



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 29 giugno 2022

Comune di Marano sul Panaro (MO)

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 Marano sul Panaro (MO);

VISTA la nota prot. n. 1095 in data 13 marzo 2022, con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

VISTE le deduzioni fatte pervenire con nota del 31 marzo e 3 maggio 2022 a firma del Sindaco e dell'Organo di revisione;

VISTA l'ordinanza presidenziale con la quale la Sezione è stata convocata per l'odierna camera di consiglio;

UDITO il relatore, cons. 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-

3 ed al rendiconto per l'esercizio 2020 del Comune di Marano sul Panaro, 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 Marano sul Panaro.

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	435.202,23
Equilibrio di parte capitale	68.583,62
Saldo delle partite finanziarie	-
Equilibrio finale	503.785,85

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

RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE

Il Comune di Marano sul Panaro ha in corso il ripiano di un duplice disavanzo; il primo, emerso a seguito del riaccertamento straordinario effettuato

al 1° gennaio 2015 e determinato, secondo le modalità previste dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 2 aprile 2015 (emanato ex art. 3, comma 15, del d.lgs. n. 118/2011), con delibera di Consiglio comunale n. 25 del 23 giugno 2015 in € 427.850,24, da ripianare in trenta quote annuali di € 14.261,68 cadauna; il secondo, rilevato a rendiconto 2019, ai sensi dell'art. 39-quater del dl 30 dicembre 2019, n. 162, come integrato con legge di conversione 28 febbraio 2020, n. 8, derivante dal passaggio alla modalità ordinaria di calcolo del FCDE, in precedenza determinato con il metodo semplificato.

Il ripiano di tale ulteriore disavanzo, dichiarato dal Comune di Marano sul Panaro con deliberazione di Consiglio comunale n. 21 del 29 luglio 2020 in € 865.707,22 da ripartirsi in non più di quindici annualità a quote costanti, decorre dall'esercizio finanziario 2021.

Il valore negativo complessivo di parte disponibile del risultato di amministrazione 2020, generato dalla sommatoria dei due diversi disavanzi, ammonta ad € 1.205.847,63. La relazione della gestione 2020 contiene le indicazioni e le tabelle illustrative del ripiano del disavanzo come richiesto al punto 13.10.3 dell'allegato 4/1 - principio contabile applicato concernete la programmazione di bilancio, come modificato dall'art. 1, dm 7 settembre 2020.

Nella tabella sottostante viene riepilogata la situazione dall'esercizio 2014 in poi, evidenziando sia la quota applicata all'esercizio di riferimento, sia quella effettivamente ripianata, dalla quale si evince che l'Ente sta procedendo correttamente, secondo la tempistica e per gli importi programmati, al recupero del disavanzo.

(valori espressi in euro)

Anno	Risultato di amm.ne al 31 dicembre (A)	Parte disponibile del RdA (E)	Quota annuale Recupero disavanzo da riacc. straord. (RS) prevista	Quota annuale Recupero disavanzo ex art. 39quater dl 162/2019 (FCDE) prevista	Quota annuale da ripianare (RS+FCDE)	Quota annuale ripianata
2014	1.181.619,74	15.904,08	-	-	-	-
2015	934.877,05	- 413.425,23	14.261,68	-	14.261,68	14.425,01
2016	853.427,84	-399.163,55	14.261,68	-	14.261,68	14.261,68
2017	1.368.814,60	-384.900,91	14.261,68	-	14.261,68	14.262,64

2018	1.151.000,08	-369.314,40	14.261,68	-	14.261,68	15.586,51
2019	773.039,11	-1.220.759,62 ¹	14.261,68	-	14.261,68	14.262,00
2020	999.150,01	-1.205.847,63	14.261,68	-	14.261,68	14.911,99
2021²	920.383,62	-1.133.432,16	14.261,68	57.713,81	71.975,49	72.415,47

¹importo corrispondente alla sommatoria del disavanzo residuo da riaccertamento straordinario (€ 355.052,40) e del disavanzo determinato ex art.39-quater, dl 162/2019 (€ 865.707,22)

² dati comunicati in sede istruttoria dal Comune sulla base dei valori di preconsuntivo approvato con delib. di Giunta comunale n. 30 del 6 aprile 2022 e successivamente confermati nei doc di rendiconto 2021, approvato con delib. del Consiglio comunale n. 13 del 29 aprile 2022, pubblicati sul sito istituzionale del Comune.

