

Deliberazione n. 76/2025/PRSE



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

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

Adunanza del 20 giugno 2025

Comune di Sasso Marconi (BO)

Rendiconto 2023 e Preventivo 2024-2026

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

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

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

Visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria una Sezione Regionale di Controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni ed integrazioni;

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;

Visto l'art. 1. c. 166 e segg. della L. 23 dicembre 2005, n. 266;

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

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

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

Vista la deliberazione n. 7/SEZAUT/2024/INPR con la quale la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ha approvato le linee-guida per la relazione dell'Organo di revisione economico-finanziaria sul bilancio di previsione 2024-2026;

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

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

Vista la deliberazione di questa Sezione n. 120/2024/INPR del 20 novembre 2024, con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo;

Vista la deliberazione n.134/2024/INPR del 11 dicembre 2024 con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2025;

Visto il decreto n. 68/2024 del Presidente della Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna di ripartizione degli enti assoggettati al controllo;

Esaminata la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio 2024/26 ed al rendiconto per l'esercizio 2023 del Comune di Sasso Marconi (BO);

Viste le deduzioni fatte pervenire dal Comune in risposta ai chiarimenti richiesti dal Magistrato istruttore;

Vista l'ordinanza del Presidente della Sezione di controllo, mediante la quale il Collegio è stato convocato per l'odierna Camera di consiglio;

Udito il relatore, Referendario Massimo Galiero.

RITENUTO IN FATTO

1. Questa Sezione regionale di controllo, con propria del. n. 174 del 14 novembre 2023, aveva esaminato il rendiconto 2021 del Comune di Sasso Marconi ed aveva rilevato criticità inerenti al tardivo invio dei dati di rendiconto alla Banca Dati Amministrazioni Pubbliche (BDAP), e dei prospetti di verifica di crediti e debiti reciproci con le società partecipate entro la data di approvazione del rendiconto dell'Ente, ai residui attivi conservati a rendiconto e all'efficacia del contrasto all'evasione tributaria e all'errata rappresentazione del Fondo anticipazioni di liquidità. Su quest'ultimo punto la Sezione riteneva necessaria

l'adozione di interventi correttivi, richiedendo all'Ente la corretta determinazione delle componenti del risultato di amministrazione e i conseguenti necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi.

2. La Sezione ha esaminato la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio 2024/26 ed al rendiconto per l'esercizio 2023 del Comune di Sasso Marconi, in particolare:

- le relazioni dell'Organo di revisione sul bilancio di previsione per gli esercizi 2024/2026 e sul rendiconto per l'esercizio 2023, inviate a questa Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1 c. 166, L. 266/2005, redatte in conformità alle linee-guida approvate dalla Sezione delle autonomie di questa Corte dei conti con deliberazione n. 7/SEZAUT/2024/INPR e n. 8/SEZAUT/2024/INPR, mediante la compilazione dei questionari ivi allegati (di seguito anche "questionari");
- le relazioni dell'Organo di revisione, prodotte ai sensi dell'art. 239 del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 («Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali», di seguito TUEL), sulla proposta di bilancio di previsione 2024/2026 e sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione per l'esercizio finanziario 2023;
- gli schemi di bilancio presenti nella Banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP) relativi ai suddetti documenti contabili;
- l'ulteriore documentazione presente sul sito internet istituzionale del Comune di Sasso Marconi.

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

Equilibri di bilancio

	Rendiconto 2023
Risultato di competenza di parte corrente	€ 1.121.271,75
Risultato di competenza in conto capitale	€ 771.977,93
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00
Risultato di competenza	€ 1.893.249,68

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

Risultato di amministrazione

	Rendiconto 2023
Fondo cassa al 31 dicembre 2021	€ 5.768.128,84
Residui attivi	€ 11.452.616,53
Residui passivi	€ 8.140.226,31
FPV per spese correnti	€ 157.430,44
FPV per spese in conto capitale	€ 846.233,71
Risultato di amministrazione	€ 8.076.854,91
Totale accantonamenti	€ 4.641.963,83
Di cui: FCDE	€ 3.616.476,86
Totale parte vincolata	€ 2.005.056,87
Totale parte destinata agli investimenti	€ 700.429,16
Totale parte libera	€ 729.405,05

Come riferito nelle ultime delibere n. 22/2021/PRSE, n.2/2022/PRSE, n.103/2022/PRSE e n.174/2023, l'Ente risultava in disavanzo in seguito al riaccertamento straordinario dei residui alla data del 1° gennaio 2015. Con delibera consiliare n. 32 del 10 giugno 2015 sono state stabilite le modalità di relativa copertura.

Il ripiano doveva essere effettuato in 30 anni con quote annuali di € 49.151,47.

Nel consuntivo 2023 la prima voce del prospetto relativo al "riepilogo generale delle spese" riporta correttamente la rata pari ad € 49.151,47, e come

evidenziato nella Relazione dell'Organo di revisione, (pag.7), **“nel corso dell'esercizio l'Ente ha provveduto al recupero delle quote di disavanzo da riaccertamento straordinario”**.

Con riguardo al disavanzo, dai questionari relativi agli anni dal 2015 al 2023 e dai prospetti dimostrativi del risultato di amministrazione, trasmessi anche tramite BDAP, emerge la situazione riportata nella tabella che segue.

Nel questionario (SEZIONE II – GESTIONE FINANZIARIA – tabella 44 Composizione del disavanzo), tra le varie tipologie di disavanzo, l'Ente ha compilato esclusivamente la colonna relativa al disavanzo da riaccertamento straordinario.

Anno	Risultato di amm.ne al 31/12	Parte disponibile	Recupero disavanzo da riacc. straord. (RS)
2014	502.672,83		
2015 al 01/01	923.960,61	-1.474.544,27	49.151,47
2015 al 31/12	1.985.782,04	-1.396.125,89	49.151,47
2016	2.753.865,38	-1.240.000,18	49.151,47
2017	3.543.007,55	-1.147.963,36	49.151,47
2018	3.448.888,64	-997.798,69	49.151,47
2019	3.765.727,66	-798.640,31	49.151,47
2020	4.610.648,78	-466.566,54	49.151,47
2021	5.330.792,96	-199.143,54	49.151,47
2022	6.638.720,64	- 199.563,56	49.151,47
2023	8.076.854,91	729.405,05	49.151,47

Si osserva che, tra gli altri accantonamenti, dall'allegato a) "Risultato di amministrazione" risulta il Fondo anticipazione di liquidità D.L. n. 35 del 2013 che ammonta ad € 645.055,14, in riduzione rispetto al 2021, come da piano d'ammortamento e l'Organo di revisione nella propria relazione a rendiconto dichiara di aver verificato il rispetto delle modalità di contabilizzazione del FAL "(art.52, comma 1-ter del D.L. n.73 del 25 maggio 2021 – Esempio del 17/11/2021 e FAQ 47/2021 di Arconet)".

Si evidenzia che nel consuntivo 2021 l'Ente non aveva provveduto ad accantonare le risorse liberate a seguito della riduzione del FAL in un'apposita voce denominata "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità" (nel rispetto delle

disposizioni di cui all'art. 52 del D.L. n. 73/2021 e della FAQ n. 47 della Commissione Arconet del 3 dicembre 2021 in merito alla contabilizzazione della riduzione e dell'utilizzo del Fondo anticipazioni di liquidità).

Sul punto la Sezione, con la delibera n. 174/2023, riservandosi ulteriori verifiche nel corso sei successivi cicli di controllo, richiedeva l'adozione di interventi correttivi, con particolare riguardo alla corretta determinazione delle componenti del risultato di amministrazione e dei conseguenti necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi.

Nel merito l'Ente ha dichiarato (pag. 21 della Relazione dell'Organo di revisione a rendiconto) di aver 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. n. 145/2018".

A pag. 22 della Relazione al rendiconto di gestione 2023 da parte della Giunta, inoltre, l'Ente riporta una tabella con i dati relativi alla composizione dell'accantonamento che ammonta ad € 79.968,95.

