

Deliberazione n. 205/2023/PRSP



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

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

Adunanza del 14 dicembre 2023

Comune di Montecopiolo (RN)

Rendiconto 2021 e Preventivo 2022-24

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

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

VISTA la 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 rendiconto dell'esercizio 2021, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 10/2022/INPR;

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

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

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

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

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

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

VISTE le nota prot. n. 15 in data 3 gennaio 2023 e prot. n. 272 del 18 gennaio 2023, con le quali il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

VISTE le deduzioni fatte pervenire con note ricevute a firma del Sindaco e dell'Organo di revisione e del responsabile dei servizi finanziari;

VISTA l'ordinanza del Presidente della Sezione di controllo mediante la quale la Sezione è stata convocata per l'odierna camera di consiglio;

UDITO il relatore, Consigliere Tiziano Tessaro;

FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2023, ha esaminato la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio 2022/24 ed al rendiconto per l'esercizio 2021 del Comune di Montecopiolo, ed in

particolare:

- le relazioni dell'organo di revisione sul rendiconto per l'esercizio 2021 e sul bilancio di previsione per gli esercizi 2022/24, inviate a questa Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1 co. 166, l. 266/2005, redatte in conformità alle linee-guida approvate dalla Sezione delle autonomie di questa Corte dei conti con deliberazione n. 2/SEZAUT/2022/INPR e n. 10/SEZAUT/2022/INPR, mediante la compilazione dei questionari ivi allegati (di seguito anche "questionari");
- le relazioni dell'Organo di revisione, prodotte ai sensi dell'art. 239 del T.U.E.L., sulla proposta di bilancio di previsione 2022-24 e sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione per l'esercizio finanziario 2021;
- gli schemi di bilancio presenti nella Banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP) relativi ai suddetti documenti contabili;
- l'ulteriore documentazione relativa al bilancio preventivo e al rendiconto presente sul sito internet istituzionale del Comune Montecopiolo.

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

EQUILIBRI DI BILANCIO

	Rendiconto 2021
Equilibrio di parte corrente	€ 105.626,41
Equilibrio di parte capitale	€ 1.026.152,89
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00
Equilibrio finale	€ 1.131.779,30

La costruzione degli equilibri nel 2021 rispetta quanto stabilito dal d.lgs. 118/2011 e il Comune di Montecopiolo ha conseguito un risultato di competenza non negativo, così come prescritto dall'art. 1 comma 821 della legge n. 145/2018.

RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE

	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021
Fondo cassa	€ 944.077,37	€ 1.553.118,38
Residui attivi	€ 2.386.708,17	€ 2.807.150,60
Residui passivi	€ 1.072.235,27	€ 1.164.948,45
FPV per spese correnti	€ 17.653,50	€ 29.608,01
FPV per spese in conto capitale	€ 841.676,59	€ 828.432,69
Risultato di amministrazione	€ 1.399.220,18	€ 2.337.279,83
Totale accantonamenti	€ 1.716.409,96	€ 1.753.269,19
di cui: FCDE	€ 455.306,76	€ 478.004,29
Totale parte vincolata	€ 120.133,00	€ 79.687,67
Totale parte destinata agli investimenti	€ 213.806,60	€ 1.121.410,84
Totale parte disponibile	€ - 651.129,38	€ - 617.087,87

L'esercizio 2021 si chiude con un risultato di amministrazione pari ad euro 2.337.279,89. La parte disponibile negativa nell'esercizio 2021 risulta migliorata di euro 34.041,50 rispetto all'anno precedente e pertanto, a rendiconto, l'ente evidenzia un recupero oltre la quota annuale di ripiano del disavanzo di competenza dell'esercizio 2021 complessivamente pari ad euro 31.066,27. Nella relazione sulla gestione emerge la ripartizione della parte negativa disponibile del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2021 distinta tra disavanzo da riaccertamento straordinario (sorto nel 2015), disavanzo derivante da una diversa modalità di calcolo del FCDE (sorto nel 2019) e un ulteriore, altro disavanzo che l'ente definisce impropriamente "tecnico" (sorto nel 2019). Il rendiconto della gestione finanziaria 2019 si chiudeva quindi con un risultato di amministrazione pari ad euro 1.028.444,93 e, a seguito degli accantonamenti dovuti, evidenziava un risultato negativo pari ad euro - 698.301,83 di cui : euro -219.610,85 quale disavanzo tecnico derivante dalla rideterminazione del riaccertamento straordinario dei residui, euro - 267.893,20 relativo alla diversa modalità di calcolo del FCDE da recuperare in quindici annualità, e una quota pari a euro - 208.851,78 quale disavanzo ordinario da ripianare nel triennio successivo per il

quale era, secondo quanto rappresentato dall'ente, previsto un contributo regionale, pari ad euro 200.000,00.