Il risultato di amministrazione dell'esercizio 2020 è esposto sinteticamente nella seguente tabella:

	Rendiconto 2020
Fondo cassa	343.792,02
Residui attivi	2.995.719,93
Residui passivi	2.154.930,30
FPV per spese correnti	97.431,64
FPV per spese in conto capitale	88.000,00
Risultato di amministrazione	999.150,01
Totale accantonamenti	1.650.425,66
di cui: FCDE	1.598.650,18
Totale parte vincolata	493.148,38
Totale parte destinata agli investimenti	61.423,60
Totale parte disponibile	- 1.205.847,63

I residui conservati a fine esercizio, sia attivi che passivi, registrano una leggera diminuzione, cui corrisponde una flessione dell'accantonamento a FCDE.

Con riferimento ai crediti riconosciuti inesigibili, pari ad € 259.421,09, stralciati dal bilancio in quanto iscritti fra i residui attivi da oltre 3 anni dalla loro scadenza e non riscossi, ancorché non ancora prescritti, l'Organo di revisione ha attestato: la corrispondente riduzione del FCDE; l'iscrizione di tali crediti in apposito elenco crediti inesigibili allegato al rendiconto; l'avvenuto mantenimento nello Stato patrimoniale, ad integrazione di quanto stralciato in anni precedenti, per un importo complessivo di crediti stralciati pari a euro 834.993,32, ai sensi dell'art.230, comma 5, del TUEL; la prosecuzione delle azioni di recupero.

L'Ente, per il calcolo del FCDE, si è avvalso della facoltà di cui all'art 107-bis del dl 18/2020, secondo cui "a decorrere dal rendiconto 2020 e dal bilancio di previsione 2021 gli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità delle entrate dei titoli 1 e 3 accantonato nel risultato di 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".

Risultano effettuati accantonamenti a fondo contenzioso per € 32.640,00, incrementando di pari importo quanto accantonato a rendiconto 2019 (€ 16.320) e l'Organo di revisione dichiara congruo tale accantonamento "in relazione ai valori di rischio delle procedure ancora in corso". Nell'istruttoria svolta nell'ambito dei controlli sui rendiconti 2018 e 2019 era emerso trattarsi di una controversia relativa alla pretesa restituzione dell'acconto per l'alienazione di terreni demaniali, non andata a buon fine, per la quale l'Ente è stato dichiarato soccombente e condannato, nel 2021, al pagamento dell'intero importo di € 170.668,00 (oltre ad interessi e spese legali).

Ulteriori accantonamenti si riferiscono all'indennità fine mandato del Sindaco, per 4.417,00, agli aumenti contrattuali del personale dipendente e al rinnovo contrattuale dei segretari Comunali (€ 9.275,48); è inoltre presente un accantonamento pari a € 5.443,00 "per eventuali contributi aggiuntivi per personale collocato a riposo".

L'accordo decentrato integrativo è stato sottoscritto, con parere positivo dell'Organo di revisione, e il fondo per il salario accessorio è stato costituito e certificato dal Revisore.

Nessun accantonamento a fondo perdite partecipate in quanto la casistica non sussiste.

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)	1.884.042,01	550.505,27	29,22
Tit.1 competenza	2.912.483,48	1.888.227,62	64,83

Tit.3 residui (iniziali +riaccertati)	170.091,34	53.089,62	31,21
Tit.3 competenza	340.359,41	243.258,48	71,47

L'ente registra un complessivo peggioramento della capacità di riscossione con particolare riferimento ai residui del titolo 3.

