

Deliberazione n. 155/2022/PRSE



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati*:

dott. Marco Pieroni	presidente
dott. Tiziano Tessaro	consigliere (relatore)
dott.ssa Gerarda Maria Pantalone	consigliere
dott. Marco Scognamiglio	referendario
dott.ssa Elisa Borelli	referendario
dott.ssa Ilaria Pais Greco	referendario

* riuniti mediante collegamento telematico

Adunanza del 17 novembre 2022

Comune di Fiscaglia (FE)

Rendiconto 2020 e Preventivo 2021-23

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

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

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

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

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131;

VISTA la legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n. 196;

VISTO il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;

VISTO l'art. 148-bis, comma 3, del TUEL, così come introdotto dalla lettera

e), del comma 1 dell'art. 3, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 213 del 7 dicembre 2012;

VISTE le linee guida per la redazione delle relazioni inerenti al bilancio preventivo e rendiconto dell'esercizio 2020, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 7/2021/INPR;

CONSIDERATO che dette linee guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza degli enti locali dell'Emilia-Romagna con lettera di questa Sezione regionale di controllo prot. n. 8713 del 9 settembre 2021;

VISTA la deliberazione n. 2/SEZAUT/2021/INPR con la quale la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ha approvato le "Linee di indirizzo" cui devono attenersi gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione 2021-2023, non procedendo all'adozione del relativo questionario;

CONSIDERATO che con lettera di questa Sezione regionale di controllo prot. n. 6445 del 24 giugno 2021 si è chiesto agli enti locali dell'Emilia-Romagna la trasmissione della deliberazione di approvazione del bilancio di previsione 2021-2023 e del relativo parere dell'Organo di revisione;

VISTA la deliberazione n. 11/2022/INPR con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2022;

VISTA la deliberazione di questa Sezione n. 243/2021/INPR, con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo;

ESAMINATE, a seguito delle indicazioni della Sezione delle Autonomie, le relazioni sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2020 e sul bilancio preventivo 2021-23 redatte dall'Organo di Revisione del Comune di Fiscaglia (FE);

VISTA la nota prot. n. 5139 in data 21 settembre 2022, con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

VISTE le deduzioni fatte pervenire con nota ricevuta il 7 ottobre 2022 a firma del Sindaco e dell'Organo di revisione;

VISTA l'ordinanza presidenziale n. 79 del 16 novembre 2022 con la quale la Sezione è stata convocata per la camera di consiglio del 17 novembre 2022;

UDITO il relatore, Consigliere Tiziano Tessaro;

FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2022, ha esaminato la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio 2021/23 ed al rendiconto per l'esercizio 2020 del Comune di Fiscaglia, ed in

particolare:

- la relazione dell'organo di revisione sul rendiconto per l'esercizio 2020, inviata a questa Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1 co. 166, l. 266/2005 cit., redatta in conformità alle linee-guida approvate dalla Sezione delle autonomie di questa Corte dei conti con deliberazione n. 7/SEZAUT/2021/INPR, mediante la compilazione del questionario ivi allegato;
- le relazioni dell'Organo di revisione, prodotte ai sensi dell'art. 239 del T.U.E.L., sulla proposta di bilancio di previsione 2021-23 e sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione per l'esercizio finanziario 2020;
- gli schemi di bilancio presenti nella Banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP) relativi ai suddetti documenti contabili;
- l'ulteriore documentazione relativa al bilancio preventivo e al rendiconto presente sul sito internet istituzionale del Comune di Fiscaglia.

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

EQUILIBRI DI BILANCIO

	Rendiconto 2020
Equilibrio di parte corrente	€ 1.863.664,11
Equilibrio di parte capitale	€ 194.047,20
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00
Equilibrio finale	€ 2.057.711,31

La costruzione degli equilibri nel 2020 rispetta quanto stabilito dal d.lgs. 118/2011 e il Comune di Fiscaglia ha conseguito un risultato di competenza non negativo, così come prescritto dall'art. 1 comma 821 della legge n. 145/2018.

RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE

	Rendiconto 2020
Fondo cassa	€ 3.906.467,07
Residui attivi	€ 2.432.590,29
Residui passivi	€ 1.894.099,83
FPV per spese correnti	€ 145.222,28
FPV per spese in conto capitale	€ 890.143,58
Risultato di amministrazione	€ 3.409.591,67
Totale accantonamenti	€ 477.300,14
di cui: FCDE	€ 169.872,00
Totale parte vincolata	€ 480.174,42
Totale parte destinata agli investimenti	€ 24.629,63
Totale parte disponibile	€ 2.427.487,48

Il FCDE ammonta ad € 169.872,00 e nel questionario sul rendiconto 2020 l'ente dichiara che l'Organo di revisione ha verificato la regolarità del calcolo e il Comune non si è avvalso della facoltà di cui all'art. 107-bis, del d.l. n. 18/2020, che consente di calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità delle entrate dei titoli 1 e 3, accantonato nel risultato d'amministrazione o stanziato nel bilancio di previsione, calcolando la percentuale di riscossione del quinquennio precedente con i dati del 2019 in luogo di quelli del 2020.

Nella parte accantonata del risultato d'amministrazione risulta un fondo contenzioso pari a € 10.329,00 e nel questionario sul rendiconto 2020 l'Organo di revisione dichiara che le quote accantonate per la copertura degli oneri da contenzioso in essere sono risultate congrue rispetto al valore del contenzioso pendente, secondo i criteri di cui al punto 5.2. lett. h) del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria.

L'ente ha previsto accantonamenti per il fondo anticipazioni liquidità pari a € 148.254,05 e si tratta di un'anticipazione di liquidità concessa al preesistente Comune di Migliaro confluito dal 1° gennaio 2014, unitamente ai preesistenti Comuni di Migliarino e Massa Fiscaglia, nel nuovo Comune di Fiscaglia a seguito di processo di fusione.

