'art. 119, c. 6, della Costituzione nella sua versione originaria e sancito a livello di legislazione ordinaria dall'art. 3, c. 16, della L. 24 dicembre 2003, n. 350. Sotto il secondo profilo (vincolo quantitativo della spesa), l'art. 203 del TUEL detta regole per la contrazione di nuovo indebitamento tali da assicurare che i connessi oneri non assumano dimensioni tali da vulnerare la stabilità finanziaria dell'ente, dovendo tali oneri essere pari ad una percentuale predefinita delle entrate correnti dell'ente.

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

1.3.3. Infine, per ciò che concerne il vincolo di finanza pubblica di cui all'art. 1 c. 821 della L. n. 145/2018, mette conto rilevare che la norma indicata prevede che gli enti si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo desunto, in ciascun anno, dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione, previsto dall'allegato 10 del D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

Il vincolo anzidetto deve essere tuttavia tenuto distinto dall'equilibrio di bilancio: *"il complesso quadro normativo illustrato palesa come la disciplina dell'equilibrio finanziario complessivo degli enti territoriali, che trova contenuto*

nelle disposizioni del D. Lgs. n. 118 del 2011 (che ha anche modificato il d.lgs. 267 del 2000) e nella L. 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 conti, SS.RR. n. 20/2019)

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 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'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti"), sia ai fini degli esiti del controllo stesso contemplati dall'art. 148-bis, c. 3, del TUEL (secondo cui il vaglio della Corte, ove si sia concluso con esito negativo, comporta la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa per i

quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"): così che la verifica della Corte dei conti andrà a esaminare non solo le violazioni dirette del precetto ,riguardato sotto gli aspetti della violazione dell'equilibrio, dell'indebitamento e del pareggio, ma anche i profili elusivi dei vincoli anzidetti che si rinvengono ,come detto, anche dall'esame dei fenomeni gestionali sottostanti (Corte cost. 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.

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

La L. 29 dicembre 2022 n. 197 (Legge di Bilancio per l'anno 2023), al c. 785, ha fornito disposizioni in relazione al conguaglio finale a seguito della certificazione dei ristori Covid stabilendo che all'articolo 106, c. 1, del D. L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 luglio 2020, n. 77, il quarto periodo è sostituito dal seguente: «Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro il 31 ottobre 2023, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono individuati i criteri e le modalità per la verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese, provvedendo all'eventuale regolazione dei rapporti finanziari tra comuni e tra province e città metropolitane, ovvero tra i due predetti comparti, mediante apposita rimodulazione dell'importo assegnato

nel biennio 2020 e 2021. Le eventuali risorse ricevute in eccesso sono versate all'entrata del bilancio dello Stato».

1.5. Ancora, la L. 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.

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'articolo 18-bis del D. Lgs. n. 118/2011.

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

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

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

2. Per l'esame dei rendiconti relativi all'esercizio 2021 e al bilancio di previsione 2022-24 questa Sezione ha definito i criteri di selezione degli enti da

assoggettare al controllo (deliberazione n. 190/2022/INPR del 16 dicembre 2022) e precisamente:

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

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

3. Ripiano del disavanzo d'amministrazione ed errata rappresentazione del Fondo anticipazioni di liquidità.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna deliberazioni n. 79/2021/PRSP, n. 54/2022/PRSP, n. 24/2023/PRSE, n. 40/2023/PRSE)

3.1. L'analisi della situazione finanziaria del Comune di Pennabilli prende le mosse da quanto già emerso e rilevato con la precedente deliberazione n. 98/2022/PRSP relativa all'esame del questionario sul rendiconto 2020 con cui la Sezione si riservava di operare una verifica sui successivi cicli di bilancio, al fine di scrutinare l'adempimento effettivo del programma di rientro dal disavanzo, anche in relazione alla corretta scansione temporale stabilita dalla legge.