Accantonamento per utilizzo fondo anticipazione di liquidità	79.968,95	
Quota capitale rimborsata nell'esercizio 2021		26.455,81
Quota capitale rimborsata nell'esercizio 2022		26.655,81
Quota capitale rimborsata nell'esercizio 2023		26.857,33

Sempre a pag. 22 della richiamata relazione, il Comune ha poi evidenziato quanto segue:

"In ottemperanza all'istruttoria svolta dalla Corte dei Conti sezione di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 174/2023/PRSE, con cui si invita il Comune a rispettare 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, l'Ente ha provveduto alla rappresentazione dei dati nel rendiconto 2023, tenendo conto del recupero della quota di FAL (esercizio 2021-2022) precedentemente non computata nel risultato di amministrazione. Le spese per il rimborso della quota di capitale dell'anticipazione sono state finanziate da risorse di parte corrente e precisamente da entrata IMU".

Relativamente al fondo crediti di dubbia esigibilità **relativo al 2023**, l'Organo di revisione ha dichiarato di aver verificato la regolarità della metodologia di

calcolo, e che il Comune non si è avvalso della facoltà di cui all'art. 107-*bis*, del D.L. n. 18/2020, come modificato dall'art. 30-*bis* del D.L. n. 41/2021 che prevede che per il calcolo del fondo siano utilizzati i dati dell'annualità 2019, in luogo di quelli degli anni 2020 e 2021.

Dall'allegato c) Fondo crediti di dubbia esigibilità risulta che l'importo accantonato (€ 3.616.476,86 - colonna e) è superiore all'importo minimo da accantonare (€ 3.034.640,51 - colonna d).

L'Ente ha dichiarato inoltre di aver costituito il fondo per l'indennità di fine mandato, il fondo per contenzioso, il fondo per aumenti contrattuali, un fondo assicurazioni generali, il fondo garanzie debiti commerciali e un fondo a fronte di garanzie rilasciate a terzi.

Capacità di riscossione

La capacità di riscossione delle entrate proprie dell'Ente mostra una buona tendenza relativamente ai titoli 1 e 3 in competenza, meno positiva la riscossione a residuo.

La percentuale di riscossione risulta in leggero aumento rispetto all'esercizio 2021, sul titolo 1 a residuo, anno in cui era pari al 37,16 % e al titolo 3 in competenza in cui ammontava al 74,22%.

Si rileva tuttavia un notevole peggioramento delle percentuali di riscossione al titolo 3 a residuo che nel 2021 ammontava al (51,32%) e un lieve peggioramento al titolo 1 in competenza (72,68%).

	Rendiconto 2023 Accertamenti (a)	Rendiconto 2023 Riscossioni (b)	% (b/a) 2023	% 2021
Tit.1 residui (iniziali +riaccertati)	€ 4.121.712,52	€ 2.008.942,93	48,74%	37,16%
Tit.1 competenza	€ 10.449.482,32	€ 7.594.958,20	72,68%	78,71%
Tit.3 residui (iniziali +riaccertati)	€ 1.194.973,37	€ 484.110,72	40,51%	51,32%
Tit.3 competenza	€ 2.360.099,02	€ 1.844.803,81	78,17%	74,22%

In merito all'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione, dal questionario sul rendiconto 2023, risultano accertamenti per recupero evasione

pari a € 644.917,33, riscossioni per € 221.244,05 con accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità in conto competenza per € 344.273,97 e a rendiconto per € 1.709.620,34.

Situazione di cassa

	Rendiconto 2023
Fondo cassa finale	€ 5.768.128,84
Anticipazione di tesoreria	--
Cassa vincolata	€ 2.709.197,85
Tempestività dei pagamenti	7,56 giorni

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

Durante l'esercizio 2023 si rileva il mancato utilizzo dell'anticipazione di tesoreria. L'indicatore di tempestività è migliorato rispetto agli esercizi precedenti (107 giorni nel 2017, 96 nel 2018, 91 nel 2019, 40 nel 2020, 24,72 nel 2021 e 13 nel 2022) e nella relazione sul rendiconto 2023, l'Organo di revisione dichiara di aver "correttamente esposto nel risultato di amministrazione l'accantonamento del Fondo di garanzia debiti commerciali in presenza delle condizioni previste dall'art.1, cc. 859 e ss., legge n. 145/2018".

Indebitamento

	Rendiconto 2022	Rendiconto 2023
Debito complessivo a fine anno	€ 3.292.960,11	€ 3.334.326,36

L'indebitamento è in leggero aumento rispetto al 2022; durante l'esercizio 2023 sono stati effettuati rimborsi per € 107.723,75 e nuovi debiti per € 149.000,00.

L'Ente ha rispettato il limite all'indebitamento disposto dall'art. 204 del T.U.E.L con un'incidenza percentuale del 0,24. % sul totale dei primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente a quello di assunzione dei mutui.

Come nel rendiconto 2021 risultano garanzie a favore di soggetti diversi dai propri organismi partecipati ma non strumenti di finanza derivata. Nella propria relazione l'Organo di revisione ha riferito che sono stati effettuati accantonamenti in merito.

Sul punto, l'Ente ha trasmesso un prospetto con il calcolo dell'incidenza percentuale del calcolo dell'indebitamento sul totale dei primi tre titoli delle entrate relative al rendiconto 2021, includendo l'ammontare complessivo di interessi per garanzie.

Il Comune infine riferisce che non risultano somme pagate a seguito di escussioni.

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

- il rendiconto è stato approvato in data 29/04/2024, entro i termini di legge;
- la trasmissione dei dati alla banca dati BDAP è avvenuta nei termini;
- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli artt. 203, 204 e 207 del TUEL;
- a rendiconto 2023 risultano rispettati tutti i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario;
- c'è coerenza nell'ammontare del fondo pluriennale vincolato iscritto nel rendiconto 2022, e si osserva che il FPV risulta imputato ad un esercizio e una consistente quota del fondo pluriennale vincolato di inizio anno è stata rinviata all'esercizio 2024 e successivi;
- durante l'esercizio 2023 sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio, e la delibera di riconoscimento è stata inviata alla Procura;
- nell'esercizio 2023, è stato rispettato il vincolo di spesa per il personale dettato dall'art.1, c. 557 e 562 della L. 296/2006;
- L'Ente ha dichiarato di tenere la contabilità economico patrimoniale nel rispetto di quanto disposto dal Principio contabile 4/3 del D. Lgs. 118/2011;
- il risultato del conto economico nel 2023 è positivo;
- con riferimento ai crediti affidati a AdE-R dal 1/01/2010 al 31/12/2015, l'Ente ha disposto con proprio atto, adottato ai sensi dell'art.1 c. 229 della L. n. 197/2022 (entro il 31 gennaio ovvero entro il 31 marzo 2023) la non applicabilità dello stralcio parziale automatico dei carichi di importo fino a 1.000 euro previsto dall'art. 1 c. 227 e 228;

- sulla base delle risultanze finali di conguaglio di cui al DM 8 febbraio 2024 l'Ente risulta essere a saldo zero e dichiara di aver provveduto in sede di rendiconto 2023 a liberare le risorse non utilizzate ai sensi dell'art. 3 del richiamato DM vincolate nel 2022;

- nel corso dell'esercizio 2023, il Comune ha proceduto ad assunzioni di personale a tempo indeterminato rispettando il valore soglia della fascia demografica di appartenenza, alla luce dell'art. 33, c. 2, D.L. 30 aprile 2019, n. 34 e del successivo decreto interministeriale attuativo del 17 marzo 2020 ed è stato previsto un aumento di spesa dell'1,04% nel rispetto delle percentuali individuate dall'art.5, Decreto 17 marzo 2020, del Ministro della pubblica amministrazione di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro dell'Interno;

- la contabilizzazione dei servizi per conto terzi rispetta il principio contabile;

- nel questionario l'Organo di revisione dichiara che i prospetti dimostrativi per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, c. 6, lett. j, D. Lgs. n. 118/2011 hanno riguardato la totalità delle partecipazioni rilevanti ai fini del predetto adempimento, dirette, indirette o di controllo; l'organo di revisione dichiara inoltre che la nota informativa allegata al rendiconto risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo, così come rimarcato dalla Sezione delle autonomie con la deliberazione SEZAUT/2/2016/QMIG, e che non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditor e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati;

3. Il bilancio di previsione per il triennio 2024/26 del Comune di Sasso Marconi è stato approvato con deliberazione n. 76 del 28 dicembre 2023. Dal relativo questionario emerge il rispetto degli equilibri nei termini previsti dall'art. 162 del TUEL, nonché il rispetto del saldo di competenza d'esercizio, non negativo, ai sensi art. 1, c. 821, L. n. 145/2018, con riferimento ai prospetti degli equilibri di cui al DM 1° agosto 2019 e ss.mm.

