

Deliberazione n. 207/2021/PRSE



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati*:

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

* riuniti mediante collegamento telematico

Adunanza del 21 settembre 2021
Comune di Pavullo nel Frignano (MO)
Rendiconti 2018 e 2019

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 2018, approvate dalla Sezione delle autonomie, rispettivamente, con deliberazione n. SEZAUT/8/2018/INPR e n. SEZAUT/12/2019/INPR;

VISTE le Linee-guida per la redazione delle relazioni inerenti al bilancio preventivo e rendiconto dell'esercizio 2019, approvate dalla Sezione delle autonomie, rispettivamente, con deliberazione n. SEZAUT/19/2019/INPR e n. SEZAUT/9/2020/INPR;

CONSIDERATO che dette Linee-guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza degli enti locali dell'Emilia-Romagna con lettere di questa Sezione regionale di controllo prot. n. 71_P del 5 giugno 2018 per i bilanci preventivi 2018-2020, prot. n. 5336 del 24 settembre 2019 per i rendiconti 2018 e nota prot. n. 4687 del 17 dicembre 2020 per i bilanci preventivi 2019-2021 e rendiconti 2019;

VISTA la deliberazione n. 121/2020/INPR del 9 dicembre 2020 con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2021;

VISTA la deliberazione di questa Sezione n. 92/2020/INPR del 6 ottobre 2020, con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo;

CONSIDERATO che 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/SE-ZAUT/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).

ESAMINATE, a seguito delle indicazioni della Sezione delle Autonomie, le relazioni sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2018 e 2019 e sul bilancio preventivo 2018 redatte dall'Organo di Revisione del Comune di Pavullo nel Frignano (MO);

VISTA la nota prot. n. 8102 in data 9 agosto 2021, con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

VISTE le deduzioni fatte pervenire con nota del 3 settembre 2021 a firma del Sindaco e del Presidente del Collegio dei revisori;

VISTA l'ordinanza presidenziale n. 101 del 20 settembre 2021 con la quale

la Sezione è stata convocata per la camera di consiglio del 21 settembre 2021;
UDITO il relatore, consigliere Tiziano Tessaro;

FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2021, ha esaminato la documentazione relativa ai bilanci preventivi ed ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 del Comune di Pavullo nel Frignano, ed in particolare:

- questionari sul bilancio di previsione 2018-2020 e sui rendiconti relativi agli esercizi 2018 e 2019;
- relazioni dell'Organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione 2018-2020, sulle proposte di deliberazioni consiliari del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto per gli esercizi finanziari 2018 e 2019;
- schemi di bilancio presenti nella Banca dati delle Amministrazioni Pubbliche relativi ai consuntivi 2018 e 2019;
- documentazione relativa ai bilanci preventivi e rendiconti 2018 e 2019 presente sul sito internet istituzionale del Comune di Pavullo nel Frignano.

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

EQUILIBRI DI BILANCIO

	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Equilibrio di parte corrente	€ 554.682,42	€ 907.775,17
Equilibrio di parte capitale	€ 401.421,87	€ 256.868,68
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00	€ 0,00
Equilibrio finale	€ 956.104,29	€ 1.164.634,85

La costruzione degli equilibri nel bilancio di previsione 2018/2020 e 2019/2021 rispetta quanto stabilito dal d.lgs. 118/2011 e per gli esercizi 2018 e 2019, la gestione di competenza a rendiconto esprime complessivamente una situazione di equilibrio.

L'ente rispetta il saldo-obiettivo di finanza pubblica a rendiconto 2018 e gli equilibri di bilancio ai sensi dell'articolo 1, commi da 819 a 830, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di bilancio 2019) a rendiconto 2019.

Per entrambi gli esercizi, il saldo-obiettivo e gli equilibri, nell'ambito della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, risultano rispettati anche in sede previsionale.

RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE

	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Fondo cassa	€ 2.023.845,21	€ 1.575.981,68
Residui attivi	€ 12.734.901,08	€ 12.003.603,27
Residui passivi	€ 7.521.450,25	€ 6.147.201,26
FPV per spese correnti	€ 697.290,76	€ 454.505,80
FPV per spese in conto capitale	€ 2.950.442,15	€ 3.168.755,15
Risultato di amministrazione	€ 3.589.563,13	€ 3.809.122,74
Totale accantonamenti	€ 2.397.020,16	€ 3.039.881,83
di cui: FCDE	€ 2.211.358,01	€ 2.724.579,53
Totale parte vincolata	€ 1.179.585,83	€ 681.003,80
Totale parte destinata agli investimenti	€ 12.171,57	€ 43.172,49
Totale parte disponibile	€ 785,57	€ 45.064,62

Nel corso degli esercizi il Comune ha utilizzato l'avanzo di amministrazione proveniente dall'esercizio precedente; nel 2018 ha applicato avanzo per € 142.473,42 e nel 2019 per € 729.325,44.