All'esito della verifica documentale effettuata, emerge una situazione finanziaria in via di miglioramento, che evidenzia un recupero di € 96.404,68, eccedente cioè le quote annuali (complessivamente pari a € 89.430,71) di recupero del disavanzo di competenza dell'esercizio 2021. Detto disavanzo d'amministrazione al 31 dicembre 2021 è imputabile, da un lato, alla quota di disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario e, dall'altro, alla quota di disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE di cui all'art. 39-*quater* del D. L. n. 162/2019: peraltro, la cennata scomposizione non è stata evidenziata nella relazione sulla gestione. Il parere dell'organo di revisione sul rendiconto 2021 riporta una scomposizione del disavanzo d'amministrazione al 31 dicembre 2020 pari a - € 1.595.033,96 imputando - € 1.569.132,38 al disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui e - € 25.901,58 al disavanzo di cui alla gestione dell'esercizio 2019 [per la diversa modalità di calcolo del

FCDE] e tale scomposizione è da ritenersi errata, in quanto il disavanzo da diversa modalità di calcolo del FCDE inizia ad essere ripianato, per legge, solo dall'annualità 2021 e pertanto i maggiori recuperi degli anni passati erano imputabili al solo disavanzo da riaccertamento straordinario, come rappresentato nella deliberazione della scrivente Sezione n. 98/2022/PRSP.

3.2. La Sezione evidenzia al riguardo che, nel caso del concorrere di più tipologie di disavanzo, in applicazione del principio contabile applicato di cui ai punti 9.2.26 e 9.2.30 di cui all'allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011, il cd. extra recupero va attribuito alla componente del disavanzo di amministrazione "in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso"; pertanto, nel caso del Comune di Pennabilli, la situazione è compendiabile come segue e l'ente dovrà tenerne adeguatamente conto in occasione della corretta appostazione contabile.

	Rendiconto 2020 (vedasi deliberazione Sez. Reg. contr. Emilia-Romagna n. 98/2022/PRSP)	Rendiconto 2021
Totale parte disponibile	€ - 1.595.033,96	€ - 1.498.629,28
Disavanzo da riaccertamento straordinario (quota annuale recupero € 63.529,13)	€ - 1.206.510,20	€ - 1.136.007,10
Disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE (quota annuale recupero € 25.901,58 dall'anno 2021)	€ - 388.523,76	€ - 362.622,18

3.3. All'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di Pennabilli, selezionato in base al criterio n. 1, dall'esame del rendiconto 2021 è emerso tuttavia che l'ente ha, da un lato, correttamente accantonamento nel risultato d'amministrazione il FAL (fondo anticipazioni di liquidità) per un importo pari a € 1.737.430,33 corrispondente al debito residuo, dando altresì evidenza della riduzione dell'accantonamento nella misura della quota rimborsata nell'esercizio pari a € 58.466,95; ma d'altro lato non ha provveduto ad accantonare le risorse liberate a seguito della riduzione del FAL in un'apposita voce denominata "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità" (che rispetti cioè le disposizioni di cui all'art. 52 del D.L.

n. 73/2021 e la FAQ n. 47 della Commissione Arconet del 3 dicembre 2021 in merito alla contabilizzazione della riduzione e dell'utilizzo del Fondo anticipazioni di liquidità.

L'art. 52, c.1-ter, del D. L. 73/2021 prevede infatti che "A decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali iscrivono nel bilancio di previsione il rimborso annuale delle anticipazioni di liquidità nel titolo 4 della spesa, riguardante il rimborso dei prestiti. A decorrere dal medesimo anno 2021, in sede di rendiconto, gli enti locali riducono, per un importo pari alla quota annuale rimborsata con risorse di parte corrente, il fondo anticipazione di liquidità accantonato ai sensi del comma 1. La quota del risultato di amministrazione liberata a seguito della riduzione del fondo anticipazione di liquidità è iscritta nell'entrata del bilancio dell'esercizio successivo come "Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità", in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto è data evidenza della copertura delle spese riguardanti le rate di ammortamento delle anticipazioni di liquidità, che non possono essere finanziate dall'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità stesso".