Anche l'attività di contrasto all'evasione tributaria registra risultati modesti, in linea con le annualità precedenti; dal questionario sul rendiconto 2020 risultano accertamenti per recupero evasione Imu per € 465.065,00, incassati al 3,17% e accertamenti per recupero evasione Tassa rifiuti per € 60.111,00 con una percentuale di riscossione del 40,60%; nessuna attività risulta registrata per altri tributi.

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2020
Fondo cassa finale	343.792,02
Anticipazione di tesoreria	-
Cassa vincolata	32.277,47
Tempestività dei pagamenti	-2

La giacenza di cassa a fine esercizio registra un importo sostanzialmente in linea con quello dell'anno precedente; la cassa vincolata non risulta movimentata nel corso del 2020 e la giacenza di fine esercizio coincide con quella dell'annualità precedente.

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; l'indicatore è negativo, in miglioramento. L'Ente nel corso dell'esercizio ha fatto ricorso ad anticipazione di tesoreria per € 53.435,34 per 2 gg.

INDEBITAMENTO

	Rendiconto 2019	Rendiconto 2020
Debito complessivo a fine anno	3.059.967,55	2.905.177,03

Il debito complessivo è in costante diminuzione; nessun nuovo prestito è stato acceso nel 2020. Nel questionario l'organo di revisione dichiara che sono state correttamente contabilizzate ed utilizzate sia le risorse derivanti dalla sospensione di mutui in essere con Cassa Depositi e prestiti, ex art 112 dl 18/2020, che derivanti da altre operazioni di sospensione di mutui.

Si conferma l'esistenza di una garanzia fidejussoria rilasciata a a favore dell'Unione Terre di Castelli, in relazione a un mutuo contratto per un importo complessivo di € 1.612.296,36 (che il comune di Marano sul Panaro garantisce pro quota per € 119.187,14); in argomento si richiamano le considerazioni svolte dalla Sezione in sede di esame del rendiconto 2019, con delib.254/2021.

Il comune non detiene strumenti di finanza derivata.

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 in entrata a rendiconto 2020, con quanto registrato sul fronte spesa a rendiconto 2019; l'imputazione del FPV, integralmente effettuata sulla prima annualità successiva, risulta quasi completamente utilizzata.
- il rendiconto 2020 è stato approvato nei termini di legge;
- la trasmissione a BDAP dello schema di bilancio 2020 approvato dal Consiglio comunale risulta avvenuta nei termini;
- l'ente non ha ricevuto anticipazioni di liquidità nel 2020;
- 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;
- dall'analisi del questionario sui debiti fuori bilancio relativi all'esercizio 2020 è emerso che il Comune non ha debiti fuori bilancio, né riconosciuti né da riconoscere;
- dalla relazione dell'Organo di revisione sul rendiconto 2020 si evince che la spesa per il personale rispetta 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 e l'aumento di spesa, ampiamente nel limite del valore soglia di riferimento, ammonta ad una percentuale dello 0,70%

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 dell'inventario e della contabilità economico-patrimoniale;
- nel questionario sul rendiconto 2020 l'Ente dichiara che il sistema informativo consente di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente e le sue società partecipate;
- 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 hanno riguardo la totalità delle partecipazioni rilevanti ai fini del predetto adempimento, dirette, indirette o di controllo, che la nota informativa allegata al rendiconto risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo e che non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati; peraltro dalla relazione dell'organo di revisione emerge che Hera spa risulta ancora inadempiente all'invio dei dati asseverati, e nonostante le reiterate richieste non ha ancora fornito riscontro al Comune;
- nel parere sul rendiconto 2020 l'Organo di revisione ha indicato gli effetti sulla gestione finanziaria 2020 connessi all'emergenza sanitaria; dichiara, in particolare, di aver verificato che l'ente abbia correttamente contabilizzato e utilizzato le somme derivanti dal Fondo Funzioni Fondamentali di cui art. 106 DL 34/2020 e art. 39 DL 104/2020 e dagli altri trasferimenti Covid e che le somme derivanti dalla sospensione mutui (gestione MEF) ex art. 112, d.l. n. 18/2020 o da altre operazioni di sospensione di mutui messe in atto con l'Istituto per il Credito Sportivo sono state correttamente contabilizzate e utilizzate.