Il Comune calcola il FCDE con il criterio semplificato nel 2018 e con il metodo ordinario nel 2019; per entrambe le annualità ha previsto accantonamenti per il fondo contenzioso, risultano accantonamenti per l'indennità di fine mandato del Sindaco e non risultano accantonamenti per il fondo perdite partecipate.

CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

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

	Rendiconto 2018 Accertamenti (a)	Rendiconto 2018 Riscossioni (b)	% (b/a)	Rendiconto 2019 Accertamenti (c)	Rendiconto 2019 Riscossioni (d)	% (d/c)
Tit.1 residui (iniziali + riaccertati)	€ 5.551.411,73	€ 3.451.630,40	62,18%	€ 4.374.823,82	€ 2.076.591,32	47,47%
Tit.1 competenza	€ 12.140.973,72	€ 9.800.429,48	80,72%	€ 12.175.345,82	€ 10.045.126,16	82,50%
Tit.3 residui (iniziali + riaccertati)	€ 2.278.124,78	€ 467.040,95	20,50%	€ 2.390.321,26	€ 1.077.351,95	45,07%
Tit.3 competenza	€ 3.143.867,63	€ 2.249.823,54	71,56%	€ 2.979.153,16	€ 1.985.203,87	66,64%

L'ente mostra una buona capacità di riscossione relativamente al titolo 1 in competenza e una non brillante capacità a residuo, sia del titolo 1 che del titolo 3. In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, dal questionario sul rendiconto 2018 risultano accertamenti per recupero evasione IMU/TASI e TARSU/TIA/TARES/TARI per complessivi € 652.423,13 e riscossioni per € 88.905,09 (con accantonamento a FCDE in competenza per € 225.362,93 e a rendiconto per € 896.940,54); nell'anno 2019 risultano accertamenti per IMU/TASI, TARSU/TIA/TARES/TARI e altri tributi per complessivi € 571.919,65 con riscossioni per € 69.260,59 (accantonamento a FCDE in competenza per € 298.095,02 e a rendiconto per € 1.302.308,89).

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Fondo cassa finale	€ 2.023.845,21	€ 1.575.981,68
Anticipazione di tesoreria al 31/12	---	---
Cassa vincolata	€ 0,00	€ 0,00
Tempestività dei pagamenti	- 1,90 giorni	- 2,94 giorni

L'Organo di revisione, nei questionari, dichiara la corrispondenza tra le scritture dell'ente e quelle del tesoriere e non dichiara problematiche relative alla tempestività dei pagamenti, inoltre la cassa vincolata risulta a zero al 31 dicembre di entrambi gli esercizi, ma movimentata nell'anno di riferimento. Nelle relazioni dell'Organo di revisione, per entrambi gli esercizi, la cassa vincolata risulta movimentata e negativa al 31/12.

L'ente fa inoltre ricorso all'anticipazione di tesoreria per 53 giorni nel 2018 con interessi passivi per € 911,69 e nel 2019 ne fa ricorso per 75 giorni pagando interessi passivi per € 792,01 e per entrambe le annualità l'anticipazione risulta restituita al 31 dicembre.

INDEBITAMENTO

	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Debito complessivo a fine anno	€ 11.807.743,11	€ 11.238.633,66

L'ente dichiara di non avere in essere né garanzie né altre forme di finanziamento a favore di altri soggetti e/o dei propri organismi partecipati, né strumenti di finanza derivata.

2.1. Dalla documentazione versata in atti per gli esercizi 2018 e 2019 risulta inoltre quanto segue:

- nelle domande preliminari dei questionari non sono segnalati elementi di criticità;
- c'è coerenza nell'ammontare del FPV iscritto nei bilanci degli esercizi 2017-2018-2019, pur rilevando che per entrambi gli esercizi una consistente quota del FPV ad inizio anno è rinviata agli esercizi successivi;
- i rendiconti 2018 e 2019 sono stati approvati nei termini di legge;
- la trasmissione a BDAP degli schemi di bilancio 2018 e 2019 approvati dal Consiglio comunale risulta avvenuta nei termini di legge;
- l'ente non ha ricevuto anticipazioni di liquidità nel 2018 e 2019;
- 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 2018 e 2019 risultano rispettati tutti i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario;
- il Comune non ha riconosciuto debiti fuori bilancio nel 2018 e 2019 e al termine degli esercizi non sono segnalati debiti fuori bilancio in attesa di riconoscimento;
- dalla relazione dell'Organo di revisione sui rendiconti 2018 e 2019 si evince che la spesa per il personale rispetta i vincoli sanciti dalla normativa vigente;