L'ente ha inoltre previsto accantonamenti per l'indennità di fine mandato del Sindaco e per altre finalità, come rappresentato nel relativo allegato di rendiconto.

Nell'esercizio 2020 l'ente ha utilizzato € 779.066,46 del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, di cui € 152.756,01 per l'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità.

CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

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

	Rendiconto 2020 Accertamenti (a)	Rendiconto 2020 Riscossioni (b)	% (b/a)
Tit.1 residui (iniziali +riaccertati)	€ 381.388,34	€ 232.883,61	61,06%
Tit.1 competenza	€ 4.773.662,10	€ 4.331.311,09	90,73%
Tit.3 residui (iniziali +riaccertati)	€ 833.604,68	€ 481.096,00	57,71%
Tit.3 competenza	€ 1.066.737,42	€ 595.817,78	55,85%

L'ente mostra una buona capacità di riscossione relativamente ai titoli 1 in competenza e una non brillante riscossione del titolo 3, come già rilevato con deliberazione della scrivente Sezione n. 251/2021/PRSE, relativa all'esame dei rendiconti 2018 e 2019.

In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, dal questionario sul rendiconto 2020, risultano accertamenti per "recupero evasione" per IMU/TASI e per altri tributi pari a € 340.780,00, senza riscossioni e con accantonamento a FCDE in competenza per € 153.197,00 e a rendiconto per € 155.250,00.

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2020
Fondo cassa finale	€ 3.906.467,07
Anticipazione di tesoreria	---
Cassa vincolata	€ 117.567,67
Tempestività dei pagamenti	- 6 giorni

La cassa vincolata risulta valorizzata e movimentata nel corso dell'esercizio; l'ente non ha fatto ricorso all'anticipazione di tesoreria e l'Organo di revisione, nel questionario, dichiara la corrispondenza tra le scritture dell'ente e quelle del tesoriere e non dichiara problematiche relative alla tempestività dei pagamenti.

INDEBITAMENTO

	Rendiconto 2019	Rendiconto 2020
Debito complessivo a fine anno	€ 12.961.205,15	€ 13.209.301,33

L'Ente, nell'esercizio 2020, ha fatto ricorso a nuovo indebitamento per € 455.834,67 ed ha effettuato operazioni di rinegoziazione dei mutui.

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

L'ente, inoltre, non ha in corso al 31 dicembre 2020 operazioni di partenariato pubblico e privato e non ha in corso contratti relativi a strumenti finanziari derivati.

2.1. Dalla documentazione versata in atti per l'esercizio 2020 risulta inoltre quanto segue:

- nelle domande preliminari dei questionari non sono segnalati elementi di criticità;
- c'è coerenza nell'ammontare del FPV iscritto nel rendiconto 2020, ma si osserva che il FPV 2020 è reimputato su un solo esercizio e in sede di analisi

dei due precedenti rendiconti, con deliberazione della Scrivente Sezione n. 251/2021/PRSE era stata rilevata criticità per mancanza di cronoprogrammi di spesa;

- il rendiconto 2020 è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 10 del 30 aprile 2021;
- la trasmissione a BDAP dello schema di bilancio 2020 approvato dal Consiglio comunale risulta avvenuta nei termini;
- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli articoli 203, 204 e 207 del TUEL, nonché la soglia stabilita dal relativo parametro di deficitarietà;
- a rendiconto 2020 risultano rispettati tutti i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario;
- il Comune di Fiscaglia non ha riconosciuto debiti fuori bilancio nel corso del 2020;
- dalla relazione dell'Organo di revisione sul rendiconto 2020 si evince che la spesa per il personale ha rispettato i vincoli sanciti dalla normativa vigente;
- nel corso dell'esercizio 2020 l'ente ha modificato la programmazione del personale dopo il 20 aprile 2020, alla luce dell'art. 33, co. 2, d.l. n. 34/2019 e del successivo D.P.C.M. 17/03/2020; è stato previsto un aumento di spesa nel limite del valore soglia di riferimento e l'Organo di revisione ha asseverato il rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio;
- la contabilizzazione dei servizi per conto terzi rispetta il principio contabile;
- l'ente ha provveduto alla tenuta della contabilità economico-patrimoniale, ma non ha provveduto all'aggiornamento dell'inventario;
- nel questionario sul rendiconto 2020 l'ente dichiara che il sistema informativo non consente di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente e le sue società partecipate, ma il Comune ha una popolazione al 31 dicembre 2019 pari a 8.611 abitanti;
- 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, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 non hanno riguardo la totalità delle partecipazioni rilevanti ai fini del predetto adempimento, precisando che mancano le riconciliazioni con ASP e SECIF e l'Organo di revisione dichiara che non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati. In relazione all'esame dei rendiconti 2018 e 2019 l'ente, in sede istruttoria, aveva già chiarito che con

SECIF, il nuovo responsabile finanziario aveva da subito provveduto alle dovute verifiche e la società non aveva tardato a trasmettere la verifica ai sensi dell'art. 11 c. 6 lett j d.lgs.118/11 asseverata dall'amministratore unico alla data del 31 dicembre 2020 e tali prospetti, verificati dall'ente, sono stati dichiarati coincidenti con i dati della contabilità del Comune, mentre per l'ASP la riconciliazione al 31 dicembre 2021 non era ancora avvenuta.