3. Il bilancio di previsione per il triennio 2021-23 risulta approvato nei termini di legge e correttamente inviato a Bdap.

Nella relazione dell'Organo di revisione, prodotta ai sensi dell'art. 239 del T.U.E.L., sulla proposta di bilancio di previsione 2021-23, viene evidenziato, in particolare, che l'Ente non è tenuto ad applicare nel bilancio di previsione 2021/2023 il fondo garanzia debiti commerciali di cui ai commi 858-872 della legge n. 145/2018, in quanto il debito commerciale residuo scaduto rilevato alla fine dell'esercizio precedente non è superiore al 5 per cento del totale delle fatture ricevute nel medesimo esercizio e l'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti è

negativo.

4. Si rammenta infine che il Comune di Marano sul Panaro (MO) era stato destinatario, da ultimo, di pronuncia inerente ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 (deliberazione n. 254/2021/PRSE), con cui la Sezione aveva rilevato irregolarità relative a: insufficiente capacità di riscossione delle entrate da recupero evasione tributaria; quantificazione degli accantonamenti a fondo rischi e contenzioso; mancato invio dei dati relativi ai rapporti creditori/debitori della società partecipata Hera spa.

5. In esito agli elementi di potenziale criticità il magistrato istruttore ha esperito apposita istruttoria, chiedendo al Comune, con nota prot. n. 1095 del 13 marzo 2022, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti:

- Modesti risultati in esito all'attività di recupero per evasione tributaria, sul fronte delle riscossioni;
- Accantonamenti per oneri da contenzioso nel risultato di amministrazione.

Con la medesima nota istruttoria è stato altresì chiesto di fornire informazioni in merito alla determinazione e all'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.

5.1. In esito alla ricezione della predetta nota istruttoria, il Comune, con note del 31 marzo e del 3 maggio 2022, corredate di numerosi allegati, ha fornito i seguenti chiarimenti.

5.1.1. In relazione all'attività di recupero evasione tributaria l'Ente ribadisce di aver affidato dall'anno 2021 la parte del servizio relativa all'attività di gestione, controllo, rendicontazione e recupero dell'IMU/ICI, all'Ufficio Tributi Unico Associato con i comuni di Vignola e Savignano sul Panaro. Il suddetto ufficio (di cui allega separata relazione), nel corso del 2021 ha realizzato un'importante attività di bonifica della banca dati IMU con l'omogeneizzazione dei software gestionali, la correzione di errori e l'inserimento di immobili prima non rilevati. Ciò ha consentito di ampliare la base imponibile e rendere maggiormente efficace l'attività di contrasto alla evasione ed elusione dei tributi comunali. Nonostante l'attività accertativa nel 2021 sia proseguita, l'accelerazione della riscossione dei

crediti tributari ha subito un rallentamento significativo per effetto delle diverse disposizioni che hanno, di fatto, sospeso tutte le attività inerenti la riscossione coattiva dal marzo 2020 al settembre 2021 per effetto delle diverse misure approvate dal governo per contrastare la crisi economica conseguente all'epidemia di Covid-19. Nella sottostante tabella si riportano i risultati del periodo 2016-2021.

Anno	Avvisi di accertamento emessi	Avvisi di accertamento Pagati	Avvisi di accertamento insoluti	Percentuale di riscossione
2021	353.157,19	59.255,55	293.901,64	*17%
2020	459.578,00	19.512,00	440.066,00	4%
2019	236.545,00	61.662,70	174.882,30	26%
2018	250.831,00	67.413,80	183.417,20	27%
2017	389.655,00	165.781,00	223.874,00	43%
2016	335.565,00	80.307,00	255.258,00	24%

* al netto degli avvisi in corso di notifica e di quelli oggetto di ricorso, la percentuale di riscossione degli avvisi emessi nel 2021 è del 22%.