In applicazione di tale norma, a decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali non possono più operare la riduzione del FAL in bilancio, applicandolo in entrata per l'importo accantonato nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente ed iscrivendolo in spesa per un importo pari a quello stanziato in entrata ridotto della quota capitale rimborsata nell'esercizio, ma devono ridurre il FAL solo "in sede di rendiconto", nell'allegato a) e a/1), e devono applicare la quota liberata al bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Al fine di consentirne l'applicazione nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo, sempre in sede di rendiconto, la quota del FAL liberata è accantonata in un fondo specifico denominato "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità". Pertanto, a decorrere dal rendiconto 2021:

- nell'allegato a) deve essere iscritto il FAL per un importo pari a quello dell'esercizio precedente ridotto della quota capitale rimborsata nell'esercizio e, tra "gli altri accantonamenti" è accantonata la quota liberata come "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";
- nell'allegato a/1, nella colonna d) "Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto", devono essere registrati sia la riduzione del FAL nell'apposita voce, sia l'accantonamento della quota liberata tra gli "altri accantonamenti".

3.4. Posto che il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della continuità e della costanza dei bilanci, la Sezione, all'esito della sopra riferita risultanza istruttoria, evidenzia il mancato riassorbimento della quota di FAL che vulnera di conseguenza il risultato di amministrazione e le risultanze di bilancio.

La Sezione ritiene conseguentemente necessaria, ai sensi dell'art. 148-*bis*, comma 3, del Tuel, l'adozione di interventi correttivi. L'esame del bilancio impone pertanto di valutare le misure consequenziali indispensabili al ripristino degli equilibri violati, con riferimento alla situazione finanziaria e contabile per come definitivamente emersa al termine dell'esercizio 2021, imponendo l'adozione di interventi correttivi nella misura in cui questi possano essere utilmente condotti in chiave dinamica.

L'Ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare: tale atto dovrà avere riguardo non solo alla corretta determinazione delle componenti del risultato di amministrazione e del maggior disavanzo da riassorbire, dovuto al mancato recupero della quota del FAL, ma anche ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su questi si dovranno produrre in conseguenza degli obblighi di finanziamento del disavanzo.

L'atto in questione, che l'Ente dovrà adottare ai sensi dell'art. 148-*bis* TUEL, ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia di accertamento, dovrà tenere conto prioritariamente degli aspetti sopra riferiti e del necessario recupero in chiave dinamica della quota di FAL non computata nel risultato di amministrazione, e delle conseguenti misure correttive: ma dovrà tenere conto anche del necessario intervento emendativo circa i seguenti profili di criticità, di cui si dirà appresso.

In merito al risultato d'amministrazione 2021, inoltre, in sede istruttoria l'ente ha precisato, in relazione alla quota di avanzo vincolato per fondi Covid, che in fase di invio della certificazione aveva rilevato la presenza di alcuni errori bloccanti dovuti ad una incongruenza sui fondi di cui all'art. 112-*bis* c. 1 del D. L. n. 34/2020. Stante la scadenza perentoria del 30 maggio, il Comune ha optato per l'invio della certificazione e le successive verifiche hanno evidenziato la correttezza dei dati inseriti nella certificazione per cui non è stata richiesta la riapertura con conseguente necessità di apportare modifiche alle risultanze del

conto consuntivo, ma ha anche precisato che, ad oggi, l'atto di rettifica deve essere ancora adottato. Si evidenzia pertanto la necessità di correggere i dati rappresentati nel risultato d'amministrazione relativi ai fondi incassati per l'emergenza sanitaria da COVID 19 e di questo la Sezione chiede apposito e specifico riscontro in sede di misure correttive di cui dell'art. 148-*bis* TUEL.

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

In primo luogo, dalla documentazione versata in atti, emergono dei profili che attengono all'esistenza di criticità che riguardano le singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL e la cui non corretta determinazione potrebbe essere fonte di ulteriore potenziale squilibrio.

In particolare, vi sono criticità, di seguito illustrate, che si pongono in conflitto con la corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile nella loro declinazione funzionale al fondamentale rispetto dei canoni costituzionali anzidetti e si inscrivono pertanto nel novero dei fattori di possibile perturbazione degli equilibri di bilancio (Corte cost., sent. n. 70/2012) in riferimento ai profili testé evidenziati.