3. Il bilancio di previsione per il triennio 2021-23 del Comune di Fiscaglia è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 6 dell'11 febbraio 2021 e l'Organo di revisione, nella relazione prodotta ai sensi dell'art. 239 del T.U.E.L., dichiara, in relazione al fondo di garanzia dei debiti commerciali, di aver verificato che l'ente ha effettuato le operazioni di bonifica delle banche dati al fine di allineare i dati presenti sulla Piattaforma dei crediti commerciali con le scritture contabili dell'ente e di aver posto in essere le attività organizzative necessarie per garantire entro il termine dell'esercizio 2020 il rispetto dei parametri previsti dalla suddetta normativa, ritenendo, in conclusione, che l'ente non dovesse stanziare nel 2021 alcun fondo a garanzia dei debiti commerciali.

Riguardo agli effetti dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, nella relazione sul bilancio di previsione 2021-23, l'Organo di revisione dichiara che sono garantiti gli equilibri in termini di competenza e cassa e l'ente ha posto in essere tutte le misure organizzative e gestionali necessarie per far fronte all'emergenza.

4. Si rammenta infine che il Comune di Fiscaglia (FE) era stato destinatario di pronuncia inerente ai rendiconti 2018 e 2019 (deliberazione n. 251/2021/PRSE), con cui la Sezione aveva rilevato irregolarità per la scarsa percentuale di riscossione delle entrate extratributarie, per la mancanza dei cronoprogrammi di spesa e per il valore deficitario del parametro P4 relativo alla sostenibilità debiti finanziari.

5. In esito agli elementi di potenziale criticità il magistrato istruttore ha esperito apposita istruttoria, chiedendo al Comune, con nota prot. n. 5139 del 21 settembre 2022, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti:

- contabilizzazione del fondo anticipazioni di liquidità (FAL) nell'esercizio 2020;
- recupero dell'evasione tributaria;
- fondo pluriennale vincolato e cronoprogrammi di spesa;

- aggiornamento dell'inventario;
- riconciliazione dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati;
- determinazione e utilizzo delle risorse a valere sul Fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali e/o assegnate a vario titolo a ristoro delle minori entrate e/o delle maggiori spese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19;
- crisi energetica e aumento dei costi delle utenze.

5.1. In esito alla ricezione della predetta nota istruttoria, il Comune, con nota prot. C.d.c. n. 6279 del 7 ottobre 2022 ha fornito i seguenti chiarimenti.

5.1.1. In relazione al fondo di anticipazioni di liquidità, l'ente ha riferito che, in applicazione alle norme pro tempore vigenti, in sede di approvazione del rendiconto 2019 è stato accantonato il FAL nel risultato di amministrazione per un importo pari a € 152.756,01 e in sede di bilancio 2020-2022, con variazione a seguito di approvazione delle risultanze 2019, è stato iscritto in entrata, come utilizzo del risultato di amministrazione, lo stesso importo pari al FAL accantonato nel rendiconto 2019 e, in parte spesa, lo stesso importo è stato iscritto come segue: € 148.254,05 alla missione 20 programma 03 del titolo 4 (accantonamento) e € 4.501,96 alla missione 50 programma 02 del titolo 4 quale quota capitale (da rimborsare) e nel rendiconto 2020 sono state accantonate risorse per € 148.254,05.

Il Comune ha riferito che a seguito dell'intervento legislativo del D.L. n. 73/2021 e della sentenza della Corte costituzionale n. 80/2021, a partire dal 2021 sono state rispettate le disposizioni di cui all'art. 52 c.1 ter che prevedono che gli enti locali iscrivano a bilancio unicamente la quota capitale di FAL da rimborsare nell'esercizio, cosicché a rendiconto 2021 il nuovo accantonamento è stato pari al residuo debito al 31 dicembre 2020 sottraendo ad esso l'importo della rata pagata (ovvero € 148.254,05 - € 4.653,73 = € 143.600,32), mentre dal bilancio 2022 è stata poi iscritta in entrata del bilancio, come "utilizzo fondo anticipazione di liquidità", la quota liberata nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente.

5.1.2. In relazione al recupero dell'evasione tributaria, l'ente ha confermato il dato relativo agli accertamenti da rendiconto esercizio 2020 per IMU/TASI e altri tributi pari ad € 340.780,00 ed ha precisato che gli accertamenti

sono stati assunti rispettivamente in data 27 novembre e 16 dicembre 2020 in quanto, per l'emergenza sanitaria in atto, gli avvisi di accertamento sono stati notificati tra settembre e dicembre 2020 e il termine per effettuare il pagamento è di 60 giorni dalla notifica dell'atto. In merito ai mancati incassi dell'anno il Comune ha riferito che, probabilmente, in assenza di diversa comunicazione, l'ufficio finanziario ha effettuato direttamente l'imputazione agli accertamenti aperti a residuo senza effettuare incassi in conto competenza 2020.

5.1.3. In relazione al FPV e ai cronoprogrammi di spesa, il Comune ha confermato che anche per il 2020 il FPV è reimputato su un solo esercizio e ha riferito che nel 2021, a seguito di una puntuale ricostruzione dei cronoprogrammi, è stato invece costituito il FPV in parte capitale anche nell'esercizio "+ 2" per la quota di spesa che maturerà in tale esercizio. L'ente ha inoltre fornito la ricostruzione del FPV in parte capitale risultante dal rendiconto 2020 pari ad € 890.143,58, come da cronoprogrammi predisposti dall'ufficio tecnico comunale con i relativi aggiornamenti.

5.1.4. In relazione all'aggiornamento dell'inventario, l'ente ha comunicato di aver provveduto all'aggiornamento per il 2020, al fine di determinare l'effettiva consistenza del patrimonio e ha precisato che per mero errore materiale, l'Organo di revisione, in sede di compilazione del questionario sul rendiconto 2020, aveva risposto "no" al relativo quesito.