Nel 2021 l'attività si è concentrata esclusivamente sulla annualità in prescrizione (2016), anche in relazione al citato lavoro straordinario di bonifica della banca dati, mentre il 2022 ha come obiettivo le annualità 2017, 2018 e 2019. L'Ente conta di proseguire accertando nell'anno 2023 le annualità 2020 e 2021 (oggetti di una normativa specifica per il contrasto al COVID) e nell'anno 2024 le annualità 2022 e 2023, "raggiungendo l'obiettivo prefissato di ridurre al minimo il tempo intercorrente tra la violazione e l'accertamento".

Per quanto riguarda l'attività rimasta in carico all'ufficio tributi dell'Ente, relativa al recupero evasione TARSU/TARI/TASI, nell'anno 2021 si è conclusa la fase di emissione degli avvisi di accertamento per infedele o omessa denuncia TARI, in quanto dal 2019 la gestione del servizio rifiuti è stata conferita totalmente al gestore con passaggio da TARI (tributo) a TCP (tariffa corrispettiva).

Nell'anno 2021 sono stati emessi avvisi di accertamento per euro 31.348,00, incassati al 31/12/2021 per euro 12.890,00 corrispondente al 41%. Sono stati inoltre emessi solleciti e avvisi di accertamento per parziale/omesso versamento relativi all'anno 2016 che hanno consentito un recupero del gettito ordinario della TARI rilevato al 31/12/2021 pari 34,75%.

L'attività di recupero evasione TASI si è conclusa nell'anno 2020 con l'emissione complessiva di avvisi di accertamento emessi negli anni 2019 e 2020 per euro 10.567,00 incassati al 31/12/2021 per euro 5.100,00 pari al 48,26%.

Per quanto riguarda il recupero evasione complessivo sui residui TARI al 31/12/2021 è stato pari al 13,18% e su residui TASI al 31/12/2021 è stato pari al 11,26%. Questa attività ha risentito dei vincoli imposti dalla normativa COVID-19 relativamente alla riscossione coattiva.

Infine, nell'anno 2022 l'Ente dichiara che procederà ad affidare all'Agenzia delle Entrate Riscossione i carichi degli avvisi esecutivi non riscossi per i quali attivare le procedure per la riscossione coattiva e continuerà l'attività relativa al recupero TARI per parziali/omessi versamenti degli anni 2017/2018.

5.1.2. Con riferimento agli aggiornamenti richiesti in merito agli accantonamenti per oneri da contenzioso nel Risultato di amministrazione 2020, quantificati in € 32.640, che riguardano la vicenda (su cui è stato riferito nella precedente sede istruttoria sui consuntivi 2018-2019) relativa all'acconto per l'alienazione di terreni demaniali, non andata a buon fine, per la quale l'Ente è stato dichiarato soccombente e condannato al pagamento dell'intero importo rideterminato in € 206.485,11 (comprensivo di interessi e spese legali) l'Ente dichiara di aver proceduto al riconoscimento del debito fuori bilancio con deliberazione del Consiglio comunale n. 51 del 30 novembre 2021 che ne ha disposto la copertura nel bilancio di previsione finanziario 2021/2023, esercizio 2021 come segue:

- per €. 163.163,00 sul Cap. 20105072770/0, "Rimborsi a imprese di entrate non dovute";

- per €. 43.322,11 sul Cap. 10105080830/0, "Oneri da contenzioso"

Il Comune conferma inoltre di aver intrapresa una trattativa stragiudiziale finalizzata alla compensazione del debito con crediti vantati dall'Ente; attualmente sono state concordate le modalità e si sta predisponendo l'atto per la definitiva sottoscrizione dell'accordo.