4.1. Entità dei residui attivi ed efficacia dell'attività di riscossione dell'ente.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 68/2021/PRSP, n. 115/2021/PRSE, n. 64/2022/PRSE, n. 154/2022/PRSE, n. 40/2023/PRSE)

4.1.1. Una prima criticità afferisce l'elevata entità dei residui attivi del titolo 1 e, trattandosi quindi di componenti che incidono sulla corretta quantificazione del risultato di amministrazione, ovverosia di *"partite attive e passive che non (hanno) un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) (la quale) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri"* (Corte cost., sent. n. 49/2018), le risposte fornite dall'ente in sede istruttoria non consentono di fugare le perplessità in merito, contenute anche nelle precedenti delibere della Sezione.

4.1.2. La Sezione ha sottolineato a più riprese l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, la qual cosa ha, come detto, un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa, mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso e nel caso dell'ente in esame risulta un indicatore di tempestività dei pagamenti, seppure in miglioramento, notevolmente elevato. Per lo smaltimento dei residui attivi, in via generale, è naturalmente preferibile l'esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013), piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'ente (ancorché attenuate dall'accantonamento al FCDE). In altri termini, una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste, anche a residuo, per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost., sent. n. 4/2020). Né certamente possono attenuare le criticità anzidette gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, i quali, per quanto siano in grado di neutralizzare eventuali effetti di indebita espansione della spesa, non possono essere certamente considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo: entro tale orizzonte diacronico, soprattutto al fine di smaltimento dei residui attivi, l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali cioè da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, per assicurare un equilibrio declinato, come detto, anche in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013).

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

Qualora l'ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di cui all'art. 228 del TUEL, decida, come prima opzione, di mantenerli nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito riguardante le

condizioni di insolvibilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non sia più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizione (art. 230 del TUEL, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (*inter alia*, Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

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

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

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

essere previsti con un ragionevole grado di certezza.

4.1.6. Non è un caso, quindi, in merito ai residui attivi conservati a bilancio, che la Sezione abbia operato uno specifico approfondimento istruttorio, in chiave dinamica e concomitante, di cui si è dato conto nella premessa, volto a verificare l'eventuale applicazione o meno delle nuove regole dettate dall'art. 1, c. 222 e segg. della L. n. 197/2022, in merito allo stralcio di crediti di importo residuo fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi e sanzioni, risultanti alla data del 1° gennaio 2023 dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015.

4.1.6.1. Il fenomeno, generalmente causato da una *"situazione di inefficienza della riscossione coattiva, che incide negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche (...) determina (...) una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario"* (Corte cost., sent. n. 120/2021) che la Corte costituzionale ha già precisato come riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., ed è *"preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi"* (Corte cost., sent. n. 288/ 2019). Infatti, *"il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale (...) alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, [sociali e civili], i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi (...) da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., (...) discende la sua riconducibilità (...) al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost. Tale qualifica, tuttavia, (...) si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché, quando il Legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario (...) con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale"* (Corte cost., sent. n. 288 /2019).

In questo quadro, l'affermazione del canone di solidarietà esprime il principio in forza del quale *"la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa"* e per tale motivo è posta *"dalla Costituzione tra i*

valori fondanti dell'ordinamento giuridico tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente" (Corte cost., sent. n. 75/1992). Di conseguenza, l'evasione rappresenta *"una rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta quindi la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà sui quali, ai sensi dell'art. 2 Cost., si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e giustizia sociale"* (Corte cost., sent. n. 51/1992).

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

Da questo punto di vista, la funzione della cura delle entrate è essenziale *"condizione di vita per la comunità"*, al punto da esprimere un interesse *"protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale"* (Corte cost., sent. n. 45/1963). Pertanto, *"anche un obbligo tributario di ridotto ammontare, come può essere spesso quello derivante da imposte locali, concretizza l'inderogabile dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. e in quanto tale deve essere considerato dall'ordinamento, pena non solo la perdita di rilevanti quote di gettito ma altresì il determinarsi di «disorientamento e amarezza per coloro che tempestivamente adempiono e ulteriore spinta a sottrarsi al pagamento spontaneo per molti altri» (Corte dei conti, SS.RR. in s.c., deliberazione 8 aprile 2021, n. 4)"* (Corte cost., sent. n. 120/2021).