5.1.5. In relazione alla riconciliazione dei crediti/debiti con l'ASP al 31 dicembre 2020, l'ente ha riferito che al consuntivo 2021 sono stati allegati tutti i prospetti dimostrativi riguardanti la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra il Comune e le società partecipate; ma ha confermato che al rendiconto 2020 non è stata allegata la riconciliazione con ASP, che, coinvolta dall'attuale responsabile finanziario, ha prontamente trasmesso l'asseverazione dei debiti e crediti a firma del proprio revisore unico e l'ente ha dichiarato che tali importi trovano corrispondenza nelle proprie scritture.

5.1.6. In relazione alla determinazione e utilizzo delle risorse a valere sul Fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali e/o assegnate a vario titolo a ristoro delle minori entrate e/o delle maggiori spese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19 l'ente, in risposta all'apposita nota istruttoria di approfondimento da parte della Sezione, ha:

a) comunicato l'ammontare delle risorse ricevute a valere sul Fondo di cui all'art. 106 del dl n. 34/2020 e successive integrazioni, ovvero assegnate a vario titolo a ristoro delle minori entrate e/o delle maggiori spese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, nelle annualità 2020 e 2021;

b) trasmesso copia delle certificazioni relative all'esercizio 2020 connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 inviate al Mef (Modello CERTIF-COVID-19, Modello COVID-19 e Modello RISTORI COVID-19);

c) indicato la quota della perdita figurativa TARI anno 2020 ricevuta e la quota utilizzata;

d) comunicato che la certificazione COVID-19 è stata inviata in data 18 maggio 2021;

e) comunicato di non essersi trovato nella necessità di rettificare gli allegati del rendiconto 2020;

f) confermato di non essersi ritrovato nella necessità di effettuare rettifiche alla certificazione Covid-19 relativa ai fondi assegnati nell'anno 2020, in quanto non ha ricevuto né segnalazioni e/o richieste di modifiche della certificazione stessa da parte della RGS;

g) confermato di aver utilizzato le risorse esclusivamente per la copertura di minori entrate e maggiori spese connesse all'emergenza epidemiologica Covid-19;

h) comunicato di non aver provveduto a svincolare delle quote di avanzo vincolato di amministrazione al fine di finanziare interventi necessari ad attenuare la crisi del sistema economico derivante dagli effetti diretti e indiretti del virus COVID-19 ai sensi dell'art. 109, comma 1-ter del DL 18/2020 e successivamente prorogate all'anno 2022 dall'art. 3, comma 5-sexies del DL 228/2020.

5.1.7. In relazione alla crisi energetica e all'aumento dei costi delle utenze, l'ente ha riportato l'elenco dei capitoli di spesa per utenze relative al gas e alla luce che indica una spesa inizialmente prevista per complessivi € 585.150,00. L'ente ha precisato che la previsione iniziale si è dimostrata sottostimata, sia per il rincaro effettivo registrato nel periodo, sia per il mancato passaggio di consegne a seguito di pensionamento del dipendente che precedentemente gestiva tale tipologia di spesa, sia per una quantificazione non puntualmente attendibile di risparmio a seguito di obiettivi di efficientamento energetico e dopo l'ultima variazione di bilancio di fine settembre gli stanziamenti di bilancio per le utenze luce e gas ammontano ad € 870.796,41. Il Comune ha illustrato che la maggior spesa ha trovato copertura per € 82.737,93 a seguito di applicazione delle quote

di avanzo accantonato nel consuntivo 2021 per conguagli e rincari utenze (quali economie dell'esercizio sui medesimi capitoli di spesa) per € 129.758,00 nelle risorse messe a disposizione dallo Stato per garantire la continuità dei servizi erogati (art. 27 c.2 del DL n. 17/2022- art. 40 c. 3 del DL n. 50/2022 e art 16 del DL n. 115/2022), mentre la differenza è stata coperta da minori spese in sede di variazione di bilancio di fine settembre ed in particolare € 46.665,55 per minore spesa per assicurazioni ed € 25.000,00 per minore spesa per segreteria convenzionata. L'ente ha inoltre riferito che la nuova spesa dovrebbe garantire il regolare pagamento delle utenze di competenza dell'esercizio e in ogni caso l'ente ha a disposizione, nel fondo di riserva, risorse per € 76.814,28.

6. Il Magistrato istruttore, considerato che il contraddittorio con l'Ente si è già instaurato in via cartolare e che le criticità emerse trovano riscontro documentale, ha chiesto al Presidente della Sezione di sottoporre le risultanze dell'istruttoria svolta sul Comune di Fiscaglia all'esame del Collegio.

DIRITTO

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

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

1.1. L'art. 3, comma 1, lett. e), del decreto-legge n. 174 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge 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'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

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

provvedimenti correttivi, o di esito negativo della valutazione, “è *preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria*”.

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

Pertanto, tali controlli si collocano su profili distinti rispetto al controllo sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di regioni, province e comuni, in forza del supremo interesse alla legalità finanziaria ed alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.). Tali funzioni di controllo attribuite alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge 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 comma terzo 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 legge 5 maggio 2009, n. 42, di attuazione del federalismo fiscale di cui all'art. 119 della Costituzione, ha intrapreso il processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati, in quanto dalla leggibilità e confrontabilità dei bilanci pubblici dipende la corretta valutazione degli andamenti della finanza territoriale, i cui esiti si riflettono sui conti pubblici nazionali nei termini già descritti.