Dalla documentazione versata in atti emerge che, il programmato rientro nel 2022, del disavanzo ordinario ex art 188 TUEL generato nel 2019 (pari ad euro - 208.851,78) ma impropriamente definito "tecnico" dal Comune non si è potuto verificare in quanto a seguito del passaggio di Regione, il contributo straordinario della Regione Marche pari ad euro 200.000,00, riconosciuto per l'anno 2022 e rilasciato ai sensi dell' art. 15 della L.R. Marche n. 41 del 30 dicembre 2019 è stato revocato ai sensi dell' art. 11 della L.R. Marche n. 33 del 02 dicembre 2021. Ciò avrebbe comportato un ulteriore disavanzo pari ad euro - 83.125,19 in ordine al quale, i rappresentanti del Comune precisavano essere stato "rinviato" all'esercizio 2023 senza una apposita formalizzazione delle relative modalità di copertura che ossequiasse necessariamente ai canoni contemplati dall' art. 188 del TUEL. Più specificatamente, secondo quanto dichiarato dall'ente, il c.d nuovo Piano di rientro nel 2023 doveva essere assistito, per la parte corrispondente, da un apposito contributo, di carattere non ordinario ma *una tantum* per gli esercizi 2022 e 2023, della Regione Emilia-Romagna per un importo pari a 50.000,00 euro imputati all'esercizio 2022 (L.R. Emilia-Romagna n. 20/2022 art. 6) e 100.000,00 euro imputati all'esercizio 2023 (L.R. Emilia-Romagna n. 20/2022 ex art. 6).

Nel parere sul rendiconto 2021, l'Organo di revisione dichiara che il comune ha un FAL (Fondo anticipazione di liquidità) che ammonta ad euro 1.209.105,95 e nel questionario l'ente ha dichiarato di aver rispettato, nel rendiconto 2021, le disposizioni di cui all' art 52, c. 1 ter, D.L. n. 73/2021. Conv. in L. 106/2021, in relazione alle modalità di contabilizzazione del FAL ma non ha provveduto ad accantonare le risorse liberate a seguito della riduzione del FAL in una apposita voce denominata "Utilizzo fondo anticipazione di liquidità" che consente anche agli enti in disavanzo di poter applicare queste somme ai bilanci degli esercizi successivi, in deroga ai commi 897-898 della L. 145/2018.

Il risultato di amministrazione presenta un fondo crediti di dubbia esigibilità pari ad euro 478.044,29, calcolato con metodo ordinario; l'organo di revisione ha verificato la regolarità del calcolo in base a quanto richiesto al punto 3.3 del principio contabile applicato (allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011).

In data 29 novembre 2023, la presente Sezione di Controllo ha inviato, per le vie brevi, una richiesta all'ente, avente ad oggetto lo stato di avanzamento del disavanzo ordinario e del suo relativo ripiano nell'esercizio 2023. A tal proposito l'ente fa presente, con deliberazione n. 25 del 14 novembre 2023

avente ad oggetto " *Disavanzo di amministrazione derivante dal rendiconto di gestione 2022 – provvedimento di ripiano ai sensi dell'art 188 TUEL*" approvato in Giunta nella seduta del 15 novembre 2023, che " *con il risultato presunto del Rendiconto 2023, allegato al bilancio di Previsione 2024/2026, approvato in Giunta in data 15 novembre 2023, si conferma l'azzeramento del disavanzo ordinario, pari ad euro 83.525,19, finanziato mediante quota a saldo del contributo proveniente dalla Regione Emilia-Romagna e una riduzione del debito residuo sia della quota di disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui che del disavanzo da rideterminazione dell'FCDE*".

Con riferimento agli altri fondi posti all'interno della parte accantonata del risultato di amministrazione, si rileva la presenza di un fondo rischi contenzioso pari ad euro 35.000,00, determinato secondo le modalità previste dal principio contabile applicato alla contabilità finanziaria al punto 5.2 lettera h); l'assenza di un accantonamento per fondo perdite società partecipate, in quanto l'ente non risulta detenere società in perdita, e un accantonamento di euro 15.963,89 a titolo fondo garanzia debiti commerciali.

L'ente, oltre ad alcune poste minimali, ha accantonato euro 4.651,10 per indennità di fine mandato ed euro 10.503,96 per rinnovi contrattuali del personale dipendente.

Il fondo per il salario accessorio risulta certificato dall'Organo di revisione e l'accordo decentrato integrativo è stato sottoscritto entro il 31 dicembre 2020.

CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

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

	Rendiconto 2021 Accertamenti (a)	Rendiconto 2021 Riscossioni (b)	% (b/a)
Tit.1 residui (iniziali +riaccertati)	€ 832.839,58	€ 457.710,71	54,95 %
Tit.1 competenza	€ 811.681,83	€ 743.540,56	91,60 %
Tit.3 residui (iniziali +riaccertati)	€ 531.351,51	€ 11.929,37	2,24 %
Tit.3 competenza	€ 169.305,95	€ 72.216,86	42,65 %

L'ente mostra una buona capacità di riscossione relativamente ai titoli 1 e 3 in competenza e maggiori difficoltà nella riscossione a residuo in particolare nel titolo 3.