4.2. Fondo pluriennale vincolato (FPV) – mancanza cronoprogrammi di spesa.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 138/2022/PRSE, n. 157/2022/PRSE, n. 1/2023/PRSE, n. 24/2023/PRSE)

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

criticità, ove rilevata, riverbera naturalmente i suoi effetti ai fini della costruzione degli equilibri di bilancio: di talché, ove vi sia una *“omessa ed errata applicazione degli istituti del nuovo ordinamento contabile armonizzato”*, essa determina in concreto *“una rendicontazione degli esercizi (...) totalmente inattendibile e preclusiva di un reale controllo sulla gestione finanziaria dell’ente”* (Corte dei conti, Sezione Lombardia, del. n. 16/2019/PRSP) e di conseguenza *“una grave irregolarità”* contabile.

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

4.2.2. Dall’esame istruttorio condotto sul rendiconto 2021 del Comune di Pennabilli emerge che l’ente non ha adottato appositi cronoprogrammi di spesa, né appositi atti e la re-imputazione del FPV su un solo esercizio è stata motivata con riferimento a opere minori concluse nel corso del 2022.

La Sezione rammenta al riguardo l’importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell’acquisizione delle risorse a quello del loro impiego secondo il principio della

competenza finanziaria potenziata.

L'art. 183, c. 3 del TUEL stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. D. Lgs. n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato. Come precisato sul punto dalla Sezione delle Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) *dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico*" (cfr. deliberazioni n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015).

Sotto tale profilo, la Sezione Autonomie richiama pertanto gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi ed a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase. La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo programmatico e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del Fondo pluriennale vincolato il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il D. M. 1 marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo.

In pratica, pur con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto

del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla performance e per l'attivazione di misure correttive. Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio.

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

Alla luce di ciò, nella doverosa sinergia e nella necessaria collaborazione tra gli uffici lavori pubblici e finanziari e dei loro canali di comunicazione (arg. ex art. 147-*quinquies* del TUEL), il Comune di Pennabilli (eventualmente rivedendo l'organizzazione interna) è chiamato dai principi contabili ad impostare la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili - anche con riferimento agli importi di spesa previsti - in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio, implementando altresì gli strumenti di controllo interno mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al D.M. 22 dicembre 2015; in proposito la Sezione Autonomie, con la delibera citata n. 2/2021/INPR sottolinea anche che la vigilanza sulla prosecuzione, senza soluzione di continuità, di tutte le attività nel ciclo tecnico e che riguardano sia le fasi di progettazione, sia le fasi di esecuzione dell'opera o lavoro pubblico, comporta una sinergia tra gli uffici tecnici e dei lavori pubblici con il servizio economico- finanziario. Essendo il FPV, come detto, astretto a una funzione essenzialmente programmatoria, diviene evidente che le eventuali patologie si riverberano in termini di necessaria verifica tra quanto delineato negli atti fondamentali dell'ente e, in particolare, nel programma amministrativo di mandato e quanto effettivamente realizzato, segnatamente per ciò che concerne il controllo strategico e in termini di controllo sulla gestione.

La Sezione vigilerà sul corretto adempimento di quanto indicato.

4.3. Tracciabilità, perimetrazione, cronoprogramma e

rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)

(Cfr. Sez. reg. contr. per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 138/2022/PRSE, n. 14/2023/PRSE)

4.3.1. In tema di esposizione delle poste contabili, in specie quelle di investimento, emerge un fondamentale profilo, quello della tracciabilità, della perimetrazione, della definizione del cronoprogramma e della rendicontazione delle opere finanziate dal PNRR.

4.3.2. In proposito, l'art. 9, c. 4, del D. L. n. 77 del 2021, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 108/2021, così dispone: "4. *Le amministrazioni di cui al comma 1 assicurano la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di una apposita codificazione contabile per l'utilizzo delle risorse del PNRR secondo le indicazioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze. Conservano tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati e li rendono disponibili per le attività di controllo e di audit.*".

Il principio della tracciabilità e del suo corollario, la perimetrazione delle risorse PNRR, è stato ribadito dalla circolare n. 29 del 2022 datata 26 luglio 2022 del Ministero dell'economia e finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (punto 5, penultimo capoverso).