Relativamente al PNRR, l'Organo di revisione, nella propria relazione sul rendiconto ha dichiarato di aver verificato: che la contabilità al 31/12/2023 è allineata ai contenuti nella banca dati REGIS, che l'andamento dei progetti è conforme alle tempistiche previste e che l'Ente ha rispettato i criteri di accertamento/impegno indicati per i progetti a rendicontazione indicati nella FAQ 48 di Arconet.

Sugli elementi di potenziale criticità emersi, il magistrato istruttore ha

esperito istruttoria chiedendo al Comune, con note prot. n. 1.654 del 18 aprile 2025 e n. 2.902 del 28/05/2025, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti:

- ripiano anticipato del disavanzo
- fondo pluriennale vincolato;
- indebitamento e garanzie prestate;
- aumento dei residui attivi e passivi;
- efficienza della riscossione;

3.1. In esito alla ricezione della già menzionata nota istruttoria, il Comune, con note prot. n. 1.930 del 6 maggio 2025 e n. 3299 del 4 giugno 2025 ha fornito i seguenti chiarimenti:

3.1.1 Relativamente al ripiano anticipato del disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui, l'Ente ha riferito che la cosa è stata possibile per via dell'aumento del risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio, oltre che per la riduzione del FCDE, *"pur mantenendo una percentuale superiore all'importo minimo di accantonamento"*.

3.1.2 In merito al fondo pluriennale vincolato re-imputato ad un esercizio e con una consistente quota di inizio anno pari ad € 268.358,71 rinviata all'esercizio 2024 e successivi, la Sezione ha invitato l'Ente a relazionare nel merito, con particolare attenzione all'aspetto della gestione dei cronoprogrammi di spesa, dando riscontro dei pagamenti intervenuti e motivando le re-imputazioni.

Sul punto l'Ente ha fornito 2 tabelle dalle quali è stata ricavata la tabella sottostante, nella quale sono indicate le motivazioni del rinvio ad anni successivi della sopra richiamata quota di € 268.358,71 e delle altre re-imputazioni.

FPV spesa conto capitale

Voci di spesa	Importo FPV	Anno 2024 pagamenti	Anno 2025 1^trimestre	Re - imputazione 2025	Note re-imputazione
Cave Reno Sistemazione - Progetto Reti- Verdi Blu integrazione cofinanziamento regionale	226.873,72	36.387,02	26.624,65		Fondi autostrade per l'Italia. L'opera ha subito un forte rallentamento legato alla nuova approvazione del

					progetto co-finanziato dalla Regione Reti verdi e blu
Sistemazione Piazza dei Martiri - Quota spese tecniche	41.484,99				Opera rinviata al termine dei lavori di Riqualificazione del Municipio con rideterminazione del quadro economico
Totale quota FPV al 31/12/22 rinviata al 2024 e successivi	268.358,71	36.387,02			
La nuova scuola PNRR. Intervento di demolizione e sostituzione nuova Scuola Secondaria - quota parte spese tecniche 50%	451.795,00		7.979,05		Finanziamento PNRR – opera in corso di rimodulazione presentata al MIM (Ministero Istruzione e Merito)
Archivio comunale posto al piano seminterrato della sede Municipale: conseguimento conformità antincendio	126.080,00			126.080,00	Opera rinviata al termine dei lavori dei lavori di Riqualificazione Municipio con rideterminazione del quadro economico
Spese impegnate nell'esercizio 2023 con imputazione all'esercizio 2024 e coperte da FPV	577.875,00		7.979,05	126.080,00	

3.1.3 I residui attivi totali ammontano a € 11.452.616,53 e i residui passivi ad € 8.140.226,31 (in aumento rispetto al 2021, anno in cui ammontavano rispettivamente a € 9.766.549,73 e a € 7.684.923,76).

Su questo primo aspetto la Sezione ha chiesto all'Ente di motivare

l'aumento di residui attivi e passivi, di fornire aggiornamenti sulle iniziative intraprese o da intraprendere per ridurre l'ammontare e di illustrare le voci conservate ancora a residuo.

Relativamente ai residui attivi al titolo 4 per € 4.509.876,53 in aumento rispetto al 2021, (anno in cui ammontavano ad € 2.770.249,73), la Sezione ha inoltre chiesto all'Ente di motivare i mancati incassi e di riferire aggiornamenti in merito agli incassi successivi al 31/12/2023.

Sul punto l'Ente ha riferito quanto segue.

"Nella conservazione a bilancio dei residui, così come per la re-imputazione di accertamenti ed impegni, sono state rispettate le regole stabilite dall'art. 3 comma 4 del D. lgs. 118/2011.

L'adesione ai progetti PNRR ha influito in particolare con riferimento alla possibilità di poter accertare le risorse sulla base della deliberazione formale di assegnazione del contributo".

Il Comune ha inoltre evidenziato le quote di residui conservati con riferimento ai progetti PNRR, allegando alcune tabelle.

Risultanze residui attivi 2023:

da gestione residui 2023	di cui PNRR	di gestione competenza 2023	di cui PNRR	Totale residui conservati	Di cui PNRR
6.065.881,54	414.500,00	5.386.734,99	1.033.578,79	11.452.616,53	1.448.078,79

Risultanze residui passivi 2023:

da gestione residui 2023	di cui PNRR	di gestione competenza 2023	di cui PNRR	Totale residui conservati	Di cui PNRR
2.756.695,38	445.991,07	5.383.530,93	1.722.152,32	8.140.226,31	3.024.642,52

L'Ente ha poi riportato la situazione fotografata al 31/12/2024 in sede di rendiconto riportata nelle tabelle che seguono.

	Residui iniziali al 1.1.2024	Riscossioni	Maggiori (+) o Minori (-) Residui attivi	Residui attivi finali al 31.12.2024	% Riscossioni sui residui iniziali
Titolo 1	4.967.293,71	2.562.504,57	- 476.625,89	1.928.163,25	51,59
Titolo 2	276.948,86	189.214,20	- 14.438,55	73.296,11	68,32
Titolo 3	1.226.121,86	433.726,14	- 104.836,43	687.559,29	35,37
Titolo 4	4.509.876,63	1.533.225,19	- 51.351,27	2.925.300,17	33,00
Titolo 5	21.877,00			21.877,00	-
Titolo 6	184.806,03			184.806,03	-

Titolo 7					
Titolo 8					
Titolo 9	265.692,44	94.337,91	-11.758,52	159.596,01	35,51
TOTALE	11.452.616,53	4.813.008,01	-659.010,66	5.980.597,86	52,22%

	Residui passivi al 1.1.2024	Pagamenti	Minori Residui	Residui passivi finali al 31.12.2024	% Pagamenti sui residui iniziali
Titolo 1	3.096.013,19	2.241.481,58	-128.929,38	725.602,23	72,40
Titolo 2	4.409.601,56	2.691.966,72	- 18.152,82	1.669.482,02	61,05
Titolo 3					
Titolo 4					
Titolo 5					
Titolo 6					
Titolo 7	634.611,56	562.406,03	-11.758,52	60.447,01	88,62
TOTALE	8.140.226,31	5.495.854,33	-188.840,72	2.455.531,26	30,17%

Relativamente alla domanda sui mancati incassi dei residui attivi al titolo 4, l'Ente ha allegato una tabella, i cui dati principali sono riportati di seguito, dalla quale risulta tra l'altro se gli importi sono stati riscossi nel 2024, se i lavori sono stati conclusi, se le rendicontazioni sono state effettuate o in corso.