In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, dal questionario sul rendiconto 2021, risultano accertamenti per "recupero evasione" per IMU/TASI pari a € 205.003,89 e incassi per € 100.849,07 con accantonamento a FCDE a rendiconto per € 407.100,29.

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2021
Fondo cassa finale	€ 1.553.118,38
Anticipazione di tesoreria	0,00
Cassa vincolata	€ 0,00
Tempestività dei pagamenti	93,95 giorni

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

L'ente ha la cassa vincolata non movimentata nel corso dell'esercizio 2021 e ha dichiarato che la stessa risulta essere totalmente reintegrata.

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

La sezione "Amministrazione trasparente" del sito istituzionale del Comune è carente di molti contenuti dei quali il D.Lgs. 33/2013 impone la pubblicazione. In particolare, sono assenti le informazioni riguardanti i bilanci e rendiconti, così come quelle relative alla tempestività dei pagamenti. L'ente dichiara che, nell'esercizio 2020, non è stato ridotto lo stock di debito commerciale esistente al 31 dicembre 2019 conseguentemente è stato applicato, nel bilancio di previsione 2021-2023, il fondo di garanzia debiti commerciale nella misura del 15%. L'indicatore di tempestività dei pagamenti risulta essere in netto peggioramento nel 2021 (93,95 giorni) rispetto alle annualità 2019 (46,92 giorni) e 2020 (71,55 giorni), manifestando sempre un range superiore ai 30 giorni.

INDEBITAMENTO

	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021
Debito complessivo a fine anno	€ 2.201.779,12	€ 2.137.640,81

L'indebitamento è in diminuzione rispetto al 2020; durante l'esercizio 2021 non viene contratto nuovo debito e non vengono effettuate operazioni di rinegoziazioni di mutui. L'incidenza percentuale sui primi tre titoli delle entrate del rendiconto 2019 si attesta intorno al 6,22%.

Il Comune ha rappresentato nel questionario relativo al rendiconto 2021 di non avere in corso contratti relativi a strumenti di finanza derivata e di non avere in essere garanzie quali fidejussioni o lettere di patronage o altre operazioni di finanziamento né a favore dei propri organismi partecipati né a favore di altri soggetti.

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

- l'organo di revisione, nel corso del 2021, non ha rilevato gravi irregolarità contabili o gravi anomalie gestionali e/o suggerito misure correttive non adottate dall'ente;
- c'è coerenza nell'ammontare del FPV iscritto nel rendiconto 2021, ma il FPV risulta imputato a un solo esercizio;
- il rendiconto 2021 è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 16 del 26 aprile 2022, entro il termine di legge;
- la trasmissione a BDAP dello schema di bilancio 2021 approvato dal Consiglio comunale risulta avvenuta nei termini;
- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli articoli 203, 204 e 207 del TUEL;
- a rendiconto 2021 risultano rispettati tutti i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario ad eccezione del punto 5 (sostenibilità del disavanzo a carico dell'esercizio) e del punto 8 (effettiva capacità di riscossione);
- durante l'esercizio 2021 non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio;
- nell'esercizio 2021, è stato rispettato il vincolo di spesa per il personale dettato dai commi 557 e 562 della legge 296/2006;

- in relazione agli effetti sulla gestione finanziaria 2021 connessi all'emergenza sanitaria, l'ente ha trasmesso alla RGS le certificazioni sulla perdita di gettito 2020 e 2021 connessa all'emergenza epidemiologica Covid-19 entro il 31 maggio, rispettivamente, dell'anno 2021 e 2022 e il Comune ha dichiarato che i dati contenuti in queste certificazioni sono concordanti con quelli esposti nel conto consuntivo 2021;

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

- nel questionario l'organo di revisione dichiara che i prospetti dimostrativi per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'ente e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, co. 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; l'organo di revisione dichiara inoltre che la nota informativa allegata al rendiconto risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo, così come richiesto dalla Sezione delle autonomie con la deliberazione 2/SEZAUT/2016/QMIG e si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati a causa di un errore del programma del Comune inerente la contabilizzazione finanziaria nella procedura di registrazione di una fattura emessa in split payment, da sistemare contabilmente a cura dell'ente nell'esercizio 2022.

3. Il bilancio di previsione per il triennio 2022-24 del Comune di Montecopiolo (RN) è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 30 del 31 maggio 2022 e l'organo di revisione, nella relazione prodotta ai sensi dell'art. 239 del T.U.E.L., raccomandava:

- un'azione più incisiva per incassare i crediti maturati;
- il rispetto dei termini per l'invio dei dati relativi al bilancio di previsione entro trenta giorni dalla sua approvazione.