In merito alle ragioni della sottovalutazione del rischio di soccombenza evidenziate nella gestione della citata vicenda, l'Ente ha dichiarato che "si riteneva, come comunicato dai legali, che non ci fosse un'alta probabilità di soccombenza", senza peraltro produrre la documentazione relativa alle valutazioni legali acquisite.

In merito alla complessiva situazione del contenzioso pendente nel 2020, il Comune ha prodotto un prospetto dettagliato da cui si evince che le cause in corso si sono risolte nel 2021 con esito positivo per il Comune.

5.1.3. 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 il comune di Marano sul Panaro, in risposta alla nota istruttoria di approfondimento da parte della Sezione, ha:

a) comunicato l'ammontare delle risorse ricevute a valere sul Fondo di cui di cui all'art. 106 del citato decreto-legge n. 34/2020 e successive integrazioni (€ 245.513,47 nel 2020 ed € 24.776,57 nel 2021) e delle somme assegnate a vario titolo a ristoro delle minori entrate e/o delle maggiori spese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19 (€ 83.985,57 nel 2020 ed € 107.031,82 nel 2021).

b) trasmesso copia della certificazione relativa all'esercizio 2020 della perdita di gettito connessa all'emergenza epidemiologica da COVID-19, che ha evidenziato un saldo complessivo di € -101.811 ed una quota relativa ai ristori specifici di spesa non utilizzati e da vincolare nell'avanzo di amministrazione pari a zero;

c) comunicato che la suddetta certificazione è stata inviata nei termini, in data 31 maggio 2021;

d) dichiarato che, pur avendo approvato il rendiconto in largo anticipo rispetto alla scadenza per l'invio della certificazione citata al punto precedente, non si è trovato nella necessità di rettificare gli allegati del rendiconto 2020 concernenti il risultato di amministrazione (allegato a) e l'elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione (allegato (a/2)).

Le somme definitivamente vincolate nel risultato di amministrazione dell'esercizio 2020, collegate all'emergenza pandemica, ammontano ad € 124.434,68, integralmente derivanti dal Fondo funzioni fondamentali ex art 106 dl 34/2020 e appostate tra i vincoli derivanti da legge.

Per quanto riguarda in particolare l'importo per ristori specifici di entrata assegnati e certificati nel 2020, pari ad € 11.753, l'Ente chiarisce che quota parte di tale somma (€ 2.378) riguarda il ristoro per la cancellazione della seconda rata IMU immobili e relative pertinenze in cui si esercitano le attività riferite ai codici ATECO riportati negli Allegati 1 e 2 – (articolo 9, comma 3 e articolo 9 bis, comma 2, D.L. n. 137/2020 ad incremento Fondo articolo 177, comma 2, D.L. n. 34/2020 e articolo 13-duodecies, D.L. n. 137/2020); la posta è stata comunicata con Decreto Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze in data 16 aprile 2021. Pertanto, pur se l'effetto della mancata riscossione è stato registrato nella certificazione 2020 e sarà compensato dal richiamato ristoro, la somma relativa, non essendo stata né incassata né accertata nel 2020,

non è stata considerata ai fini del calcolo dell'avanzo vincolato e verrà contabilizzata nell'esercizio 2021.

e) confermato di non aver ricevuto segnalazioni e/o richieste di modifiche della certificazione Covid per i fondi 2020 da parte della ragioneria generale dello Stato;

f) comunicato che in sede di rendiconto non si è proceduto allo svincolo quote di avanzo vincolato di amministrazione, secondo le modalità e per le finalità stabilite, per le annualità 2020 e 2021, dall'art. 109, comma 1-ter del D.L. n. 18/2020 e successivamente prorogate all'anno 2022 dall'art. 3, comma 5-sexies del D.L. n. 228/2022.

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 Marano sul Panaro (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. 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., sent. n. 250/2013), è pertanto funzionalmente astretta la doverosità dell'adozione di «appropriate variazioni del bilancio di previsione, in ordine alla cui concreta configurazione permane la discrezionalità dell'amministrazione» (Corte cost., sent. n. 266/2013).