Da gestione residui	Importo		Motivazione
2.939.159,84	70.000,00	CONTRIBUTO LEGGE DI BILANCIO	Piste ciclabili - Rendicontazione Regis in corso
	70.647,00	INTERVENTO DI RECUPERO PATRIMONIO EDILIZIO SCOLASTICO	Trasferimenti per lavori scuole - (Contributo regionale e Miur - Verifica della rendicontazione)
	259.530,01	OPERE DIVERSE CONTRIBUTI REGIONALI	Rimodulazione del progetto esecutivo del canile e differimento dei tempi di realizzazione e rendicontazione piste ciclabili - Fondo Montagna - Ciclovia del sole - Acquisto automezzi elettrici - Cantieri Giovani - Rendicontazioni in corso - incassati esercizi successivi
	344.500,00	PNRR- MESSA IN SICUREZZA DEL TERRITORIO	Concluso in data 20/12/2022. Convenzione con Consorzio bonifica Renana, emessi giustificativi di spesa anno 2024. Incassi anno 2024
	6.498,94	CONTRIBUTI DA PRIVATI	Casa dei Campi
	2.187.983,89	TRASFERIMENTO DA SOCIETA' AUTOSTRADE - OPERE LEGATE A VARIANTE DI VALICO	Erogazione acconti a seguito di sottoscrizione di tre diverse Convenzioni con Autostrade per l'Italia, con possibilità di richiesta di erogazione di quote successive al momento della realizzazione del 50% di tutte le opere. Attualmente in rendicontazione per la conclusione delle opere coinvolte. Attualmente in rendicontazione per la

Da gestione di competenza	Importo		Motivazione
1.570.716,79	90.000,00	PNRR M2C4 OPERE DI EFFICIENTAMENTO ENERGETICO	conclusione delle opere coinvolte. Concluso in data 31/12/2023 – Rendicontazione su REGIS – Liquidazione a saldo 12/06/2024
	11.124,91	PNRR PISTE CICLABILI	In corso – progettazione rendicontata su REGIS – Incassato in data 12/06/2024 a titolo di anticipazione
	294.000,00	PNRR M2C4 OPERE – LAVORI DI INTERVENTO DI RIQUALIFICAZIONE DELLA PAVIMENTAZIONE STRADALE	Concluso in data 27/12/2023 – Rendicontazione su REGIS – Acconto del 10% nel 2022 – in attesa di liquidazione del saldo
	225.000,00	PNRR M1C3 – TURISMO CULTURA EFFICIENTAMENTO ENERGETICO DEL CINEMA TEATRO	Concluso in data 28/12/2023 – Rendicontazione su REGIS – Acconto del 10% nel 2022 – in attesa di liquidazione del saldo
	88.526,00	PNRR DIGITALE	Le entrate relative al PNRR digitale sono esigibili in base al risultato: il risultato è stato raggiunto nel 2023 pertanto tali somme dovevano rimanere a residuo nel 2023
	77.400,00	PNRR M4C1 – MIGLIORAMENTO SISMICO – ADEGUAMENTO STATICO E MESSA IN SICUREZZA SCUOLA PRIMARIA FONTANA	In corso di rendicontazione su REGIS. Acconto del 10% nel 2023
	20.725,70	CONTRIBUTO REGIONALE	Contributo regionale nuovi elementi skatepark – progetto “si riparte” – In corso di rendicontazione
	133.104,35	CONTRIBUTO REGIONALE RIQUALIFICAZIONE E RECUPERO EDIFICIO EX SCUOLA DI PONTECCHIO MARCONI	Progettazione in corso co-finanziata dalla Regione – Quota rendicontata ad oggi incassata
	209.186,94	PNRR PINQUA M5.C2	Erogazione delle integrazioni delle anticipazioni con reversali di incasso nel 2024. In corso
	347.368,85	EMERGENZA MALTEMPO MAGGIO 2023	Erogato parte dell’acconto del 40%. Incassato totalmente nel 2024
	25.685,54	TRASFERIMENTO CONTO CAPITALE DA UNIONE	In attesa di trasferimento a saldo
	48.594,50	PROVENTI ATTIVITA' ESTRATTIVE E ONERI DI URBANIZZAZIONE	Incassati interamente nel 2024

Il Comune ha inoltre precisato che i residui attivi relativi alla gestione di competenza riguardano prevalentemente fondi PNRR relativi a opere concluse nell’anno e oggetto di rendicontazione con pre-validazione sul sistema REGIS, mentre i residui derivanti dalla gestione dei residui per € 2.187.983,89 riguardano co-finanziamenti derivanti da 3 convenzioni sottoscritte da Autostrade per l’Italia.

3.1.4 Dalla tabella relativa all'efficienza dell'attività di **contrasto all'evasione tributaria** inserita nella Sezione II del questionario – Gestione finanziaria – Dati contabili Entrate, è stato rilevato che a fronte di accertamenti per recupero evasione totali pari ad € 664.917,33 risultano riscossioni per € 221.244,05.

Inoltre, da una tabella inserita nel questionario sull'andamento della riscossione in conto residui dell'ultimo quinquennio, emergono riscossioni modeste.

La situazione riportata nella tabella sottostante rappresenta i casi con le percentuali di riscossione meno elevate.

	Percentuale di riscossione e su residui 2019	Percentuale di riscossione e su residui 2020	Percentuale di riscossione e su residui 2021	Percentuale di riscossione e su residui 2022
IMU/TASI	12,16%	12,88%	5,37%	5,58%
TARSU/TIA/TARI/TARES	34%	22,35%	18,7%	20,73%
Fitti attivi e canoni patrimoniali	17,63%	9,97%	12,85%	18,38%

Sul punto la Sezione ha chiesto al Comune di fornire aggiornamenti sulle azioni intraprese con riferimento alla capacità di riscossione.

L'Ente ha sottolineato che in "tema di contrasto all'evasione tributaria nell'anno 2023 si è raggiunta nuovamente la percentuale pre-COVID".

Ha poi allegato alcune tabelle dalle quali si riportano i totali e le annualità di riferimento.

Recupero evasione IMU e TASI annualità dal 2015 al 2022	Residui iniziali 2023	Riscossioni in c/residui	%
	1.959.660,24	222.645,55	11,36%

1. Relativamente alla TARI, con riferimento all'attività di contrasto (omessa denuncia/denuncia parziale) risultano per l'anno 2023 le riscossioni riportate nella tabella sottostante.

TARI - Recupero evasione annualità dal	Residui iniziali 2023	Riscossioni in c/residui	%

2018 al 2022			
	20.275,63	410,48	2,02%

2. Con riferimento all'accertamento per recupero somme non pagate si riportano gli incassi nella tabella sottostante.

IUC - TARI annualità dal 2014 al 2022	Residui iniziali 2023	Riscossioni in c/residui	%
	1.285.116,01	504.124,76	39,23%

In merito ai fitti attivi e canoni patrimoniali L'Ente ha precisato "che trattasi di importi relativi a:

1) alloggi Edilizia Residenziale pubblica ACER - residui riferiti alla precedente gestione in Convenzione con attività di recupero svolta da ACER Bologna per il periodo non in concessione 2011-2014;

2) Canone di occupazione spazi destinati a mercato, risultano per l'anno 2023 le riscossioni in c/residui riferite alle seguenti annualità, con copertura pari al 97,98%."

CANONE PATRIMONIALE OCCUPAZIONE SPAZI DESTINATI A MERCATI ECC annualità dal 2021 al 2022	Residui iniziali 2023	Riscossioni in c/residui	%
	74.816,98	73.311,98	97,98%

Relativamente alle azioni intraprese per migliorare la capacità di riscossione l'Ente ha riferito che l'attività "di recupero tributario si svolge, secondo le modalità di legge, essenzialmente con il confronto fra quanto dovuto e quanto pagato da ciascun contribuente, assumendo quale riferimento per il calcolo del dovuto le risultanze catastali, nonché le comunicazioni rese dagli interessati ai fini delle riduzioni di aliquota, come registrate nella banca dati comunale. I pagamenti omessi o parziali sono oggetto di avvisi di accertamento (che a decorrere dal 2020 sono avvisi di accertamento esecutivo, ai sensi della Legge n.160/2019)".