4. Si rammenta infine che il Comune di Montecopiolo (RN) era stato destinatario di specifica pronuncia inerente ai rendiconti 2015 e 2016 (deliberazione n. 27/2019/PRSP), con cui la Sezione regionale di controllo Marche aveva rilevato alcuni aspetti di criticità inerenti alla composizione del risultato di amministrazione, la copertura del disavanzo, gli obblighi di trasparenza, l'indebitamento, le spese di personale e gli organismi partecipati.

5. Ciò premesso, in esito agli elementi di potenziale criticità in merito agli esercizi oggetto del presente controllo, anche in chiave dinamica, il magistrato istruttore ha esperito apposita istruttoria, chiedendo al Comune, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti:

- fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE);
- fondo pluriennale vincolato (FPV) e cronoprogrammi di spesa;
- aumento dei costi delle utenze in relazione alla crisi energetica in corso;
- applicazione delle disposizioni di cui all'art. 1, commi 227 e 228, legge 29 dicembre 2022 n. 197, così come previsto dal comma 229 della medesima legge, in relazione allo stralcio di debiti di importo residuo fino a mille euro;
- trasparenza;
- residui passivi;
- gestione residui attivi;
- disavanzo;
- fondo garanzia debiti commerciali.

5.1. In esito alla ricezione delle predette note istruttorie, il Comune ha fornito i chiarimenti di seguito riportati.

5.1.1. In merito al FCDE, l'ente ha fornito una tabella con l'indicazione dell'anzianità dei residui attivi presenti a rendiconto 2021 ed ha rappresentato la relativa evoluzione nell'anno 2022. A rendiconto 2021 è stata accantonata a Fondo crediti di dubbia esigibilità una somma pari ad euro 478.044,29. Le annualità del quinquennio prese a riferimento sono quelle del 2017/2021 e, pertanto, l'ente non si è avvalso della facoltà di cui all' art 107-bis del D.L. n. 18/2020.

5.1.2. In merito al FPV e al cronoprogramma di spesa, l'ente ha precisato che per le opere che interessano più annualità e soggette a variazioni di esigibilità, si è provveduto alla corretta gestione del fondo pluriennale vincolato, sebbene l'ufficio di riferimento non abbia provveduto autonomamente all'adozione dei cronoprogrammi di spesa ma si è attenuto a quelli dell'ente finanziatore. Per le opere che riguardano una sola annualità l'ente precisa che i lavori si sarebbero dovuti concludere entro l'anno successivo e pertanto saranno oggetto di valutazione in sede di rendiconto 2022.

5.1.3. In merito alla crisi energetica, l'ente ha trasmesso lo stanziamento iniziale e finale previsto a bilancio 2022 per l'energia elettrica ed il gas. Per la completa individuazione e copertura dei maggiori costi si dovrà attendere l'invio dei conguagli sulle forniture di energia e gas. L'ente precisa che i maggiori costi già contabilizzati sono stati coperti con fondi statali finalizzati, avanzi da Fondone Covid-19 e Fondi di bilancio.

5.1.4. In merito allo stralcio di debiti di importo residuo fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi e sanzioni, risultanti alla data del 1° gennaio 2023 dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015, il Comune di Montecopiolo **non** ha intenzione di aderire alla facoltà di disapplicare le disposizioni di cui all'art.1, commi 227 e 228, della legge 29 dicembre 2022 n.197 in quanto il presente ente non ha carichi affidati all'Agenzia di Riscossione delle entrate per il periodo considerato.

5.1.5. La Sezione "Amministrazione trasparente" del sito istituzionale del Comune è carente di molti contenuti dei quali il D.lgs. n. 33/2013 impone la pubblicazione. In particolare, sono assenti le informazioni riguardanti bilanci e rendiconti, così come quelle relative ai pagamenti e ai provvedimenti dell'amministrazione.

Invitato a fornire chiarimenti al riguardo il Comune ha riferito che il motivo che ha determinato questa incompletezza è da ricercare unicamente nella carenza del personale amministrativo presente nell'ente, aggravata negli ultimi esercizi dalla assenza del responsabile finanziario causa malattia. Nonostante quanto sopra esposto, l'ente dichiara di aver iniziato l'inserimento dei dati nella apposita Sezione dedicata facendo particolare attenzione ai documenti fondamentali quali Bilancio e Rendiconti. La presente situazione è stata anche oggetto di segnalazione alla Prefettura di Rimini con nota prot. n. 598 del 27 febbraio 2023 nella quale la amministrazione, preso atto della situazione, ha dichiarato di essersi attivata nella individuazione di soluzioni alternative le quali, al momento, non hanno dato esiti positivi.

5.1.6. In ordine alla elevata mole di residui passivi, l'ente, chiamato a specificare sul punto, non ne ha indicato le cause, oggetto peraltro di apposita istruttoria, e ha dichiarato che tuttavia sta procedendo al suo smaltimento, come dimostrato nel rendiconto 2022.