2. 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;

3. All'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di Marano sul Panaro, selezionato in base al criterio n. 9, si rilevano i seguenti profili di criticità.

3.1. Criticità relative alla composizione del risultato d'amministrazione ai sensi dell'art. 187 del Tuel.

L'approfondimento svolto sui contenuti del questionario conferma il delineato quadro istruttorio, in relazione alla circostanza che il risultato di amministrazione deve essere, innanzi tutto, «coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie» e la distinzione in «fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte [...] senza intaccare la natura "mista", finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione» (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 3 del *Considerato diritto*).

La Sezione rileva come la nuova disciplina preveda una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (...): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica (Corte costituzionale 274/2017): in termini

generali ed astratti, una loro eventuale sottostima, ove disvelata, integrerebbe fenomeni di non sana gestione , contribuendo a un miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione (e in tal modo provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale (Corte cost. 4/2020) violando cioè l'equilibrio strutturale del bilancio).

«La corretta valorizzazione dei fondi vincolati, accantonati e destinati non è, quindi, “libera” nei presupposti e negli effetti, ma deve rispondere a precise prescrizioni di legge e dell’Ordinamento contabile, e ciò per due ordini di ragioni. La prima è che i “vincoli” sulle risorse rappresentano una deroga al principio di unità del bilancio che, “insieme a quelli di integrità ed universalità, costituisce profilo attuativo dell’art. 81 della Costituzione” (cfr. Corte cost., sent. n. 184 del 2016). La seconda è che la loro corretta valorizzazione, essendo parte integrante del risultato di amministrazione, ridonda inevitabilmente sulla sua corretta rappresentazione e, in particolare, su quella funzionale a dare conto della capacità di spesa effettiva dell’Ente (risultato di amministrazione di cui alla lett. E del prospetto dimostrativo). Come evidenziato dal Giudice delle leggi «[...] il carattere finalistico della deroga non consente interpretazioni o distinzioni di sorta all’interno della contabilità regionale, poiché «la natura esclusiva del vincolo di destinazione delle risorse [...] e la sua precipua funzionalizzazione alla realizzazione di un programma [costituisce] scelta finanziaria di fondo della previsione statale [...], senza che a tali fini siano necessarie altre spiegazioni» (cfr. Corte cost., sent. n.38 del 2016). Questa eccezione è riconducibile alla clausola generale in materia contabile che garantisce l’esatto impiego delle risorse stanziare per specifiche finalità di legge (cfr. Corte cost., sent. n. 70 del 2012). La corretta perimetrazione della fattispecie derogatoria risponde proprio all’obiettivo di non alterare l’equilibrio del bilancio (cfr. Corte cost. sent. n. 279 del 2016)». La circostanza che «il risultato di amministrazione debba riportare nella parte vincolata i vincoli di specifica destinazione dell’entrata alla spesa previsti dalla norma nazionale non costituisce un’opzione, rimessa alla volontà del decisore politico, nell’ambito della dialettica con la collettività, ma uno specifico obbligo a cui attenersi ai fini di predisporre un bilancio “legittimo”. L’alterazione – per difetto – del risultato di amministrazione nella parte in cui non contabilizza – tra i vincoli – il corretto ammontare di fondi, rientra nel fulcro dell’attività di riscontro». (Corte dei conti, Sez. Riunite in s.c. n. 7/2022/DELC).

Le criticità di seguito illustrate si pongono in conflitto con la corretta applicazione dei principi dell’armonizzazione contabile nella loro declinazione funzionale al fondamentale rispetto dei canoni costituzionali anzidetti (Corte cost.,

sent. n. 279/2016) in riferimento ai profili testé evidenziati.