“Modalità analoghe sono seguite anche per il recupero tributario nel caso della TARI. Si precisa che nel caso dei contribuenti già iscritti nel ruolo TARI, alla trasmissione degli avvisi di pagamento bonari, effettuata nell’anno di competenza, fa seguito in caso di pagamento omesso o parziale la notifica di un sollecito, e in caso di mancato pagamento di quanto richiesto con il sollecito, la notifica di un avviso di accertamento”.

“Decorsi i termini per l’impugnazione degli avvisi di accertamento, si passa alla fase della riscossione coattiva”.

“L’impugnazione degli avvisi di accertamento può avvenire entro sessanta giorni dalla notifica, decorsi i quali, in caso di mancato pagamento si procede con la riscossione coattiva, gestita in maniera diretta dal Comune con l’assistenza di GERI/Municipia”.

L’Ente ha inoltre evidenziato che la “riscossione del credito emergente dagli avvisi di accertamento è un procedimento lungo. Intatti “a fronte della notifica di un avviso, il contribuente che versa in una condizione di obiettiva e temporanea difficoltà ha diritto di richiedere una rateizzazione del proprio debito – dal 2020, secondo le modalità di cui all’art. 1, comma 796, della Legge n. 160/2019, che prevede la ripartizione del pagamento delle somme dovute fino a un massimo di settantadue rate mensili.” “Anche per debiti complessivamente modesti, a tutela del contribuente (se il debito è compreso fra 500,01 e 3.000,00 euro,) può essere regolato in un numero fino a dodici rate. Il credito emergente da avvisi di accertamento può inoltre essere rateizzato anche dopo l’emissione di atti volti alla riscossione coattiva del credito del Comune, circostanza che allunga ulteriormente i tempi di riscossione”.

Con riferimento al caso specifico inerente all’efficacia dell’azione di accertamento e riscossione l’Ente sottolinea che “sia nel caso dell’IMU, sia in quello della TARI, l’efficacia dell’azione di accertamento e riscossione può dunque essere apprezzata quando è decorso un certo periodo, che consente all’Ufficio competente di “lavorare” opportunamente le liste dei debitori”.

“Si consideri, per esempio, il ruolo TARI per l’anno 2021, che ammontava a € 2.082.971. La seconda e ultima rata della TARI scadeva il giorno 2/12/2021. Gli incassi registrati entro il 31/12/2021 ammontavano a € 1.732.160,39, pari all’83,15% del ruolo. Nell’anno 2022, gli incassi registrati a titolo di TARI anno 2021 ammontavano a € 144.173,18, pari al 6,92% del ruolo; nell’anno 2023, gli incassi registrati a titolo di TARI anno 2021 ammontavano a € 70.064,25, pari al 3,36% del ruolo; nell’anno 2024, gli incassi registrati a titolo di TARI anno 2021 ammontavano a € 44.726,26, pari al 2,14% del ruolo; nell’anno 2025, alla data

del 30/5/2025, gli incassi registrati a titolo di TARI anno 2021 ammontano a € 14.389,94, pari allo 0,69% del ruolo. Complessivamente, alla data del 30/5/2025 si è registrato un incasso, a titolo di TARI 2021, di € 2.005.514,02, pari al 96,28% del ruolo”.

Si riporta l’Esempio dell’Ente nella tabella sottostante.

Ruolo TARI 2021€	ANNO	INCASSI	%
2.082.971			
	2021	1.732.160,39	83,15
	2022	144.173,18	6,92
	2023	70.064,25	3,36
	2024	44.726,26	2,14
	2025	14.389,94	0,69
Totale	Al 30/5/25	2.005.514,02	96,28

L’Ente ha poi evidenziato quanto segue:

“A tale risultato non definitivo – sono a tutt’oggi in corso rateazioni di documenti adottati nella fase della riscossione coattiva del credito comunale e altre azioni volte a recuperare l’imposta non pagata – si è giunti, appunto, attraverso la notifica di solleciti di pagamento, seguita dalla notifica di avvisi di accertamento, seguita dalla notifica di atti volti alla riscossione coattiva”.

“Considerazioni del tutto analoghe valgono per qualsiasi anno di imposta la cui lavorazione sia sufficientemente avanzata: alla data del 30/5/2025, per esempio, si è incassato complessivamente il 95,01% del ruolo TARI per l’anno 2020, e il 94,23% del ruolo TARI per l’anno 2022. Il credito TARI non ancora riscosso è ben lungi dalla prescrizione”.

“Venendo all’IMU, si consideri per esempio l’anno 2021. Fra l’1/1 e il 31/12/2021 l’Ufficio competente ha accertato pagamenti IMU omesso o parziali (per gli anni 2015-2019) per € 640.139, notificando ai debitori i relativi avvisi di accertamento. Entro il 31/12/2021, si sono registrati incassi, in relazione a tali avvisi, per €182.977,27, pari al 28,58% dell’accertato. Negli anni successivi, l’Ufficio ha naturalmente continuato l’attività di riscossione, secondo le modalità già descritte. Alla data del 30/5/2025, risulta complessivamente incassata, in relazione all’attività di accertamento svolta nel 2021, la somma di € 446.237,62, pari al 69,7% dell’accertato”.

“Si segnala che le attività di riscossione del credito IMU presentano una complicazione ulteriore rispetto alla TARI, legata al maggiore contenzioso, che rende molto più lungo e oneroso per il Comune l’intero procedimento”.

“Per esempio, solo negli ultimi sei mesi questo Comune di Sasso Marconi ha visto definitivamente riconosciute dalla Corte Suprema di Cassazione le proprie ragioni nei confronti di un contribuente che aveva instaurato contenziosi in relazione ad avvisi di accertamento riferiti agli anni di imposta 2013, 2014 e 2015. In relazione a tali anni di imposta, gli incassi realizzati con la modalità della riscossione in pendenza di giudizio coprono solo in parte le somme a suo tempo accertate. La più recente ordinanza della Cassazione favorevole al Comune è stata pubblicata il 22/5/2025. Il giorno 27/5/2025, in esito ai contenziosi trascinati così a lungo, si è sollecitato alla controparte il pagamento della somma di € 117.000 circa, a copertura di quanto ancora dovuto in relazione all’IMU 2013-2015; solo in caso di mancato pagamento entro i primi dieci giorni di giugno 2025 si potrà finalmente procedere con la riscossione coattiva. Inoltre, non sono ancora divenute definitive le sentenze relative agli anni di imposta 2016 e 2017, pronunciate dalla Corte di Giustizia Tributaria dell’Emilia-Romagna; il credito del Comune, per quegli anni di imposta, ammonta a € 80.000 circa, ma la controparte potrebbe decidere di ricorrere nuovamente alla Cassazione, allungando ulteriormente i tempi necessari per la riscossione”.

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 Sasso Marconi all’esame del Collegio.

CONSIDERATO IN DIRITTO

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

La L. 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge finanziaria 2006) ha poi previsto, per gli Organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, l’obbligo di trasmissione alle competenti sezioni regionali di controllo di una relazione sul bilancio di previsione dell’esercizio di competenza e sul rendiconto dell’esercizio medesimo, sulla base di criteri e linee guida definiti dalla Corte dei conti. Nelle intenzioni del Legislatore, tale adempimento deve dare conto, in particolare, del

rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno e dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, u.c., della Costituzione, nonché di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'Organo di revisione.

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

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

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

In conformità alla disposizione dell'art. 148-bis, c. 3, del D. Lgs. n. 267 del 2000, qualora le Sezioni regionali della Corte accertano la sussistenza *"di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di stabilità interno"*, gli enti locali

interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, *"i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio"*, nonché a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati, in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi siano idonei a rimuovere le irregolarità ed a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi, o di esito negativo della valutazione, *"è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"*.