5.1.7. In merito alla scarsa capacità di riscossione dei residui a titolo III, l'ente non ha fornito sul punto nessuna precisa indicazione, limitandosi a riferire che l'attività di riscossione è affidata ad una Società esterna che invia dei report con una cadenza semestrale al fine di permettere una verifica sistematica.

L'ente riferisce altresì che è stata avviata una ricognizione anche sulle entrate extratributarie nonché il trasferimento di risorse dal Conto corrente Postale al Conto di Tesoreria per somme significative.

5.1.8. L'Ente, chiamato a fornire chiarimenti in merito al piano di rientro dai disavanzi registrati, ha allegato la Deliberazione del Consiglio Comunale n. 16 del 29 aprile 2022 dalla quale emerge la situazione sopra compendiata ossia, la parte disponibile del risultato di amministrazione si chiude con un risultato negativo pari ad euro - 617.087,88. Dalla tabella allegata emerge che il Comune ha recuperato una quota maggiore rispetto a quella prevista (euro 34.041,50 anziché 31.066,27), registrando quindi un miglioramento pari ad euro 2.975,23.

Con particolare riferimento al rientro dal disavanzo 2019 impropriamente definito "tecnico" dalla codesta amministrazione, il Comune, invitato a fornire chiarimenti al riguardo, ha allegato la Deliberazione del Consiglio Comunale n. 32 del 05 novembre 2021 dalla quale emerge che tale disavanzo, pari ad euro - 208.851,78, *"deve essere ripianato, a norma di legge nel triennio successivo, per il quale era previsto un contributo della Regione Marche nel 2022"*. A seguito di una istruttoria condotta per le vie brevi, l'Ente, sollecitato a fornire chiarimenti ulteriori al riguardo, ha dichiarato *"che il cosiddetto definito Disavanzo tecnico, è da intendersi come risultato di un disavanzo ordinario di gestione, (distinto dal disavanzo degli altri due citati) il cui piano di rientro non si è concretizzato nel periodo previsto a causa del passaggio di Regione. Al mancato contributo previsto per l'anno 2022 da parte della Regione Marche, si è sostituito il contributo della Regione Emilia-Romagna; suddiviso tra l'annualità 2022 e l'annualità 2023. Pertanto, il ripiano del disavanzo ordinario, si concretizzerà totalmente nel 2023"*.

5.1.9. Relativamente al fondo garanzia debiti commerciali, l'ente dichiara aver accantonato a rendiconto 2021 una somma pari ad euro 15.963,89 mentre a rendiconto 2022 un importo pari a euro 18.447,18, per un totale di euro 34.411,07 dovuto al fatto che l'ente, nell'anno 2020, non ha ridotto del 10% lo stock di debito commerciale al 31 dicembre 2019. Tale situazione, unitamente al fatto che l'ente dichiara non aver rispettato i tempi di pagamento ha imposto allo

stesso di applicare, nel bilancio di previsione 2021-2023 il fondo di garanzia per debiti commerciali nella misura del 15%.

6. Per un necessario approfondimento istruttorio, si è resa necessaria una apposita audizione in data 10 ottobre 2023, alla quale hanno partecipato il Sindaco, il Responsabile finanziario e l'Organo di revisione che ha riguardato l'esame di tutte le sopra indicate criticità.

Il Magistrato istruttore, considerato che il contraddittorio con l'Ente si è già instaurato sia in via orale che in via cartolare e che le criticità emerse trovano riscontro documentale, ulteriormente confermate in occasione della audizione del 10 ottobre 2023, ha chiesto al Presidente della Sezione di sottoporre le risultanze dell'istruttoria svolta sul Comune di Montecopiolo 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* TUEL, la Sezione regionale di controllo rinviene comunque la necessità di richiamare l'attenzione dell'ente, in particolare degli organi politici e degli organi tecnici di controllo (responsabile dei servizi finanziari, revisori dei conti, segretario comunale), ognuno per la parte di competenza, affinché possano essere adottate le opportune misure di autocorrezione. In tale contesto si inserisce peraltro la riforma operata dal d.lgs. n. 118 /2011 che, in attuazione della delega contenuta nella 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. n. 179/2007).

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

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

La verifica degli equilibri in chiave dinamica non può pertanto prescindere dalla generale considerazione circa l'effettiva e duratura tenuta degli stessi, come momento di scrutinio *del raggiungimento di una situazione stabile di equilibrio del*

bilancio» (Corte cost. sent. n. 18/2019), la quale non può essere condizionata da fattori contingenti. È utile sottolineare come, in relazione agli artt. 81 e 97, 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 cost. sent. n. 197/2019): occorre, cioè, una stima attendibile delle espressioni numeriche, che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione (Corte cost. sent. n. 227/2019), che garantisca il raggiungimento di un equilibrio stabile e duraturo.