4.3.3. In proposito, il legislatore non ha finora introdotto puntuali norme circa l'attuazione contabile del principio della "tracciabilità" delle risorse PNRR, né, sul punto, l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'art. 154 D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 ha formulato specifici indirizzi o orientamenti.

4.3.4. Purtuttavia, si ritiene che l'ordinamento offra utili indicazioni per l'attuazione contabile del predetto principio di "tracciabilità": si fa in particolare riferimento al punto 5.4.5. dell'allegato 4/2 del D L. Lgs. n. 118/2011, che può essere mutuato per l'esposizione delle risorse finanziarie finalizzate a realizzare progetti PNRR.

Invero, secondo il predetto criterio contabile, "l'esigenza di rappresentare nel bilancio di previsione le scelte operate, compresi i tempi di previsto impiego delle risorse acquisite per gli interventi PNRR, è fondamentale nella programmazione della spesa pubblica locale (si pensi alla indispensabilità di tale previsione nel caso di indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo)" (v. citato punto 5.4.5.).

4.3.5. Sicché, come anche avviene per l'esposizione del fondo pluriennale

vincolato, l'esposizione contabile, da parte dell'Ente, delle risorse PNRR, dovrà rappresentare i vincoli delle risorse PNRR da investimenti, imputandole nell'esercizio in cui si prevede di realizzare l'investimento in corso di definizione, individuando una sicura associabilità del Codice unico di progetto (CUP) con la misura PNRR, riportando altresì la denominazione del progetto, in modo da consentire una trasparente tracciabilità della spesa a beneficio non soltanto degli amministratori ma anche dell'organo di controllo e, soprattutto, del Consiglio comunale che potrà monitorare lo svolgersi in concreto delle linee gestionali stabilite nei propri documenti programmatici (es. art. 151 TUEL).

A tale riguardo, merita ricordare come la FAQ n. 1 (*Frequently Asked Questions* «domande poste frequentemente» nel linguaggio *internet*) del Ministero dell'economia e delle finanze conferma l'obbligo di inserire i riferimenti al CUP ed al Codice identificativo di gara (CIG) in tutti gli atti amministrativi a partire dagli atti di gara, nel contratto, nelle fatture di riferimento e negli atti di pagamento (mandato/bonifico ecc.).

4.3.6. In proposito, va anche ricordato che la FAQ n. 3 del Ministero dell'economia e delle finanze ha precisato che i soggetti attuatori, tra cui i Comuni, sono tenuti al rispetto dell'obbligo di perimetrare le risorse del PNRR con l'accensione di appositi capitoli.

A tal fine, il "Manuale delle procedure finanziarie degli interventi PNRR", allegato alla circolare del Mef n. 29/2022, e in particolare il paragrafo 10, prevede, per gli enti territoriali in contabilità finanziaria, l'integrazione della descrizione di tali capitoli con l'indicazione della missione, componente, investimento e CUP.

Altresì, la FAQ 5 MEF sottolinea che gli enti territoriali, in contabilità finanziaria, come previsto dal paragrafo 10 del Manuale delle procedure finanziarie degli interventi del PNRR, allegato alla circolare della Ragioneria generale dello Stato (RGS) n. 29 del 2022, garantiscono la prevista perimetrazione con l'accensione di appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione o del bilancio finanziario gestionale al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico e integrano la descrizione dei capitoli con l'indicazione della missione, componente, investimento e CUP. L'obbligo di perimetrazione si ritiene assolto anche con l'utilizzo delle articolazioni delle unità elementari del piano esecutivo di gestione e del bilancio finanziario gestionale: non solo capitoli, dunque, ma anche articoli.

4.3.7. Per ciò che concerne la gestione di cassa, nel rispetto di quanto sopra richiamato, poiché le risorse vincolate del PNRR per gli enti locali sono soggette anche al vincolo di cassa, si precisa che il D. Lgs. n. 118/2011 non prevede

una specifica modalità di gestione di tale vincolo; pertanto, gli enti locali, nella loro autonomia, possono autoregolamentarsi e, a differenza di quanto deve essere fatto per la gestione della competenza, per la cassa non è necessario gestire un vincolo per ogni opera. Infatti, anche le risorse del PNRR possono essere gestite, al pari delle altre risorse vincolate, in un'unica cassa che deve essere monitorata extra-contabilmente, costantemente, per ogni categoria di entrata.