- la contabilizzazione dei servizi per conto terzi rispetta il principio contabile;
- l'Ente ha provveduto alla tenuta dell'inventario e della contabilità economico-patrimoniale;
- nei questionari sul rendiconto 2018 e 2019 l'ente dichiara che il sistema informativo consente di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente e le sue società partecipate;
- nei questionari relativi ai rendiconti 2018 e 2019 l'Organo di revisione dichiara che i prospetti dimostrativi di cui all'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 dei debiti e crediti reciproci tra l'ente e gli organismi partecipati recano la doppia asseverazione degli organi di revisione e non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati. Dalla nota crediti e debiti con gli organismi partecipati, per entrambe le annualità, risulta che Hera SpA ha comunicato di non essere assoggettata all'adempimento e in altri casi risulta la nota *"dati non ancora pervenuti/procedura in corso di definizione"*.

2.2. Si rammenta infine che il Comune di Pavullo nel Frignano (MO) era stato destinatario di pronuncia inerente al rendiconto per l'esercizio 2017 (deliberazione n. 63/2019/PRSP), con cui la Sezione aveva rilevato irregolarità per il ricorso all'anticipazione di tesoreria, per i ritardi nei pagamenti, per l'elevata incidenza dei residui attivi nel risultato d'amministrazione, nella quantificazione del FCDE, nell'efficacia del contrasto all'evasione tributaria, nella mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati e mancanza della doppia asseverazione.

2.3. In esito agli elementi di potenziale criticità il magistrato istruttore ha esperito apposita istruttoria, chiedendo al Comune, con nota prot. n. 8102 del 9 agosto 2021, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti:

- elevato ammontare dei residui attivi;
- corretta gestione della cassa vincolata;
- corretta quantificazione del fondo rischi;
- adeguatezza del FCDE relativo all'anno 2019;
- fondo perdite partecipate a rendiconto;
- capacità di riscossione dei titoli 1 e 3 e misure organizzative che l'ente ha attuato o intende attuare per assicurare un miglioramento della propria capacità di riscossione;

- corretta redazione del FPV e del cronoprogramma degli investimenti;
- aggiornamenti sulla riconciliazione dei rapporti creditori e debitori con alcuni organismi partecipati;
- riconciliazione dei crediti e debiti reciproci con l'Unione e l'ASP;
- controllo successivo di regolarità amministrativa e contabile.

2.4. In esito alla ricezione della predetta nota istruttoria, il Comune, con nota prot. C.d.c. n. 8571 del 3 settembre 2021 ha fornito i seguenti chiarimenti.

2.4.1. In relazione all'elevato ammontare dei residui attivi, l'ente ha rappresentato la seguente tabella.

	2018	2019	2020
Totale residui attivi	€ 12.734.901,08	€ 12.003.603,27	€ 10.186.495,06
Totale residui passivi	€ 7.521.450,25	€ 6.147.201,26	€ 5.403.188,12
Totale FCDE	€ 2.211.358,01	€ 2.724.579,53	€ 3.219.160,54
Differenza entrata / Spesa	€ 3.002.092,82	€ 3.131.822,48	€ 1.564.146,40
% Maggiori residui attivi su residui passivi	30,85%	35,30%	18,14%

In relazione ai dati sopra esposti, il Comune ha spiegato che risulta una costante diminuzione sia dei residui attivi che di quelli passivi e un contemporaneo aumento dell'accantonamento a FCDE. Come conseguenza di questo andamento la percentuale dei maggiori residui attivi rispetto a quelli passivi e al FCDE è passata dal 30,85% del 2018 al 18,14% del 2020. L'ente ha inoltre precisato che la parte corrente e le partite di giro sono sostanzialmente in equilibrio nel triennio considerato, mentre la parte capitale risulta fortemente condizionata dal volume degli impegni di spesa per investimenti che sono stati stralciati dall'esercizio per essere re imputati sugli esercizi successivi, tramite il meccanismo del fondo pluriennale vincolato.