Sulle disposizioni normative appena esaminate, la Corte costituzionale (sent. n. 60/2013) ha evidenziato come l'art. 1, c. da 166 a 172, della L. n. 266 del 2005 e l'art. 148-*bis* del D. Lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, c. 1, lett. e), del D.L. n. 174/2012, abbiano istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzate ad evitare e prevenire situazioni di pregiudizio irreparabile agli equilibri di bilancio.

Pertanto, tali controlli si collocano su profili distinti rispetto al controllo sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di regioni, province e comuni, in forza del supremo interesse alla legalità finanziaria ed alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.). Tali funzioni di controllo attribuite alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, c. 1, della L. costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che, nel comma introdotto a modifica dell'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea.

Qualora le riscontrate irregolarità non integrino fattispecie di irregolarità sanzionabili, nei termini di cui al c. 3 dell'art. 148-*bis* T.U.E.L., 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”* (del. n. 12/SEZAUT/2019/INPR, del 28 maggio 2019), sebbene debba ritenersi che l’interpretazione sistematica della vigente normativa, orientata dai principi costituzionali, non escluda la possibilità di estendere le verifiche contabili, in primo luogo al fine di accertare l’attualità degli equilibri economico-finanziari e la regolarità contabile.

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

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

Coerentemente, la Sezione delle autonomie raccomanda alle Sezioni territoriali di *“avvicinare le analisi sui documenti di bilancio all’esercizio finanziario più prossimo a quello in corso di gestione”*, al fine di consentire di *“collegare, nella migliore misura possibile, gli effetti delle pronunce delle Sezioni regionali alla formalizzazione delle decisioni di programmazione/rendicontazione/correzione di competenza dell’ente ed ampliare il concreto margine d’azione di queste ultime”*. La Sezione delle autonomie ha in particolare evidenziato che, nel perseguimento dell’obiettivo di ridurre *“quanto più possibile il disallineamento temporale tra l’esercizio in corso di gestione e le verifiche operate dalle Sezioni regionali di controllo”*, tra le metodologie di controllo adottabili si

colloca la possibilità di esaminare *“congiuntamente più annualità, a partire dall’ultimo rendiconto disponibile, qualora non sia stato possibile, per gli esercizi precedenti, portare a completamento l’esame dei documenti contabili di tutti gli enti territoriali di competenza di una Sezione regionale di controllo. Siffatta modalità consente di eliminare il divario temporale di cui si è fatto cenno e di avvicinare le analisi all’attualità nel quadro del ciclo di bilancio (previsione-rendiconto-previsione) e in conformità ai principi contabili e alla giurisprudenza della Corte costituzionale in precedenza richiamati”* (deliberazione. n. 3/SEZAUT/2019/INPR, del 4 febbraio 2019).

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

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

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

Il criterio della dinamicità dei profili contabili che sostengono il bilancio non

deve limitarsi a valutare le variazioni, dovute anche a eventi straordinari, della situazione di squilibrio originariamente rappresentata dall'ente ma deve anche tener conto di eventuali errori o mutamenti esogeni nella previsione.

La cennata connotazione dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013) che assume il controllo finanziario sugli enti locali, proprio perché preventivo (Corte cost., sent. n. 60/2013) rispetto ai più gravi eventi perturbanti (Corte cost., sent. n. 70/2012) dell'equilibrio di bilancio, ne delinea il suo carattere fondamentale ed essenzialmente concomitante, perché volto a segnalare in modo tempestivo le eventuali criticità con gli esiti cogenti (Corte cost., sent. n. 40/2014) contemplati dall'art. 148-*bis* del T.U.E.L. 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 T.U.E.L. (ossia, l'equilibrio di bilancio, l'indebitamento, il vincolo di finanza pubblica), in linea del resto con l'insegnamento della giurisprudenza costituzionale secondo cui *"la legge di approvazione del rendiconto - indipendentemente dalla compilazione e redazione dei complessi allegati al bilancio previsti dal D .Lgs. n. 118 del 2011 - deve contenere, in coerenza con le risultanze di detti allegati, tre elementi fondamentali: a) il risultato di amministrazione espresso secondo l'art. 42 del decreto in questione; b) il risultato della gestione annuale inerente al rendiconto; c) lo stato dell'indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli esercizi futuri"* (sent. n. 49 del 2018): così che l'oggetto specifico (è) (...) *il risultato di amministrazione e cioè i saldi contabili che lo rappresentano in un determinato momento*, *"in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio e, in specie, ai principi della legalità costituzionale in tema di finanza pubblica"* (Corte cost., sent. n. 184/2022).

Va comunque evidenziato che l'assenza di uno specifico rilievo su profili non inclusi nella odierna pronuncia non può essere considerata quale generale, implicita valutazione positiva dei documenti contabili oggetto di analisi.

La Sezione, infatti, si riserva di procedere a successive ed ulteriori valutazioni in occasione delle verifiche sui documenti contabili (nello specifico, dei rendiconti) relativi agli esercizi successivi. Al riguardo, basterà rammentare *che*

"il principio di continuità degli esercizi finanziari pubblici, che è uno dei parametri teleologicamente collegati al principio dell'equilibrio pluriennale del bilancio di cui all'art. 81 Cost., esige che ogni rendiconto sia geneticamente collegato alle risultanze dell'esercizio precedente, dalle quali prende le mosse per la determinazione delle proprie" (Corte cost., 5 marzo 2018, n. 49).

1.3.1. Ai fini del primo parametro preso in considerazione dalla norma dell'art. 148-bis del T.U.E.L., 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 T.U.E.L. 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 T.U.E.L., 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 T.U.E.L., esso trova quindi un concreto momento di declinazione nella previsione dell'art. 162 del T.U.E.L.: 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 T.U.E.L.). 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 T.U.E.L. detta regole per la contrazione di nuovo indebitamento tali da assicurare che i connessi oneri non assumano dimensioni tali da vulnerare la stabilità finanziaria dell'ente, dovendo tali oneri essere pari ad una percentuale predefinita delle entrate correnti

dell'ente.

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

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

Il vincolo anzidetto deve essere tuttavia tenuto distinto dall'equilibrio di bilancio: "il complesso quadro normativo illustrato palesa come la disciplina dell'equilibrio finanziario complessivo degli enti territoriali, che trova contenuto nelle disposizioni del D. Lgs. n. 118 del 2011 (che ha anche modificato il D.Lgs. 267 del 2000) e nella legge n. 145 del 2018 non può essere sovrapposto con la normativa in tema di "pareggio di bilancio" (o "saldo di finanza pubblica"), funzionale all'osservanza degli obiettivi posti in sede europea, non potendo, peraltro, il c. 821 della legge n. 145 del 2018 determinare il superamento delle prescrizioni dell'art. 9 della legge n. 243 del 2012, in virtù dei limiti posti al legislatore ordinario dall'art. 81, sesto comma, della Costituzione (Sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 4/2019/RQ). Al riguardo va evidenziato che i risultati a cui giungono i due aggregati normativi possono presentare notevoli differenze. In caso di ricorso a entrate da mutuo, pertanto, l'ente territoriale contraente, pur trattandosi di posta pienamente rilevante per i propri equilibri finanziari (regolamentati dal D.Lgs. n. 118 del 2011), deve comunque conseguire anche il "pareggio" richiesto dall'art. 9 della legge n. 243, che, tuttavia, non considera le entrate da debito (mentre conteggia le spese di investimento da quest'ultimo coperte, imputate al medesimo o a successivi esercizi)" (Corte dei conti, SSRRCO/20/2019/QMIG).

Detto vincolo rileva peraltro ai fini di quanto stabilito dall'art. 148-bis del T.U.E.L., dal momento che "Con riferimento al potere di accertamento delle Sezioni di controllo, pur rilevandosi un difetto di coordinamento formale del testo dell'art. 148-bis del TUEL con la nuova disciplina del saldo di finanza pubblica, la

formulazione della norma da ultimo citata deve essere interpretata in coerenza con la ratio dell'istituto, che vede nel patto di stabilità, ora saldo di finanza pubblica, uno dei principali oggetti di verifica affidati alle Sezioni di controllo, in mancanza del quale l'intera attività finalizzata alla veridicità ed attendibilità dei saldi dei bilanci preventivi e consuntivi degli Enti locali sarebbe priva di effetti sostanziali" (Corte dei conti, SS.RR. in s.c., n. 3/2018/EL).