4.3.8. Con riferimento ai pagamenti, in linea generale si suggerisce di verificare la possibilità operativa/informatica di indicare il CUP (e il CIG laddove previsto) anche in un campo note della disposizione di pagamento, specificando la quota parte del pagamento riferita al progetto. Laddove ciò sia tecnicamente impossibile (come nel caso di emissione di mandati cumulativi) è necessario ricondurre la specifica spesa, in aggiunta all'idonea documentazione (atti, provvedimenti, relazioni, ecc.), con un'apposita attestazione firmata dal dirigente responsabile.

4.4. Conciliazione dei rapporti creditor e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati.

(Cfr. Sez. reg. di contr. per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 47/2021/PRSE, n. 106/2022/PRSP)

4.4.1. In relazione al rendiconto 2021, la nota informativa allegata al rendiconto non risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte di tutti i rispettivi organi di controllo, e il prospetto dimostrativo per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'ente e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, co. 6, lett. j, D Lgs. n. 118/2011 riportato nella relazione sulla gestione 2021 evidenzia casi di mancata conciliazione dei rapporti creditor e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati e nel questionario sul rendiconto 2021 l'ente dichiara di non aver assunto, comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie, e in sede di chiarimenti istruttori l'ente ha motivato tale inadempienza per la lunga assenza del Responsabile dei servizi finanziari.

4.4.2. In proposito, la Sezione rileva che l'art. 11 c. 6 lett. j stabilisce che eventuali discordanze devono essere motivate e in tal caso l'ente assume, senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

Al fine di evitare che sia minato l'equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata, oltre che quello del singolo ente territoriale che vi partecipa, la Sezione evidenzia che è necessaria la trasparenza dei rispettivi bilanci dovendo la dimensione finanziaria essere rappresentata in modo intelligibile attraverso il rispetto di "regole di bilancio numeriche" solide, specifiche e coerenti con il settore allargato, previste quali requisiti dei quadri di bilancio degli Stati membri dalla direttiva europea 2011/85/UE dell'8 novembre 2011 attuata dall'Italia con il D Lgs. 4 marzo 2014, n. 54.

Si esorta pertanto l'ente affinché, nel settore della finanza pubblica allargata, le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici siano rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo (Corte costituzionale, sentenza n. 252 del 2015, punto 3.3 del Considerato in diritto) sottolineandosi, a tal fine, l'importanza oltre che della riconciliazione delle reciproche partite creditorie e debitorie dell'ente e dei propri organismi partecipati anche della doppia asseverazione delle stesse da parte dei rispettivi organi di revisione, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità dei dati.

Come infatti affermato dalla Sezione delle autonomie di questa Corte (deliberazione 2/SEZAUT/2016/QMIG), *"l'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio, senza previsione di compensi aggiuntivi. In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, D Lgs. n. 118/2011)"*.

Alla luce dei principi sopra enunciati, l'ente dovrà quindi assumere senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie. La verifica necessita quindi di un doppio livello di analisi e andrà effettuata sia nella parte finanziaria del bilancio sia in quella economico patrimoniale e sarà scrutinata dalla Sezione in occasione del prossimo ciclo di bilancio.

5. Altri profili di criticità.

L'esame della documentazione in atti fa emergere ulteriori e specifici profili di criticità.

5.1. Approvazione del rendiconto oltre il termine di legge.

(Cfr. Sez. reg. contr. per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 41/2020/PRSP, n. 55/2021/PRSE, n. 109/2021/PRSE)

5.1.1. Il rendiconto per l'esercizio 2021 del Comune di Pennabilli è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 17 del 26 maggio 2022, oltre il termine di legge.

5.1.2. La Sezione ritiene opportuno segnalare l'importanza del puntuale rispetto delle tempistiche normativamente fissate per l'adozione di documenti contabili fondamentali, che rappresentano un momento essenziale del processo di pianificazione e controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, considerato anche che, nel periodo dell'inadempimento (dal 30 aprile al 30 giugno 2022) l'ente doveva garantire il rispetto di quanto previsto dall'art. 9, c. 1-*quinquies*, del D. L. n. 113/2016 relativo al divieto di assunzione di personale, confermato in sede istruttoria.