Il Comune ha inoltre precisato che il Servizio Economico Finanziario, in collaborazione con i vari Servizi Comunali, ha effettuato la verifica relativamente al mantenimento o meno dei residui attivi e passivi degli anni precedenti e la verifica degli impegni e accertamenti di competenza di ciascun esercizio, al fine di determinare il fondo pluriennale vincolato e quindi gli accertamenti e gli

impegni da re imputare negli esercizi successivi. L'ente ha inoltre precisato che il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato n. 4/2 al D.lgs. 118/2011) prevede che *"trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione"*, ma il Comune ha dichiarato che ad oggi non si è avvalso di questa facoltà e con il rendiconto 2021 valuterà l'opportunità di applicare tale stralcio con le conseguenti operazioni contabili sulla contabilità economico-patrimoniali.

2.4.2. In relazione alla cassa vincolata, l'ente ha comunicato di aver inserito un valore negativo nelle relazioni dell'Organo di revisione 2018 e 2019 anche se, sulla base dei principi contabili, nel caso in cui una spesa sia pagata anticipatamente rispetto all'incasso della correlata entrata vincolata, il mandato di pagamento non deve riportare l'indicazione dei vincoli (di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL). Il Comune ha precisato che tale valore non positivo dei vincoli deriva dalla necessità dell'Ente di anticipare pagamenti di stati d'avanzamento lavori, nel rispetto dei tempi di pagamento, finanziati da contributi soggetti a rendicontazione, erogati solamente a lavori ultimati e rendicontati.

2.4.3. In relazione alla quantificazione del fondo rischi, il Comune ha comunicato di aver avviato sin dall'anno 2004, con riferimento al rendiconto d'esercizio 2003, un monitoraggio costante del contenzioso, al fine di valutarne l'evoluzione e consentendo, in tal modo, l'adozione tempestiva di eventuali provvedimenti correttivi ritenuti necessari in esito al prosieguo dei giudizi e per quanto riguarda la ricognizione puntuale del contenzioso pendente ha trasmesso, in allegato alla risposta istruttoria, la relazione predisposta dal servizio competente.

2.4.4. In relazione al FCDE a rendiconto 2019, l'ente ha trasmesso una tabella con l'indicazione dei capitoli di entrata, del volume dei residui attivi riferiti alle entrate di dubbia esigibilità e della percentuale determinata come complemento a cento della media delle riscossioni in conto residui, confermando l'adeguatezza del FCDE calcolato a rendiconto 2019 con il metodo ordinario.

2.4.5. In relazione al fondo perdite partecipate, l'ente ha confermato, per i rendiconti 2018, 2019 e 2020, l'assenza di società partecipate nei medesimi esercizi con un risultato di esercizio negativo per cui non è emersa la necessità di effettuare o integrare gli accantonamenti richiesti dall'articolo 21 del D.lgs. 175/2016.

2.4.6. In relazione alla capacità di riscossione delle entrate proprie, l'ente ha illustrato le misure organizzative che ha attuato o che intende attuare per assicurare un miglioramento della propria capacità di riscossione, sia per le entrate tributarie che extra tributarie.

2.4.7. In relazione al fondo pluriennale vincolato, l'ente ha comunicato che la gestione avviene attualmente in modo extracontabile, sulla base delle indicazioni del Servizio Lavori Pubblici, riportando poi le variazioni nel programma di contabilità. L'ente ha precisato che l'armonizzazione contabile comporta un processo continuo di miglioramento delle procedure e a tal fine, nel corso del 2021, ha intrapreso un percorso di formazione per implementare il programma di contabilità mediante l'introduzione dell'applicativo dei cronoprogrammi di spesa e quello della gestione dei finanziamenti. Una volta impostato il cronoprogramma di un'opera, questo strumento supporta la gestione delle spese a bilancio di previsione, in esercizio e a rendicontazione, con automatismi e controlli specifici. Il software permette una conduzione snella e articolata del monitoraggio delle fonti di finanziamento legate al cronoprogramma e il Comune prevede che tale strumento sarà introdotto con il bilancio di previsione 2022-2024 e, se necessario, perfezionato nel corso dell'anno.