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

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

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

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

Coerentemente, la Sezione delle autonomie raccomanda alle Sezioni territoriali di *"avvicinare le analisi sui documenti di bilancio all'esercizio finanziario più prossimo a quello in corso di gestione"*, al fine di consentire di *"collegare, nella migliore misura possibile, gli effetti delle pronunce delle Sezioni regionali alla formalizzazione delle decisioni di programmazione/rendicontazione/correzione di competenza dell'ente ed ampliare il concreto margine d'azione di queste ultime"*. La Sezione delle autonomie ha in particolare evidenziato che, nel perseguimento dell'obiettivo di ridurre *"quanto più possibile il disallineamento temporale tra l'esercizio in corso di gestione e le verifiche operate dalle Sezioni regionali di controllo"*, tra le metodologie di controllo adottabili si colloca la possibilità di esaminare *"congiuntamente più annualità, a partire dall'ultimo rendiconto disponibile, qualora non sia stato possibile, per gli esercizi precedenti, portare a completamento l'esame dei documenti contabili di tutti gli enti territoriali di competenza di una Sezione regionale di controllo. Siffatta modalità consente di eliminare il divario temporale di cui si è fatto cenno e di avvicinare le analisi all'attualità nel quadro del ciclo di bilancio (previsione-rendiconto-previsione) e in conformità ai principi contabili e alla giurisprudenza della Corte costituzionale in precedenza richiamati"* (deliberazione n. 3/SEZAUT/2019/INPR, del 4 febbraio 2019).

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

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

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

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

1.3. In continuità con il percorso già intrapreso per il passato ed in conformità alla ormai consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale, anche per gli esercizi in esame il controllo ha privilegiato l'analisi degli aspetti principali

della gestione, ossia: la gestione finanziaria, il risultato di amministrazione, l'indebitamento.

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

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del Tuel quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita. La disciplina dell'istituto in parola trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del Tuel, che al comma 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 (Corte cost.18/2019). Oltre che nelle previsioni dei citati artt. 186 e 187 del Tuel, esso trova quindi un concreto momento di declinazione nella previsione dell'art. 162 del TUEL: in particolare, deve essere garantito il pareggio finanziario complessivo

per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio al fine del rispetto del principio dell'integrità (art. 162, comma 6, del TUEL). Il d.lgs. n. 118/2011 definisce gli schemi ed i prospetti ai quali gli enti locali sono tenuti ad attenersi nella raffigurazione dei dati contabili: in particolare, l'allegato 10 consente di dare rappresentazione agli equilibri della gestione annuale a rendiconto.

Il mantenimento di un equilibrio stabile consente all'ente di mantenersi, in prospettiva, in una situazione di avanzo di amministrazione e di sostenibilità dell'indebitamento: ciò sia in relazione al parametro del controllo (ovverosia "dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti"), sia ai fini degli esiti del controllo stesso contemplati dall'art. 148 bis, comma 3, del Tuel (secondo cui il vaglio della Corte, ove si sia concluso con esito negativo, comporta la preclusione dell'"attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria").

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, comma 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, comma 6, della

Costituzione nella sua versione originaria e sancito a livello di legislazione ordinaria dall'art. 3, comma 16, della legge 24 dicembre 2003, n. 350. Sotto il secondo profilo (vincolo quantitativo della spesa), l'art. 203 del TUEL detta regole per la contrazione di nuovo indebitamento tali da assicurare che i connessi oneri non assumano dimensioni tali da vulnerare la stabilità finanziaria dell'ente, dovendo tali oneri essere pari ad una percentuale predefinita delle entrate correnti dell'ente.

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

1.4. A tale ultimo riguardo, va peraltro sottolineato che nell'anno 2020, numerosi provvedimenti hanno destinato risorse agli enti locali al fine di contrastare gli effetti dell'emergenza epidemiologica. Tra i primi in tal senso si rammentano: gli artt. 114 e 115 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, c.d. «cura Italia», istitutivi del fondo per la sanificazione degli ambienti e fondo per lo straordinario della polizia locale, l'ordinanza del capo del dipartimento della Protezione civile n. 658 del 29 marzo 2020, relativo al fondo di solidarietà alimentare, gli artt. 112-bis e 177 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, rispettivamente dedicati ai fondi comuni particolarmente danneggiati dall'emergenza sanitaria ed ai ristori a fronte delle minori entrate da IMU.

L'iniziale logica d'intervento settoriale è stata quindi superata, dal punto di vista della provvista di risorse finanziarie a favore degli enti locali, dall'art. 106 del d.l. 34/2020 citato, il quale ha istituito un fondo finalizzato a garantire l'espletamento delle funzioni fondamentali, anche in relazione alla possibile perdita di entrate connessa all'emergenza (il cd. "fondone"). Successivamente, l'art. 39 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, ha incrementato il fondo in esame, finalizzato a ristorare la perdita di gettito, da considerare al netto delle minori spese e delle risorse già assegnate dallo Stato a compensazione delle minori entrate e delle maggiori spese.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 827, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, gli enti locali beneficiari delle risorse in esame sono stati chiamati a trasmettere, entro il termine perentorio del 31 maggio 2021, utilizzando l'apposito applicativo sul portale del Ministero dell'economia e finanze, una certificazione volta a

documentare la suddetta «perdita di gettito».

La legge in esame (nel disporre un ulteriore incremento, per l'anno 2021, del fondo funzioni fondamentali: art. 1 co. 822) ha disposto, al comma 823, che «le risorse non utilizzate alla fine di ciascun esercizio confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione e non possono essere svincolate ai sensi dell'articolo 109, comma 1-ter, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18».

Successivamente, l'articolo 13 del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 (c.d. «sostegni-ter») ha stabilito che le risorse del fondo di cui all'articolo 1, comma 822, della legge 178/2020 sono utilizzabili anche nel 2022 per le medesime finalità. Di conseguenza, è stato differito al 31 ottobre 2023 il termine entro cui il Ministero provvederà alla definitiva verifica della perdita di gettito degli enti e sarà quindi effettuato il conguaglio finale, considerando le risorse del fondo funzioni fondamentali 2020 e 2021 non utilizzate alla data del 31 dicembre 2022, unitamente alle risorse assegnate a ristoro di specifiche minori entrate, assegnate e non utilizzate nel triennio 2020-2022.