1.3.4. I parametri anzidetti delineano le peculiarità funzionali (Corte cost., sent. n. 40/2014) del controllo intestato alla Sezione regionale. Il mantenimento di un equilibrio stabile consente all'ente di mantenersi, in prospettiva, in una situazione di avanzo di amministrazione e di sostenibilità dell'indebitamento: ciò sia in relazione al parametro del controllo (ovverosia "dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti"), sia ai fini degli esiti del controllo stesso contemplati dall'art. 148-bis, c. 3, del T.U.E.L. (secondo cui il vaglio della Corte, ove si sia concluso con esito negativo, comporta la preclusione dell'"attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"): così che la verifica della Corte dei conti andrà a esaminare non solo le violazioni dirette del precetto, riguardato sotto gli aspetti della violazione dell'equilibrio, dell'indebitamento e del pareggio, ma anche i profili elusivi dei vincoli anzidetti che si rinvergono ,come detto, anche dall'esame dei fenomeni gestionali sottostanti (Corte cost., sent. n. 184/2022), quali le fattispecie di incorretta allocazione dei rischi nel partenariato pubblico-privato, o nel leasing, nel rilascio di garanzie, ecc., ovvero di artificioso raggiungimento del saldo di finanza pubblica.

L'indagine della Sezione in cui "*il parametro normativo del controllo sui bilanci preventivi e successivi è costituito dalle regole e principi in materia di patto di stabilità, dal principio dell'equilibrio, dalle specifiche regole contabili dettate per dette finalità e, in generale, dal principio di legalità finanziaria*" (Corte cost., sent. n. 40/2014), va nella direzione pertanto di una verifica non solo dei saldi anzidetti (equilibrio, indebitamento, saldo di finanza pubblica) contemplati dal citato art. 148-bis del T.U.E.L. (precipuaente attraverso l'esame del risultato di amministrazione, Corte cost., sent. n. 18/2019), ma anche della corretta analisi delle fattispecie giuridiche sottostanti "*in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio*" (Corte cost., sent. n. 184/2022).

1.4. La Sezione Autonomie, con del. n. 10/2022/INPR, nell'approvare le Linee guida per la relazione dell'Organo di revisione economico-finanziaria dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Province, sul rendiconto 2021, per l'attuazione dell'art. 1, c. 166 e seguenti della L. 23 dicembre 2005 n. 266, ha evidenziato la necessità di verificare, da parte degli organi interni di revisione e delle Sezioni regionali, la sana gestione, focalizzando l'analisi sull'esigenza di ripristinare i parametri finanziari di carattere ordinario e sui principali aspetti strutturali a presidio dell'equilibrio di bilancio. Al fine di neutralizzare e/o evidenziare per tempo gli effetti negativi del trascinarsi di componenti finanziarie positive "non ordinarie" annidate nei resti di amministrazione, e del conseguente effetto di "mascheramento" di potenziali criticità strutturali di bilancio.

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

In tema di entrate risultano di rilievo i temi dell'evasione fiscale in senso proprio e dell'omissione di versamenti dovuti e per i comuni si tratta di imposte (Imu e Addizionale comunale all'Irpef) il cui gettito ha importanti incidenze sugli equilibri finanziari, essendo entrate ricorrenti utili a sostenere indistintamente la parte corrente della spesa contribuendo a garantire il mantenimento degli equilibri finanziari nel tempo non solo del singolo ente ma anche, in modo aggregato, dell'intero sistema Paese. L'ottimizzazione della riscossione riverbera positivamente non solo sugli equilibri correnti di competenza attraverso una riduzione nel tempo del Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE) 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 T.U.E.L., è chiamato

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

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

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

1.6. L'anzidetta rilevazione della situazione finanziaria dell'esercizio oggetto della presente analisi potrebbe verosimilmente subire una intuibile variazione sul versante dinamico, dovuta a una serie di fattori esogeni di carattere contingente. Il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, infatti, *«impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio»* (Corte cost., sent. n. 250/2013): di talché, al di là degli interventi di carattere una tantum disciplinati dal legislatore in soccorso degli enti locali, diviene doveroso da parte del Comune apprestare i necessari strumenti per garantire la indispensabile flessibilità del bilancio. A

presidiare il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, (cfr. *ex plurimis* Corte cost., sentt. n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), che «*consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*» (Corte cost., sent. n. 250/2013), è pertanto funzionalmente astretta la doverosità dell'adozione di «*appropriate variazioni del bilancio di previsione, in ordine alla cui concreta configurazione permane la discrezionalità dell'amministrazione*» (Corte cost., sent. n. 266/2013).

2. Per l'esame dei rendiconti relativi all'esercizio 2023 e al bilancio di previsione 2024-26 questa Sezione ha definito i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (del. n. 120/2024/INPR del 20 novembre 2024) e precisamente:

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

3. Va premesso che dai dati esaminati emerge un quadro caratterizzato dal sostanziale mantenimento dei più rilevanti equilibri di bilancio. La parte libera del risultato di amministrazione è consistente, al pari degli accantonamenti, e inoltre il Comune ha ripianato in anticipo il disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui. L'Ente ha correttamente accantonato il FAL (adeguandosi a quanto richiesto dalla Sezione con la delib. 174/2023), non risultano (nuove) tensioni di cassa e, al termine dell'esercizio 2023, risultano positivi gli equilibri di parte corrente e capitale.

Tuttavia, all'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di Sasso Marconi, selezionato in base al criterio n. 4, si rilevano i seguenti profili di criticità.

4. Fondo pluriennale vincolato (FPV) - imputazione ad un solo esercizio

Dall'esame del rendiconto 2023 del Comune di Sasso Marconi emerge che il FPV 2023 è stato re-imputato su un solo esercizio e una consistente quota del fondo pluriennale vincolato di inizio anno stata è rinviata all'esercizio 2024 e successivi e ciò potrebbe pregiudicare pertanto il profilo funzionale del Fondo

pluriennale vincolato - *“programmatorio e di controllo, volto a rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'Ente”* (Corte dei conti, Sez. Aut, n. 4/2015 "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali (D. Lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal D. Lgs. n. 126/2014)" p. 6), il cui scopo invece - come risultante dal D. Lgs. n. 118/2011 - è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale, in guisa che il vincolo pluriennale sia coerentemente rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte cost., sent. n. 247/2017, Considerato diritto 9) afferenti alle spese che ricadono su più esercizi.

In seguito a richiesta istruttoria nel merito, l'Ente ha trasmesso la tabella riportata a pag. 11/12, dalla quale è possibile ricavare le motivazioni che hanno comportato la re-imputazione del fondo pluriennale vincolato al 31/12/2022 per € 268.358,71 all'esercizio 2024 e successivi.

Relativamente agli altri importi indicati nella tabella, sebbene esista una colonna "note re-imputazione", **non è possibile desumere la motivazione per la re-imputazione ad un solo esercizio.** Inoltre, le spese impegnate nell'esercizio 2023 con imputazione all'esercizio 2024 e coperte da fondo pluriennale vincolato ammontano ad € 735.305,44 e non ad € 577.875,00.

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

La Sezione delle Autonomie richiama gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi ed a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego. Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della del. 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.

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, del. n. 4/SEZAUT/2018/FRG), così come il continuo e costante aggiornamento dei cronoprogrammi degli investimenti dovrà essere effettuato già a partire dallo studio di fattibilità economico-finanziaria e della progettazione.

Alla luce di ciò, nella doverosa sinergia e nella necessaria collaborazione tra gli uffici lavori pubblici e finanziari e dei loro canali di comunicazione (ex art. 147-*quinquies* del T.U.E.L.), il Comune di Sasso Marconi 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 programmatica, 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.