2.4.8. In relazione alla riconciliazione dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, l'ente ha precisato che l'Organo di revisione ha verificato che, per entrambe le annualità 2018 e 2019, è stata effettuata la conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e tutti gli organismi partecipati e che i prospetti dimostrativi recano l'asseverazione, oltre che dell'Organo di revisione dell'ente anche dell'Organo di controllo dei relativi enti e società controllati e partecipati ove esistenti. Per quanto riguarda Hera SpA, la società ha sempre comunicato di non essere assoggettata all'adempimento in quanto società quotata in borsa, ma nell'esercizio 2021, dopo l'approvazione del rendiconto 2020, è pervenuta da Hera SpA l'attestazione debitamente asseverata dei crediti

e debiti reciproci con il Comune di Pavullo nel Frignano e dall'esame della documentazione i rapporti risultano sostanzialmente coincidenti.

2.4.9. In relazione ai rapporti creditori e debitori con l'Unione dei Comuni e l'ASP, l'ente ha comunicato di aver sempre provveduto, in corso d'anno e prima dell'approvazione dei rendiconti, alla riconciliazione dei crediti e debiti reciproci con l'Unione dei Comuni del Frignano e in allegato alla risposta istruttoria ha trasmesso le tabelle con il dettaglio dei crediti e debiti reciproci al 31 dicembre 2018, 2019 e 2020 ed ha inoltre precisato che attualmente risultano tutti incassati e pagati i crediti e debiti reciproci a residuo con l'Unione, compresi quelli dell'esercizio 2020 per cui non risulta alcuna partita aperta o sospesa a residuo e per quanto riguarda la competenza 2021 è stata verificata dal Comune, alla data della risposta istruttoria, la corrispondenza tra i crediti e debiti reciproci.

Per quanto riguarda la partecipazione in ASP, il Comune ha precisato di non avere alcuna partecipazione diretta.

2.4.10. In relazione al controllo successivo di regolarità amministrativa e contabile, il Comune ha riferito che le relazioni sui controlli interni riferite agli anni 2018 e 2019 sono state rispettivamente inoltrate al Presidente del Collegio dei Revisori con protocollo n. 22102/2019 in data 18/10/2019 e n. 24412/2020 in data 03/12/2020 e l'Organo di revisione non ha espresso valutazioni negative in relazione alle risultanze del controllo successivo di regolarità amministrativa e contabile.

2.5. 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 Pavullo nel Frignano (MO) 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. 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.

Altro essenziale dato contabile per la verifica della gestione finanziaria è rappresentato dagli equilibri di bilancio che, a norma dell'art. 193 del TUEL, devono caratterizzare la gestione annuale. 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.

Con riferimento a tale ultimo parametro, va evidenziato che in un sistema di contabilità finanziaria il nuovo debito contratto rappresenta una entrata, capace dunque di migliorare il risultato contabile di amministrazione.

È per questa ragione che il legislatore ha previsto 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 tre dimensioni fondamentali della gestione (risultato contabile di amministrazione, equilibri di bilancio ed 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 e su di esse si concentra il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti.

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 agli esercizi 2018 e 2019 questa Sezione ha definito i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (deliberazione n. 92/2020/INPR del 14 ottobre 2020) e precisamente:

1) fondo cassa pro capite al 31 dicembre 2018 minore del dato medio e differenza tra i residui attivi e il fondo crediti di dubbia esigibilità, in rapporto ai residui passivi, maggiore del 115%;

2) fondo pluriennale vincolato in conto capitale uguale a zero;

3) fondo crediti di dubbia esigibilità uguale a zero;

4) fondo anticipazioni liquidità maggiore di zero;

5) parte disponibile del risultato di amministrazione minore o uguale a zero;

6) enti che non siano stati sottoposti a controllo finanziario dall'esercizio 2010 o 2011 e che siano stati individuati ad alto o medio-alto rischio di controllo

dalla delibera n. 23/SEZAUT/2019/FRG;

7) enti non ricompresi nei criteri precedenti, per i quali si ritengano necessari specifici approfondimenti in ordine a profili di carattere contabile e gestionale.

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

3.1. Criticità relative alla composizione del risultato d'amministrazione ai sensi dell'art. 186 del Tuel.

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

Nel prendere atto di quanto rappresentato dall'ente, nondimeno permangono criticità, di seguito illustrate, che si pongono in conflitto con la corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile nella loro declinazione funzionale al fondamentale rispetto dei canoni costituzionali anzidetti e si inscrivono pertanto nel novero dei fattori di possibile perturbazione degli equilibri di bilancio (Corte cost., sent. n. 70/2012): ciò in riferimento alle singole componenti del risultato di amministrazione, ovverosia la gestione della liquidità e del fondo pluriennale vincolato.