In questo senso, già le Linee guida sui bilanci di previsione 2021-2023 avevano avuto modo di sottolineare come "All'adempimento degli obblighi di certificazione della perdita di gettito sono correlati significativi effetti sostanziali che incidono sulla gestione, per cui è necessario procedervi con particolare attenzione.

In conseguenza di ciò, la possibilità di utilizzare il surplus delle risorse del c.d. «Fondone» nel 2021, anche tramite l'applicazione dell'avanzo presunto al bilancio di previsione 2021-2023, passa attraverso un'oculata rendicontazione delle minori entrate e delle maggiori spese dovute alla crisi pandemica indicate nell'apposita certificazione in scadenza al 31 maggio 2021". Parimenti, "la previsione delle entrate correnti deve tenere conto, da un lato, delle rinnovate esenzioni da imposte e da altri obblighi tributari, evenienze determinate dalla normativa emergenziale e, dall'altro, recepire gli effetti della ripresa dell'attività degli uffici tributari".

Alla luce delle premesse sin qui svolte, l'obiettivo fondamentale della verifica della Sezione è pertanto volto alla tenuta effettiva dei bilanci degli enti locali, dal momento che, come sottolineato dalle Linee guida, "Nell'impiego di questi fondi non deve mai essere trascurato il fine di mettere in sicurezza i bilanci degli enti, che dovranno adottare le misure di sostegno della propria comunità garantendo la tenuta degli equilibri gestionali e finanziari (...).

In virtù di questa cautela nella programmazione 2021-2023, dovrà essere considerata l'ordinaria composizione delle entrate correnti al netto degli effetti dei

ristori che, pur incidendo sul risultato di competenza, hanno natura di entrata straordinaria.”

Del resto, la copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica degli stanziamenti in parte entrata e spesa (ex plurimis, sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio (Corte Cost. sentenza n. 250/ 2013). La “necessaria” «contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime»). (Corte Cost. n. 213/2008) implica quindi la doverosa disamina di tutte le poste di carattere straordinario, richiedendo un necessario approfondimento istruttorio

L'attenzione della Sezione si è pertanto concentrata, *inter alios*, sulle certificazioni rese dagli organi di revisione le quali “devono trovare piena coerenza con l'evidenza della parte vincolata del risultato di amministrazione 2020, anche tenendo conto, distintamente, di eventuali vincoli per ristori specifici di spesa. La stessa avvertenza riguarda gli ulteriori fondi messi a disposizione per la medesima finalità dall'art. 1, comma 822, della «Legge di Bilancio» 2021 (legge n. 178/2020), come integrati dalle ulteriori misure adottate dal decreto «sostegni» che saranno oggetto di un'analoga certificazione riferita al 2021, da trasmettere entro il 31 maggio 2022. In tali termini la rendicontazione dei fondi Covid-19 (2020-2021) ha carattere biennale e l'eventuale obbligo di restituzione delle somme non utilizzate viene posticipato agli esiti della certificazione 2021.

Nella prospettiva necessariamente dinamica che informa il controllo di cui ai sopra richiamati art. 1, co. 166, l. 255/2006 e 148-bis del T.U.E.L., l'istruttoria svolta dalla Sezione ha pertanto preso in esame la certificazione Covid trasmessa dall'ente, a fini di verifica della corretta appostazione contabile delle risorse assegnate al Comune e non ancora spese al termine dell'esercizio finanziario per il 2020.

1.5. L'anzidetta rilevazione della situazione finanziaria dell'esercizio oggetto della presente analisi potrebbe verosimilmente subire una intuibile variazione sul versante dinamico dovuta a una serie di fattori esogeni di carattere contingente. L'equilibrio di bilancio così risultante potrebbe essere inciso, in altri termini, nella attuale situazione emergenziale, dall'aumento dei costi dell'energia che impattano sulla tenuta finanziaria dei documenti contabili dell'ente e, segnatamente, di quello in corso. Il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, infatti, «*impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo*

momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio» (Corte cost., sent. n. 250/2013): di talché, al di là degli interventi di carattere una tantum disciplinati dal legislatore in soccorso degli enti locali, diviene doveroso da parte del Comune apprestare i necessari strumenti per garantire la indispensabile flessibilità del bilancio. A presidiare il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, (cfr. *ex plurimis* Corte cost., sent. n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), che *«consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche»*. Corte cost. 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. La giurisprudenza di questa Sezione regionale di controllo ha formulato una serie di criteri campionari volti ad individuare le ipotesi di maggior rischio per la tenuta degli equilibri (deliberazione n. 43/2019/INPR del 14 giugno 2019, richiamata dalla Sezione delle Autonomie nella deliberazione n. 9/2020/INPR di approvazione delle linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali). Anche per l'esame dei rendiconti relativi all'esercizio 2020 e al bilancio di previsione 2021-23 questa Sezione ha definito i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (deliberazione n. 243/2021/INPR del 30 novembre 2021) e precisamente:

- 1) Enti che non hanno inviato il rendiconto 2020 a BDAP e Comuni destinatari di deliberazione per inadempienza all'invio del questionario sul rendiconto 2020;
- 2) Enti oggetto di segnalazione di gravi criticità da parte degli Organi di revisione;
- 3) Enti con verifiche ispettive del MEF in corso di istruttoria;
- 4) Enti destinatari di pronunce con significative criticità nell'esercizio 2020;
- 5) Comuni capoluogo di provincia;
- 6) Comuni con "FAL" valorizzato, e cioè riportato con valore superiore a zero nel risultato di amministrazione;
- 7) Comuni con fondo cassa a zero al 31 dicembre 2020;
- 8) Comuni con "FCDE" uguale a zero;