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

La cennata connotazione dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013) che assume il controllo finanziario sugli enti locali, proprio perché preventivo (Corte cost. sent. n. 60/2013) rispetto ai più gravi eventi perturbanti (Corte cost. sent. n. 70/2012) dell'equilibrio di bilancio, ne delinea il suo carattere fondamentale ed essenzialmente concomitante, perché volto a segnalare in modo tempestivo le eventuali criticità con gli esiti cogenti (Corte cost. sent. n. 40/2014) contemplati dall'art. 148-*bis* del TUEL e, nel contempo, andare a intercettare i sottostanti fatti gestionali (Corte cost. sent. n. 184/2022) suscettibili

di riverberare in termini pregiudizievoli i loro effetti sul bilancio in corso, pur partendo dall'analisi dei documenti contabili afferenti a esercizi precedenti.

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

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

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del TUEL quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita. La disciplina dell'istituto in parola trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del TUEL, che al 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 ai fini dell'equilibrio di bilancio (Corte cost. sent. n. 18/2019). Oltre che nelle previsioni dei citati artt. 186 e 187 del TUEL, esso trova quindi un concreto momento di declinazione nella previsione dell'art. 162 del TUEL: in particolare, deve essere garantito il pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio al fine del rispetto del principio dell'integrità (art. 162, c. 6, del TUEL). Il D. Lgs. n. 118/2011 definisce gli schemi ed i prospetti ai quali gli enti locali sono tenuti ad attenersi nella raffigurazione dei dati contabili: in particolare, l'allegato 10 consente di dare rappresentazione agli equilibri della gestione annuale a rendiconto.

1.3.2. È per questa ragione che il legislatore, oltre a delineare nei termini sopra illustrati il principio dell'equilibrio di bilancio, ha previsto anche vincoli ben

precisi alla crescita dell'indebitamento: uno di carattere qualitativo, relativo alla destinazione delle risorse in tal modo acquisite, l'altro di carattere quantitativo, relativo alla sostenibilità degli oneri annuali che discendono dall'indebitamento.

Rispetto al primo profilo (vincolo di carattere qualitativo della spesa), l'art. 119, 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. sent. n.250/2013).

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

Il vincolo anzidetto deve essere tuttavia tenuto distinto dall'equilibrio di bilancio: *"il complesso quadro normativo illustrato palesa come la disciplina dell'equilibrio finanziario complessivo degli enti territoriali, che trova contenuto nelle disposizioni del d.lgs. n. 118 del 2011 (che ha anche modificato il d.lgs. 267 del 2000) e nella legge n. 145 del 2018 non può essere sovrapposto con la normativa in tema di "pareggio di bilancio" (o "saldo di finanza pubblica"), funzionale all'osservanza degli obiettivi posti in sede europea, non potendo, peraltro, il comma 821 della legge n. 145 del 2018 determinare il superamento delle prescrizioni dell'art. 9 della legge n. 243 del 2012, in virtù dei limiti posti al*

legislatore ordinario dall'art. 81, sesto comma, della Costituzione (Sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 4/2019/RQ). Al riguardo va evidenziato che i risultati a cui giungono i due aggregati normativi possono presentare notevoli differenze, In caso di ricorso a entrate da mutuo, pertanto, l'ente territoriale contraente, pur trattandosi di posta pienamente rilevante per i propri equilibri finanziari (regolamentati dal d.lgs. n. 118 del 2011), deve comunque conseguire anche il "pareggio" richiesto dall'art. 9 della legge n. 243, che, tuttavia, non considera le entrate da debito (mentre conteggia le spese di investimento da quest'ultimo coperte, imputate al medesimo o a successivi esercizi)" (Corte dei conti, SSRRCO/20/2019/QMIG)

Detto vincolo rileva peraltro ai fini di quanto stabilito dall'art. 148-bis del TUEL, dal momento che "Con riferimento al potere di accertamento delle Sezioni di controllo, pur rilevandosi un difetto di coordinamento formale del testo dell'art. 148-bis del TUEL con la nuova disciplina del saldo di finanza pubblica, la formulazione della norma da ultimo citata deve essere interpretata in coerenza con la ratio dell'istituto, che vede nel patto di stabilità, ora saldo di finanza pubblica, uno dei principali oggetti di verifica affidati alle Sezioni di controllo, in mancanza del quale l'intera attività finalizzata alla veridicità ed attendibilità dei saldi dei bilanci preventivi e consuntivi degli Enti locali sarebbe priva di effetti sostanziali" (Corte dei conti, SS.RR. in s.c., n. 3/2018/EL).