3.1.1. Errata rappresentazione della cassa vincolata.

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 47/2021/PRSE)

3.1.1.1. Con riferimento alla gestione della liquidità, in primo luogo, si rileva l'incongruenza - emersa in occasione della verifica istruttoria - tra il dato presente nel questionari sui rendiconti 2018 e 2019 relativamente alla cassa vincolata, a zero al 31 dicembre, ma movimentata in corso d'anno, rispetto al dato indicato nelle relazioni dell'Organo di revisione al rendiconto di entrambi gli esercizi in cui la cassa vincolata risulta movimentata e negativa al 31 dicembre, motivato dall'ente dal fatto di avere anticipato pagamenti di stati d'avanzamento lavori di opere finanziate da contributi soggetti a rendicontazione erogati solamente a lavori ultimati e rendicontati.

3.1.1.2. La Sezione delle Autonomie, con la deliberazione n. 31/2015, ha avuto modo di precisare che il vincolo di cassa opera esclusivamente per le "entrate vincolate a destinazione specifica individuate dall'art. 180, comma 3, del TUEL" restando conseguentemente escluse dall'obbligo sia le entrate di cui all'art. 187, comma 3-ter, lett. d, del TUEL che le "entrate con vincolo di destinazione generica".

In termini generali, la Sezione rammenta e sottolinea l'importanza, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari). L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o dalla volontà di terzi finanziatori) traspare chiaramente nell'art. 195 del TUEL che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché, dopo la novella apportata dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (si rinvia, per approfondimenti, alla deliberazione della Sezione delle autonomie della Corte dei conti, n. 31/2015/INPR). A tal fine, l'art. 180 del d.lgs. n. 267 del 2000 prescrive, alla lett. d), che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti". Allo stesso modo, il successivo art. 185 impone, alla lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino "il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti".

3.1.1.3. Inoltre, la determinazione della giacenza di cassa vincolata al momento dell'avvio della nuova contabilità armonizzata, disciplinata dal d.lgs. n. 118 del 2011, è stata oggetto, come in precedenza richiamato, di apposita disciplina in un paragrafo (il 10.6) del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011), le cui indicazioni (alle quali si fa rinvio) risultano funzionali al corretto avvio, anche sotto il profilo della cassa (oltre che della competenza) del nuovo sistema contabile (oltre che, naturalmente, della riferita attenuazione dei rischi di successiva emersione di carenza di risorse per il finanziamento delle spese a cui le entrate vincolate erano destinate).

3.1.1.4. La Sezione raccomanda una scrupolosa attenzione circa il rispetto dei principi contabili in generale e, nel caso specifico, del punto "10.7 Spese vincolate

pagate prima del correlato incasso” del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria il quale prevede che “Nel caso in cui una spesa sia pagata anticipatamente rispetto all’incasso della correlata entrata vincolata, il mandato di pagamento non riporta l’indicazione di cui all’articolo 185, comma 2, lettera i), del TUEL, concernente il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti, in quanto la spesa non è effettuata a valere di incassi vincolati.

Di conseguenza, l’ordinativo di incasso concernente l’entrata correlata incassata successivamente al correlato pagamento, non riporta l’indicazione di cui all’articolo 180, comma 3, lettera d), del TUEL, concernente gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti, in quanto, essendo il vincolo già stato rispettato, gli incassi non sono vincolati alla realizzazione di una specifica spesa”.

3.1.2. Efficacia dell’attività di riscossione dell’ente.

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l’Emilia-Romagna, deliberazioni n. 108/2020/PRSP, n. 129/2020/PRSE, n. 54/2021/PRSE, n. 63/2021/PRSE e n. 109/2021/PRSE)

3.1.2.1. Sempre con riferimento al governo della liquidità, le risultanze istruttorie più sopra illustrate rivelano che l’ente mostra una scarsa capacità di riscossione delle entrate proprie, come evidenziato dalla tabella riportata in premessa. Con la risposta istruttoria il Comune ha fornito chiarimenti in relazione alle azioni poste in essere per il miglioramento della riscossione delle entrate proprie.

3.1.2.2. La Sezione nel prendere atto dei chiarimenti intervenuti richiama, in via generale, l’esigenza di una particolare cura per le entrate in questione, la qual cosa ha un’intuibile incidenza anche sull’effettiva disponibilità di cassa dell’ente, mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso e ovviamente sullo smaltimento dei residui attivi. Ed è pertanto raccomandabile l’esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013).

3.1.2.3. La Sezione rileva, inoltre, al riguardo, che una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull’effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa

dell'ente, rischia di vulnerare gli 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.