5. I residui attivi in generale. Considerazioni relative ai contributi "a rendicontazione"

Con riferimento ai residui attivi totali che ammontano ad € 11.452.616,52

(punto **3.1.3. della parte del Fatto**) l'Ente comunica riscossioni al 31/12/2024 per € 4.813.008,01.

Relativamente ai residui al titolo 4 "Entrate in conto capitale" per un ammontare complessivo pari ad € 4.509.876,53, l'Ente (punto **3.1.3. della parte del Fatto**), nel fornire aggiornamenti sulla motivazione dei mancati incassi ha allegato una tabella riportata a pag. 14/15 con i singoli contributi, alcuni dei quali relativi al PNRR contenente la colonna "motivazioni".

Nella richiamata colonna sono state riportate informazioni in merito agli incassi successivi al 2023, alla conclusione dei lavori, all'erogazione di acconti, alle rendicontazioni avvenute o in corso, alla rimodulazione dei progetti o al differimento dei tempi di realizzazione degli stessi e altre informazioni.

L'Ente ha inoltre evidenziato che i residui derivanti dalla gestione di competenza, riguardano prevalentemente fondi PNRR, relativi ad opere concluse e da rendicontare, mentre tra i residui derivanti dalla gestione dei residui per € 2.187.983,89 risultano co-finanziamenti derivanti da 3 Convenzioni sottoscritte da Autostrade per l'Italia.

In passato, (del. 174/2023 Sez. contr. Emilia-Romagna, pag.12) l'Ente aveva giustamente dichiarato di accertare l'entrata con imputazione ai medesimi esercizi in cui l'amministrazione erogante ha registrato gli impegni con riferimento ai contributi da parte della Regione Emilia-Romagna e che relativamente ai contributi da parte di Società Autostrade *"l'entrata è imputata agli esercizi in cui il Comune di Sasso Marconi ha previsto di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del cronoprogramma), in quanto l'esigibilità è sorta a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione è stata resa"*.

Sul punto, la Sezione prende atto di quanto riferito dall'Ente e ribadisce le modalità corrette di contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, evidenziano l'importanza del cronoprogramma, (non avendo informazioni su eventuali comunicazioni all'ente erogante in merito alla modifica del cronoprogramma, nelle circostanze nelle quali ricorresse la fattispecie).

Si rammenta che con particolare riferimento ai contributi a rendicontazione erogati da amministrazioni che adottano il principio di competenza finanziaria potenziata si rammenta che - in base a quanto previsto al punto 3.6 lett. c) primo punto dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011 al fine di garantire l'esatta corrispondenza dell'imputazione nei bilanci dell'amministrazione erogante e di quella beneficiaria, la prima deve impegnare l'intera spesa prevista nella delibera che dispone il contributo con imputazione ai successivi esercizi in cui è prevista

la realizzazione delle spese da parte della seconda e quest'ultima ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi in cui sono stati registrati gli impegni.

Si ribadisce tuttavia che essenziale allo scopo si rivela il cronoprogramma predisposto dal beneficiario e presentato al finanziatore al punto che, per garantire l'armonizzazione dei bilanci dell'uno e dell'altro, nel caso si realizzino scostamenti dell'andamento della spesa da quella programmata, occorre che il beneficiario dia tempestiva comunicazione all'ente erogante in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il cronoprogramma della spesa. Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione ed alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

Si evidenzia inoltre che, se l'ente erogatore non adotta il principio di competenza finanziaria potenziata, *"l'ente beneficiario accerta l'entrata a seguito di formale deliberazione da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore"*. In questo caso, *"l'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del cronoprogramma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità), sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione e resa"*.

Quanto rappresentato, altro non è che espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni che si prevede saranno esigibili nell'esercizio.

Diversamente operando l'Ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessivi equilibri del bilancio attraverso una dilazione della capacità di spesa.

La Sezione, pertanto, nel riservarsi ogni approfondimento istruttorio in futuro, invita l'Ente a verificare di essersi attenuto al rispetto del principio contabile come sopra esposto.

6. Capacità di riscossione e contrasto all'evasione tributaria

Dall'analisi delle risultanze contabili sul rendiconto 2023, si evince che il Comune, relativamente alle entrate ai titoli 1 e 3 a residuo, nonostante il lieve miglioramento evidenziato rispetto al 2021, al titolo 1, dimostra una capacità di riscossione da migliorare.

Dalla tabella sulla capacità di riscossione inserita a pag. 7, risulta infatti

una minore capacità di riscossione ai titoli 1 (48,74%) e 3 (40,51%) a residuo.

Sebbene l'Ente abbia comunicato gli incassi sui residui totali al 31/12/2024, dalla tabella riportata a pag. 13 si rileva che la percentuale di riscossione si attesta al 51,59% al titolo 1 e al 35,37% al titolo 3.

Correlativamente al tema della capacità di riscossione, il Collegio ritiene di doversi soffermare sul tema del contrasto all'evasione tributaria (punto **3.1.4. della parte di Fatto**).

Risultano accertamenti per € 664.917,05 e riscossioni nel 2023 per € 221.244,05.

L'Ente ha dichiarato che l'attività di recupero tributario si svolge secondo le modalità di legge, essenzialmente partendo da un confronto fra quanto dovuto e quanto pagato da ciascun contribuente. Nella propria risposta l'Ente cita la trasmissione di avvisi di pagamento bonari, a cui fanno seguito i solleciti e successivamente le notifiche di avviso di accertamento, evidenziando che decorsi i tempi per l'impugnazione degli avvisi di accertamento, si passa alla fase della riscossione coattiva.

Il Comune evidenzia inoltre come la riscossione del credito emergente degli avvisi di accertamento sia un processo molto lungo, fornendo alcuni esempi concreti.

La Sezione, nel prendere atto del lieve miglioramento dalla capacità di riscossione rispetto al 2021, invita il Comune a proseguire con le iniziative intraprese, prestando particolare attenzione alle entrate che presentano le peggiori capacità di riscossione e, nello specifico, alle entrate relative ai titoli 1 e 3 a residuo.

Sul punto, si rammenta che la capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa, rileva ai fini della salvaguardia degli equilibri finanziari dell'Ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

Gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'Ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

D'altra parte, la Sezione rappresenta l'esigenza che l'Ente individui misure maggiormente efficaci a migliorare la gestione della liquidità, richiamando, altresì,

l'Organo di revisione alla scrupolosa verifica dell'andamento delle riscossioni dei residui attivi correnti dell'Ente nell'ambito delle proprie attività di vigilanza sulla gestione finanziaria del Comune.

Relativamente al contrasto all'evasione tributaria, la Sezione, pur prendendo atto delle azioni intraprese dall'Ente, lo invita ad implementare nell'immediato tutte le attività di monitoraggio e di vigilanza a tutela delle proprie ragioni creditorie.

Ritiene necessario inoltre rammentare nuovamente che, partendo dall'ineffabile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, c. 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), che la riscossione dei tributi è attività fondamentale ed indispensabile per garantire le risorse necessarie per l'erogazione dei servizi e per assicurare al cittadino le prestazioni concernenti i diritti civili e sociali.

Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata *ex lege*, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della ulteriore necessità che l'azione recuperatoria in capo all'Amministrazione comunale sia esercitata tempestivamente per evitare la prescrizione del credito tributario.

P.Q.M.

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

- raccomanda all'Ente l'osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli artt. 81 e 97 Cost., nonché dalla L. 24 dicembre 2012, n. 243, possono essere vulnerati, nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione esaminata da questa Sezione, in relazione alle criticità sopra evidenziate;

- invita l'Organo di revisione, in relazione alle criticità riscontrate, ad una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione dell'Ente per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente, anche in riferimento ai doveri, compendati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del TUEL, di attestazione di congruità delle

poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio;

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

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

Così deciso in Bologna, nella Camera di Consiglio del 20 giugno 2025

Il Relatore

Massimo Galiero

(firmato digitalmente)

Il Presidente

Marcovalerio Pozzato

(firmato digitalmente)

Depositato in segreteria il 25 giugno 2025

Il funzionario preposto

Dott.ssa Nicoletta Natalucci