1.3.4. I parametri anzidetti delineano le peculiarità funzionali (Corte cost. sent. n. 40/2014) del controllo intestato alla Sezione regionale. Il mantenimento di un equilibrio stabile consente all'ente di mantenersi, in prospettiva, in una situazione di avanzo di amministrazione e di sostenibilità dell'indebitamento: ciò sia in relazione al parametro del controllo (ovverosia "dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, c. 1, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti"), sia ai fini degli esiti del controllo stesso contemplati dall'art. 148-bis, c. 3, del TUEL (secondo cui il vaglio della Corte, ove si sia concluso con esito negativo, comporta la preclusione dell'"attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"): così che la verifica della Corte dei conti andrà a esaminare non solo le violazioni dirette del precetto, riguardato sotto gli aspetti della violazione dell'equilibrio, dell'indebitamento e del pareggio, ma anche i profili elusivi dei vincoli anzidetti che si rinvengono, come detto, anche dall'esame dei fenomeni gestionali sottostanti (Corte cost. sent. n. 184/2022), quali le fattispecie di

incorretta allocazione dei rischi nel partenariato pubblico-privato, o nel leasing, nel rilascio di garanzie, ecc., ovvero di artificioso raggiungimento del saldo di finanza pubblica.

L'indagine della Sezione in cui *"il parametro normativo del controllo sui bilanci preventivi e successivi è costituito dalle regole e principi in materia di patto di stabilità, dal principio dell'equilibrio, dalle specifiche regole contabili dettate per dette finalità e, in generale, dal principio di legalità finanziaria"* (Corte cost. sent. n. 40/2014), va nella direzione pertanto di una verifica non solo dei saldi anzidetti (equilibrio, indebitamento, saldo di finanza pubblica) contemplati dal citato art. 148bis del TUEL (precipuamente attraverso l'esame del risultato di amministrazione: Corte cost. sent. n. 18/2019), ma anche della corretta analisi delle fattispecie giuridiche sottostanti *"in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio"* (Corte cost. sent. n. 184/2022).

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

La L. 29 dicembre 2022 n. 197 (Legge di Bilancio per l'anno 2023), all'ar. 1, c. 785, ha fornito disposizioni in relazione al conguaglio finale a seguito della certificazione dei ristori Covid stabilendo che all'articolo 106, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, il quarto periodo è sostituito dal seguente: «Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro il 31 ottobre 2023, previa intesa in sede di Conferenza Stato-

città ed autonomie locali, sono individuati i criteri e le modalità per la verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese, provvedendo all'eventuale regolazione dei rapporti finanziari tra comuni e tra province e città metropolitane, ovvero tra i due predetti comparti, mediante apposita rimodulazione dell'importo assegnato nel biennio 2020 e 2021. Le eventuali risorse ricevute in eccesso sono versate all'entrata del bilancio dello Stato».

1.5. Ancora, la Legge 29 dicembre 2022 n. 197 (Legge di Bilancio per l'anno 2023) ha introdotto una serie di disposizioni rilevanti per i Comuni in termini di nuove o riconfermate risorse a finanziamento di fondi dedicati e di agevolazioni gestionali previste in via eccezionale per l'anno 2023. La stessa norma ha inoltre introdotto rilevanti disposizioni per i Comuni in materia di entrate proprie e tra queste la novità principale consiste nell'introduzione di modalità automatiche (e non) di rottamazioni e stralci dei carichi affidati all'Agente della riscossione.

In tema di entrate risultano di rilievo i temi dell'evasione fiscale in senso proprio e dell'omissione di versamenti dovuti e per i Comuni si tratta di imposte (Imu e Addizionale comunale all'Irpef) il cui gettito ha importanti incidenze sugli equilibri finanziari, essendo entrate ricorrenti utili a sostenere indistintamente la parte corrente della spesa contribuendo a garantire il mantenimento degli equilibri finanziari nel tempo non solo del singolo ente ma anche, in modo aggregato, dell'intero sistema Paese. L'ottimizzazione della riscossione riverbera positivamente non solo sugli equilibri correnti di competenza attraverso una riduzione nel tempo del Fondo Crediti Dubbia esigibilità ma anche sugli equilibri di cassa. Una migliore e più efficiente riscossione, infatti, consente di poter disporre di maggiore liquidità per far fronte in modo tempestivo ai pagamenti dell'ente evitando di accantonare al Fondo di garanzia dei debiti commerciali che irrigidisce la spesa e rende problematico garantire servizi di buona qualità.

Rendere la riscossione più efficiente è un tema di valore pubblico poiché solo la piena effettività delle entrate rende possibile la realizzazione delle politiche pubbliche locali. Risulta, infatti, di immediata evidenza come a minori entrate effettive corrispondano minori servizi sia in termini quantitativi che qualitativi. In molti casi, negli enti con maggiori difficoltà, non può essere nemmeno garantita l'erogazione dei servizi afferenti alle funzioni fondamentali non consentendo nel tempo la continuità amministrativa e costringendo gli amministratori a dichiarare il default (dissesto finanziario) o ad accedere a piani di risanamento forzati nell'ambito dei quali la leva fiscale viene elevata al massimo possibile, pur in assenza di miglioramenti tangibili nell'erogazione dei servizi.