3.1.2.4. La Sezione ritiene infine necessario rammentare che, in ossequio al principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari e dalla constatazione che la potestà non appare negoziabile, si giunge alla considerazione che la riscossione dei tributi diviene attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse al Comune. Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed 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, della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario e della competenza dell'organo gestionale all'attuazione del rapporto tributario. Deve quindi essere posta in evidenza la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari la cui inosservanza determina sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi ma, anche, la non solerte gestione della riscossione degli stessi. Pertanto, si richiama l'attenzione del Comune ad assicurare l'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria.

3.1.3. Gestione del fondo pluriennale vincolato (FPV) e cronoprogramma degli investimenti.

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 48/2020/PRSE, n.73/2020/PRSE, n.77/2020/PRSE e n. 47/2021/PRSE)

3.1.3.1. I dati istruttori più sopra riportati evidenziano possibili criticità anche con riferimento alla componente del risultato di amministrazione costituita

dal fondo pluriennale vincolato (FPV), in quanto in risposta alla richiesta di chiarimenti istruttori sul FPV e al cronoprogramma degli investimenti, l'ente ha evidenziato che la gestione avviene attualmente in modo extracontabile, sulla base delle indicazioni del Servizio Lavori Pubblici, per poi riportare le variazioni nel programma della contabilità.

3.1.3.2. La Sezione sottolinea come condizione indispensabile per il raggiungimento degli obiettivi di trasparenza contabile e di progressivo avvicinamento del momento della competenza e di quello della cassa, a fondamento della c.d. "contabilità armonizzata" introdotta dal decreto legislativo n. 118/2011, è la puntuale e veritiera stima di nuove grandezze introdotte dalla riforma – quale per l'appunto il Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) –, il quale incide in via immediata e diretta sulla quantificazione e rappresentazione del risultato di amministrazione. La Sezione delle Autonomie è più volte intervenuta sull'istituto in esame, tra l'altro ribadendo (cfr., in particolare, deliberazioni n. 4/SEZAUT/2015 e n. 9/SEZAUT/2016) che il FPV è uno strumento fondamentale per il rafforzamento della funzione programmatica: per tali motivi risulta indispensabile che esso sia finanziato da entrate regolarmente accertate e imputate in applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011). In particolare, in presenza di uno scostamento temporale tra l'accertamento dell'entrata e l'imputazione della spesa correlata, esigibile solo in esercizi successivi a quello in cui è stata accertata l'entrata in parola, è possibile garantire la copertura finanziaria delle spese future attraverso l'istituto contabile del "fondo pluriennale vincolato" (FPV). L'istituto è astretto alla finalità di garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego (Corte cost. 6/2017). La logica del nuovo sistema della competenza potenziata è infatti quella di «dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese» (Considerato diritto 3). La definizione normativa sopra riportata volta all'alimentazione del fondo mediante l'accertamento di entrate, di competenza finanziaria di un esercizio, destinate a dare la copertura a spese impegnate nel medesimo esercizio in cui è stato effettuato l'accertamento ma imputate negli esercizi successivi, implica quindi che, per la corretta determinazione del FPV, è oggi fondamentale poter disporre dei "cronoprogrammi" che regoleranno le spese di investimento. La Sezione delle autonomie con la deliberazione n. 2/2021/INPR, in perfetta armonia col DEF, evidenzia che "le misure per lo sviluppo degli investimenti degli enti locali (ai quali è affidata in parte rilevante la ripresa del nostro sistema economico) possono

contribuire a contrastare il depauperamento della dotazione di capitale fisso cui si è assistito nell'ultimo decennio, oltre che a colmare il divario infrastrutturale tra le diverse aree del Paese" e sottolinea che "la corretta gestione della spesa per gli investimenti costituisce ora una priorità assoluta nelle politiche pubbliche nazionali, regionali e locali, nella prospettiva di risanamento dell'economia che punta a risultati ed obiettivi che non possono essere mancati". E' innegabile che lo sviluppo degli investimenti deve essere sostenuto da un'adeguata organizzazione, riconsiderando il ciclo tecnico di ciascun intervento, dalla programmazione al collaudo dell'opera, e parallelamente il ciclo finanziario, anche al fine di individuare le criticità e i tempi di attraversamento delle varie fasi del ciclo, a partire da quella di progettazione la cui qualità rappresenta il presupposto per garantire l'esecuzione dell'opera senza rallentamenti e, soprattutto, senza aumento di costi diretti e indiretti. L'articolo 183, comma 3 del T.U.E.L. stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto - fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. decreto legislativo n. 118/2011) - l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato. Come precisato sul punto dalla Sezione delle Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. de-liberazioni n. 23/SE-ZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015). Sotto tale profilo, la Corte richiama gli enti locali: - a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi, anche tenendo conto delle misure di semplificazione nella selezione delle offerte e nella scelta del contraente; - a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego. Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera Sez. Aut. n. 2/2021 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 e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del Fondo