- 9) Comuni con parte disponibile del risultato d'amministrazione minore o uguale a zero;
- 10) Comuni con "FPV in c/capitale" uguale a zero e con popolazione superiore a 5.000 abitanti;
- 11) Comuni con giorni di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria maggiore di 200;
- 12) Comuni per i quali la differenza tra i residui attivi e il fondo crediti di dubbia esigibilità, in rapporto ai residui passivi, è maggiore del 200%;
- 13) Comuni non in Unione con popolazione inferiore a 5.000 abitanti;
- 14) Comuni critici estratti da *open civitas* (revisione della spesa - quadranti 1, 2 e 3);
- 15) Comuni non assoggettati ai controlli finanziari negli ultimi cinque anni, con popolazione superiore a 15.000 abitanti;
- 16) Comuni con fondo perdite partecipate valorizzato, e cioè riportato con valore superiore a zero e popolazione superiore a 20.000 abitanti;
- 17) Enti non ricompresi nei criteri precedenti, per i quali si ritengano necessari specifici approfondimenti in ordine a profili di carattere contabile e gestionale;

All'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di Fiscaglia, selezionato in base ai criteri n. 6, si registra il permanere di alcuni profili di criticità che la pronuncia di questa Sezione inerente ai rendiconti 2018 e 2019 (deliberazione n. 251/2021/PRSE), aveva avuto di rilevare, quali la scarsa percentuale di riscossione delle entrate e la mancanza dei cronoprogrammi di spesa afferenti il fondo pluriennale vincolato. La documentazione istruttoria evidenzia altresì la mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati da parte degli Organi di revisione.

3. Riscossione entrate da recupero evasione tributaria.

3.1. Quanto al primo profilo, in sede istruttoria il Comune ha riferito, in relazione al recupero dell'evasione tributaria, che l'ente ha emesso nell'esercizio 2020 avvisi di accertamenti tributari notificati tra settembre e dicembre 2020, con termine per effettuare il pagamento pari a 60 giorni dalla notifica dell'atto; in merito ai relativi mancati incassi dell'anno, il Comune ha risposto che, probabilmente, in assenza di diversa comunicazione, l'ufficio finanziario ha

effettuato direttamente l'imputazione agli accertamenti a residuo, senza effettuare incassi in conto competenza 2020.

3.2. La evidente carenza di informazioni tra i diversi uffici di un Comune dalle modeste dimensioni dimostra la scarsa cura circa la corretta applicazione dei principi contabili contenuti nel d.lgs. n. 118/2011, la cui inosservanza può cagionare un vulnus alla corretta rappresentazione delle poste di bilancio, vulnerandone altresì gli equilibri (Corte cost., n. 279/2016). In particolare, il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria contenuto nell'allegato. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, al punto 3.2, prevede che "l'iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario. L'accertamento delle entrate è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito" e, al successivo punto 3.3, prevede che "sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi alla lotta all'evasione ecc."; inoltre, "per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio è effettuato un accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione".

3.3. La mancata osservanza di detto principio, unita alla insufficiente comunicazione tra uffici, induce la Sezione a rilevare la significativa criticità costituita dall'imputazione di riscossioni relative ad avvisi tributari emessi nell'esercizio 2020 ad accertamenti relativi ad anni precedenti o comunque non pertinenti, e di conseguenza il mancato rispetto dei principi di annualità, trasparenza, certezza e veridicità dei rendiconti.

La Sezione raccomanda pertanto all'ente l'importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia contabile degli enti locali e pertanto la necessità di rispettare le disposizioni normative vigenti.

4. Rappresentazione del fondo pluriennale vincolato (FPV).

(cfr. Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 47/2021/PRSE, n. 53/2022/PRSE, n. 138/2022/PRSE)

4.1. Quanto al secondo profilo, l'allegato specifico relativo al FPV iscritto nel rendiconto 2020 del Comune Fiscaglia mostra che il fondo in questione è stato ancora reimputato su un solo esercizio, perpetuando le criticità già rilevate in

occasione dei precedenti cicli di bilancio ; in seguito alla richiesta di chiarimenti istruttori il Comune ha confermato la circostanza (ovverosia che anche per il 2020 il FPV è reimputato su un solo esercizio), mentre ha riferito che nel 2021, a seguito di una puntuale ricostruzione dei cronoprogrammi, è stato invece costituito il FPV in parte capitale anche nell'esercizio "+ 2" per la quota di spesa che maturerà in tale esercizio.

4.2. La Sezione evidenzia: a) che la puntuale applicazione della normativa e dei principi contabili in tema di fondo pluriennale vincolato costituisce garanzia di una corretta pianificazione degli interventi, anche per consentire *in itinere* ed *ex post* un'analisi delle ragioni di eventuali scostamenti tra risultati e obiettivi; b) che per la redazione del cronoprogramma, che connota il FPV è necessaria un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'Ente; c) che la non veritiera rappresentazione dell'imputazione alle annualità del fondo pluriennale vincolato (FPV) costituisce elemento di criticità; d) che compete al revisore, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, l'attendibilità e congruenza di tutti i dati contabili rappresentati a rendiconto.

4.3. In particolare, la Sezione, sottolinea che il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione delle spese pubbliche territoriali che evidenzi, con trasparenza ed attendibilità, il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo utilizzo; in quest'ottica, ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, assume valore strategico la sussistenza e l'aggiornamento del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica andrà a scadere e diverrà esigibile.

4.4. Va inoltre ricordato che lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011 - è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017, punto 9 del *Considerato diritto*).

La logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, è quella infatti di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017).