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

Ulteriori limitazioni per l'ente, *ope legis*, si ravvisano nell'esclusivo e limitato utilizzo dell'avanzo di amministrazione "presunto", anziché accertato (artt. 186 e 187 del D. Lgs. n. 267/2000), e nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento attraverso la contrazione di nuovi mutui, secondo quanto stabilito dall'art. 203, c. 1, lett. a) del TUEL, mentre la mancata redazione dell'apposita certificazione sui principali dati del rendiconto da parte dell'ente comporta la sospensione dell'ultima rata del contributo ordinario previsto in favore dell'ente relativamente all'anno in cui l'inadempimento è avvenuto (stante il precetto contenuto nell'art. 161, c. 1 e 3, del TUEL, quest'ultimo nel testo modificato dall'art. 27 c. 7, L. n. 448/2001).

Inoltre, in via provvisoria e sino all'adempimento, la ritardata approvazione del rendiconto comporta la sospensione della seconda rata del

contributo ordinario (art. 21 del Principio contabile n. 3 - rendiconto degli enti locali). Va infine ricordato che la mancata approvazione del rendiconto entro il termine del 30 aprile causa, in virtù dell'articolo 227, c. 2-*bis* del TUEL, l'attivazione della procedura prevista dall'art. 141, c. 2, del medesimo TUEL.

PQM

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

ACCERTA

una situazione di inattendibilità delle risultanze di bilancio e in ogni caso di grave compromissione degli equilibri di bilancio, in riferimento alle criticità sopra descritte e in particolare in relazione al disavanzo d'amministrazione e alla contabilizzazione del FAL e l'illustrata inosservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile potrà comportare - anche nella successiva gestione - la vulnerazione degli equilibri di bilancio presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost., oltreché per le criticità sopra evidenziate,

ACCERTA

inoltre, la presenza, dei seguenti ulteriori profili di criticità:

- elevata incidenza dei residui attivi del titolo 1 non ricossi;
- mancanza di cronoprogrammi di spesa;
- tracciabilità, perimetrazione, cronoprogramma e rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR);
- problematiche nella conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati;
- approvazione del rendiconto 2021 oltre il termine di legge;

PRESCRIVE

la necessaria, ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3, del TUEL, adozione di interventi correttivi in virtù di quanto esposto in parte motiva, volti a ripristinare la sana gestione.

In relazione ai rilievi formulati sulla corretta determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2021, l'ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

Tale atto dovrà avere riguardo non solo alla corretta determinazione delle componenti del risultato di amministrazione e del disavanzo, compresa la necessità di correggere i dati rappresentati nel risultato d'amministrazione relativi ai fondi incassati per l'emergenza sanitaria da COVID 19, ma anche ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su questi si dovranno produrre in conseguenza di quanto indicato in premessa. Ai sensi dell'art. 148-*bis* TUEL, e ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione, l'Ente dovrà adottare le menzionate misure correttive, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia di accertamento.

INVITA L'ORGANO DI REVISIONE

in relazione alle criticità riscontrate, ad una maggiore attenzione nell'attività di 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, compendiate 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, posto che le sopra indicate criticità non erano state rilevate dallo stesso nelle relazioni qui pervenute, segnalando il fatto al Consiglio Comunale e alla Procura regionale della Corte dei conti.

RACCOMANDA

infine, al Comune, in ossequio al rispetto del precetto dinamico della gestione finanziaria, di apprestare in corso di esercizio i necessari strumenti di flessibilità del bilancio, al fine di dare adeguata copertura alle vicende emergenziali in particolare di aumento delle spese dell'energia, nonché in relazione alla diminuzione delle entrate;

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

- 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 Pennabilli.

Così deciso in Bologna, nella Camera di Consiglio del 10 maggio 2023.

Il Presidente

Marcovalerio Pozzato

(firmato digitalmente)

Il Relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 18 maggio 2023

Il Funzionario preposto

Roberto Iovinelli

(firmato digitalmente)