pluriennale vincolato il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il DM 1 marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo. In pratica, pur con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla performance e per l'attivazione di misure correttive. Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio (Sentenze Corte Costituzionale – ex multis – 250/2013 – 88/2014 – 184/2016 – 247/2017 – 101/2018 - 18/2019).

3.1.3.3. La Sezione prende atto che nel corso del 2021 l'ente abbia intrapreso un percorso di formazione per implementare il programma di contabilità mediante l'introduzione dell'applicativo dei cronoprogrammi di spesa e quello della gestione dei finanziamenti, rivedendo in tal modo il canale di comunicazione tra ufficio tecnico e ragioneria e impostando la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati.

3.2. Mancata acquisizione da organismi partecipati delle note asseverate da parte dei rispettivi organi di revisione, relative ai rapporti creditor/debitori con il Comune

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 52/2021/PRSE, n. 80/2021/PRSE, n. 92/2021/PRSE e n. 129/2021/PRSE)

3.2.1. L'Ente ha rappresentato in sede istruttoria che HERA spa ha sempre comunicato di non essere assoggettata all'adempimento in quanto società quotata in borsa. Nell'esercizio 2021, dopo l'approvazione del rendiconto 2020, è pervenuta dalla società l'attestazione debitamente asseverata dei crediti e debiti reciproci con il Comune di Pavullo nel Frignano e dall'esame della documentazione a cura dell'ente, i rapporti risultano sostanzialmente coincidenti.

3.2.2. La Sezione rammenta, in via generale, che «tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all’equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale (Corte cost., sent. n. 6/2019), dovendosi sottolineare (Corte cost., sent.n. 101 del 2018 e 247 del 2017) che l’art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti: quello contenuto nel primo periodo riguarda l’equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata, mentre quello del secondo periodo riguarda l’equilibrio complessivo di quest’ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale. È evidente che l’equilibrio complessivo deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato.» (Corte cost., sent. n. 6/2019).

Evidenzia, inoltre, che l’adempimento normativo in questione, di cui all’art. 11 comma 6, lett. j), del d.lgs. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e va esteso anche alle società quotate nei mercati regolamentati e che l’attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio. La doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell’Organo di revisione dell’ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria, pertanto, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire la piena attendibilità ai dati, così che, in caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell’ente territoriale è tenuto a segnalare tale inadempimento all’organo esecutivo dell’ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell’esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

3.2.3. Tanto rammentato, si invita l’Ente e l’Organo di revisione di adoperarsi al fine di assicurare il totale adempimento all’obbligo normativo in argomento, di cui costituisce necessario corollario il rispetto della tempistica di acquisizione dei dati completi dell’asseverazione degli organi di controllo delle società. Vale la pena evidenziare, altresì, che il controllo sugli equilibri finanziari, intestato all’Organo di revisione, secondo la norma dell’art. 147-*quinquies*, comma 3, T.U.E.L. “implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell’ente in relazione all’andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni”.

Sull'argomento si richiama, infine, quanto stabilito dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti con deliberazione n. 2/2016/QMIG, secondo cui "in caso di mancata individuazione, nello statuto della società a responsabilità limitata o del consorzio, di un organo di controllo, spetta all'ente territoriale socio individuare, all'interno dell'organismo, il soggetto chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori, senza previsione di compensi aggiuntivi".

Si invita, pertanto, l'Amministrazione comunale a rinnovare la richiesta agli organismi in futuro ancora inadempienti, ribadendo l'obbligo anzidetto.

PQM

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna nel concludere l'esame sulla documentazione inerente ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 del Comune di Pavullo nel Frignano:

- raccomanda all'ente l'osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost., nonché dalla legge rinforzata n. 243 del 2012, possono essere vulnerati, nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 svolti 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 Pavullo nel Frignano.

Così deliberato nella camera di consiglio del 21 settembre 2021.

Il presidente

Marco Pieroni

(firmato digitalmente)

Il relatore
Tiziano Tessaro
(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 1 ottobre 2021

Il Funzionario preposto
Roberto Iovinelli
(firmato digitalmente)