4.5. La Sezione, nel prendere atto del miglioramento riferito dall'ente a rendiconto 2021, evidenzia che il Comune, anche con il fisiologico ausilio

dell'Organo di revisione, è chiamato a conformarsi con puntualità ai richiamati principi che costituiscono il presupposto della corretta iscrizione in bilancio del FPV: esso non può, per le caratteristiche che lo connotano, avere una proiezione meramente annuale.

5. Conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati e doppia asseverazione da parte degli Organi di revisione.

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 47/2021/PRSE e n. 98/2022/PRSP)

5.1. Quanto al terzo profilo emerso in occasione dello scrutinio del rendiconto 2020, il Comune di Fiscaglia ha confermato che al rendiconto 2020 non è stata allegata la riconciliazione con ASP: all'esito di sollecitazioni istruttorie operate dalla Sezione ,solo successivamente ha trasmesso l'asseverazione dei debiti e crediti a firma del proprio revisore unico ; l'ente ha dichiarato infine che tali importi trovano corrispondenza nelle proprie scritture.

5.2. In proposito, la Sezione osserva che, al fine di evitare di minare sia l'equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata, sia quello del singolo ente territoriale che vi partecipa e più in generale per il regime delle relazioni finanziarie tra gli enti del settore pubblico allargato, è necessaria la trasparenza dei rispettivi bilanci, ove la dimensione finanziaria deve essere rappresentata in modo intelligibile attraverso il rispetto di ciò che la direttiva europea 2011/85/UE dell'8 novembre 2011 aveva introdotto relativamente ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri (attuata dall'Italia con il decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 54 – Attuazione della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri), denominata «regole di bilancio numeriche». In proposito è stato già affermato che «nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici [...] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo» (Corte costituzionale, sentenza n. 252 del 2015).

5.3. Ne consegue, quindi, che *«il regime dei crediti-debiti tra l'Ente e le sue partecipate è soggetto alla regola della "doppia asseverazione" che ove risultino carenti possono, "mettere in dubbio l'attendibilità delle relative previsioni»* di bilancio (Corte dei conti Sez. Riun. in s.c. n. 19/2018/EL). E' necessario ribadire che la verifica dei crediti e debiti reciproci tra enti territoriali e propri organismi partecipati risponde all'evidente esigenza di garantire

trasparenza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti nell'ambito di una corretta attività di corporate governance, che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie tra l'ente e le sue società partecipate (Sezione di controllo per la Regione siciliana, deliberazione n. 394/2013/PAR; Sezione regionale di controllo per la Toscana, deliberazione n. 260/2014/PAR; Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 156/PAR/2014): l'esigenza di una corretta rilevazione delle ridette posizioni mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio, attenuando il rischio di emersione di passività latenti per l'ente territoriale, suscettibili di tradursi in un esborso finanziario (come avviene nel caso di un debito sottostimato nella contabilità dell'ente e sovraesposto in quello della società partecipata (Sezione delle autonomie n. 2/SEZAUT/2016/QMIG). In caso quindi di mancata riconciliazione, l'ente locale dovrebbe operare un apposito accantonamento a fondo rischi, allo scopo di riportare la consistenza del risultato di amministrazione al valore che avrebbe assunto se il maggiore debito o minore credito fosse stato correttamente contabilizzato, mentre la società dovrebbe procedere agli opportuni accantonamenti al fondo svalutazione crediti qualora avesse registrato crediti superiori ai residui passivi risultati dalle scritture contabili dell'ente locale.

Va rammentato, al riguardo, che il principio di simmetria delle poste contabili, espressivo del canone fondamentale dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sentenza n. 197 del 2019), si riflette sui contenuti degli obblighi facenti capo all'ente locale: l'art. 11 comma 6 lett. j) del D.lgs. 118/11 impone espressamente in caso di discordanze di assumere "senza indugio", e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

In particolare, secondo il Principio di vigilanza e controllo degli Organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (Documento n. 10), in caso di discordanze, «L'Organo di revisione, da parte sua, verifica le cause alla base delle suddette discordanze e se accerta che le suddette siano dovute a sfasature temporali derivanti dall'applicazione di principi contabili differenti, monitora, nel corso dei mesi successivi, la situazione sino a che le stesse non saranno risolte; se accerta che le suddette siano dovute a un mancato impegno di risorse da parte dell'ente, in termini di residui passivi, a fronte di maggiori crediti dell'organismo o della società partecipati, controlla la reale ed effettiva esistenza di tali crediti ed eventualmente, in caso tale controllo dia esito positivo, verifica che l'ente attivi, entro l'approvazione del rendiconto, la procedura di cui all'art. 194 del Tuel relativa al riconoscimento della legittimità di debiti fuori bilancio.»

PQM

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna nel concludere l'esame sulla documentazione inerente al bilancio di previsione 2021-23 e al rendiconto per l'esercizio 2020 del Comune di Fiscaglia:

- accerta l'inosservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost., nonché dalla legge rinforzata n. 243 del 2012, possono essere vulnerati, nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2020 e al bilancio di previsione 2021-23 svolto da questa Sezione, in relazione alle criticità sopra evidenziate relative a: riscossione delle entrate da recupero evasione tributaria, rappresentazione del fondo pluriennale vincolato (FPV)

Raccomanda inoltre la puntuale conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati, da effettuarsi mediante la doppia asseverazione da parte degli Organi di revisione;

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

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

- rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del d. lgs. 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 Fiscaglia.

Così deliberato nella camera di consiglio del 17 novembre 2022.

Il presidente
Marco Pieroni
(firmato digitalmente)

Il relatore
Tiziano Tessaro
(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 23 novembre 2022

Il Funzionario preposto
Roberto Iovinelli
(firmato digitalmente)