3.1.1. Sottostima degli accantonamenti per oneri da contenzioso nel Risultato di amministrazione

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 109/2021/PRSE e n. 229/2021/PRSE)

3.1.1.1. A rendiconto 2020, come già emerso in sede istruttoria nel precedente ciclo di controlli sul consuntivo 2019, l'Ente ha proceduto ad implementare, raddoppiandolo, l'accantonamento dapprima quantificato per un importo pari al 10% dell'onere da soccombenza derivante da un contenzioso sorto nel 2019, anche se relativo a eventi verificatisi e, quindi, noti, già in anni pregressi, del valore di € 163.163,00 (poi definitivamente quantificato in sede giudiziaria in € 206.485,11, comprensivi di interessi e spese legali). In esito alla causa, chiusasi ad aprile 2021, l'Ente è stato dichiarato soccombente e ha proceduto, come descritto in Fatto, al riconoscimento di debito fuori bilancio per l'importo dovuto.

In relazione al restante contenzioso in essere, ovvero potenziale, il Comune non ha fornito alcun tangibile riscontro sull'attività eventualmente svolta, più in generale e in particolar modo dall'organo di revisione, al fine di operare una costante ricognizione e aggiornamento del contenzioso e, in conseguenza, attestare la correttezza degli accantonamenti o, come nel caso all'esame, dei mancati accantonamenti; va detto, peraltro, che le fattispecie elencate, in disparte la causa citata di cui al riconoscimento del DFB, hanno trovato nell'annualità 2021 esito favorevole al Comune.

3.1.1.2. Pur prendendo atto delle dichiarazioni dell'Ente, la Sezione sottolinea ancora una volta l'esigenza sottesa alla istituzione del predetto fondo cautelativo. È accertato infatti che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 TUEL). A tale proposito si rinvia all'Allegato n. 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria" che al punto 9.2 stabilisce che "il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati. La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita da: ... 3. gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)". La nota integrativa, allegata al bilancio, deve, anche nel caso del "fondo contenziosi", curare particolarmente l'indicazione dei criteri che sono stati adottati

per pervenire alla decisione di accantonamento al "fondo rischi" e fornire valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso per l'ente. Tali valutazioni devono riguardare in modo particolare l'incidenza che il contenzioso in essere può avere sugli equilibri attuali e futuri del bilancio e della gestione e sulla capacità da parte dell'ente di fare fronte agli oneri che potrebbero insorgere dagli esiti dei giudizi in corso. La necessità di preservare gli equilibri di bilancio – in questo caso dovuta alla finalità di non fare trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie - richiede quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili; ciò onde evitare che vi sia una indebita dilatazione della spesa in contrasto con le finalità dell'armonizzazione dei conti pubblici, funzionali a evitare che gli scostamenti dai principi del d.lgs. n. 118 del 2011 non costituiscano solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultino strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio presidiati dall'art. 81 cost.. Non operando tali accantonamenti, infatti, potrebbe concretizzarsi una manovra elusiva, consistente essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte Costituzionale, sentenza n. 279 del 23/11/2016).

3.1.1.3. Conclusivamente, nel richiamare le considerazioni svolte in argomento con deliberazione n. 258/2021/PRSE, con particolare riferimento a quanto stabilito dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/Inpr, contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266", si ribadisce che la situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente e puntualmente fatta oggetto di ricognizione analitica e completa da parte dell'Ente e monitorata dall'Organo di revisione, al quale incombe l'onere di attestarne la effettiva congruità.

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 Marano sul Panaro:

- accerta l'avvenuta sottostima degli accantonamenti relativi agli oneri da contenzioso nel Risultato di amministrazione e la mancata, puntuale ricognizione

del contenzioso pendente e, pertanto, 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 al rendiconto per l'esercizio 2020 svolto 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, 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 altresì 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 Marano sul Panaro.

Così deliberato nella camera di consiglio del 29 giugno 2022.

Il presidente
Marco Pieroni
(*firmato digitalmente*)

Il relatore
Tiziano Tessaro
(*firmato digitalmente*)

Depositata in segreteria in data 7 luglio 2022

Il Funzionario preposto

Roberto Iovinelli

(firmato digitalmente)