La giurisprudenza della Corte costituzionale ha più volte ribadito come adempiere agli obblighi tributari sia funzionale al finanziamento dei diritti, non perché si tratti di uno scambio fiscale o perché si tratti di un dovere di soggezione, ossia entrate versate contro servizi utili solo a chi ha versato, ma perché si tratta in definitiva di un dovere di solidarietà. Il tema dell'efficienza nella riscossione ha suscitato rinnovato interesse a seguito nell'inserimento nel PNRR- nell'ambito delle misure correlate alla "Riforma dell'Amministrazione fiscale" (Missione 1, Componente 1 del PNRR, M1C1-121) - anche della "Riduzione del *tax gap*". L'obiettivo prevede che la "propensione all'evasione" si riduca, nel 2024, del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019 ed è previsto altresì uno step intermedio (M1C1-116) che assicurerà che la medesima "propensione all'evasione" si riduca, nel 2023, del 5% del valore di riferimento del 2019. È quindi indubbio che la piena realizzazione di tale riforma è considerata un volano per la valorizzazione e diffusione su ampia scala dei principi di equità e progressività e per la tenuta dei conti delle pubbliche amministrazioni.

La Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna ha più volte specificato che gli accantonamenti al FCDE conseguenti a criticità legate alla riscossione non possono essere considerati risolutivi in un'ottica di lungo periodo entro la quale l'ente deve, senza indugio, provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva realizzazione delle entrate in misura tale da permettere una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie politiche atte a soddisfare i bisogni della collettività. In difetto di ciò lo scenario prospettico prevede che il FCDE cresca a dismisura, generando disequilibri strutturali, paralizzando la capacità di spesa e la capacità amministrativa e segnando in modo irrimediabile le sorti dell'ente.

L'Organo di revisione, esercitando la propria funzione di collaborazione con l'organo consiliare di cui al comma 1, lettera a) dell'articolo 239 del TUEL, è chiamato anzitutto ad un'attività di monitoraggio nel tempo che si può articolare non solo nell'esame del trend del FCDE, ma anche nella valutazione di altri indicatori quali, ad esempio: indicatore di velocità di riscossione che misura la capacità di esazione dei crediti dell'ente e che si ottiene calcolando il rapporto tra le riscossioni in c/competenza e gli accertamenti; tasso di formazione dei residui attivi che misura il livello di formazione dei residui attivi per effetto della gestione dell'esercizio considerato e che si ottiene calcolando il rapporto tra la differenza degli accertamenti e le riscossioni in c/competenza e gli accertamenti; tasso di smaltimento dei residui attivi che misura il grado di riscossione dei residui attivi provenienti dagli esercizi precedenti che si ottiene calcolando il rapporto tra le

riscossioni in conto residui ed i residui passivi iniziali e tutti gli altri indicatori di misurazione delle performance delle entrate di cui all'articolo 18-*bis* del D.lgs. n. 118/2011.

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

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

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

2. Per l'esame dei rendiconti relativi all'esercizio 2021 e al bilancio di previsione 2022-24 questa Sezione ha definito i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (deliberazione n. 190/2022/INPR del 16 dicembre 2022) e precisamente:

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

All'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di Montecopiolo, selezionato in base ai criteri n. 1 e 2, si rilevano i seguenti profili di criticità.

3. Criticità relative alla composizione del risultato di 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 di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL e la cui non corretta determinazione potrebbe essere fonte di potenziale squilibrio, ma anche e specialmente con riferimento ai meccanismi di riassorbimento del disavanzo.

Ciò alla luce della verifica operata dalla Sezione nella composizione del risultato di amministrazione, in cui l'attenzione della Sezione si è appuntata su alcune poste che richiedono profili di necessario controllo in capo agli organi a ciò deputati dalla norma citata, onde assicurare l'effettività del recupero non solo del disavanzo ma anche di una sana gestione duratura e stabile (Corte cost. sent. n. 18/2019).

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

gestione della liquidità, alle partite attive, e, soprattutto, le singole componenti del risultato di amministrazione che concernono il riassorbimento del disavanzo (compreso quello derivante da riassorbimento della quota di FAL).

4. Incidenza sui profili attinenti alla liquidità dovuti ai ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione e alla presenza di un numero elevato di residui passivi.

4.1. Un primo profilo di criticità attiene all'accumulo dei residui passivi, prefigurando di conseguenza una non marginale difficoltà di condurre a conclusione i procedimenti di spesa, con il relativo pagamento, entro tempi fisiologici.

Le cause del fenomeno sono state rappresentate dall'ente nella nota indicata in premessa, consistendo nell'assenza per lungo tempo del responsabile finanziario ed alla carenza di personale.

Nel prendere atto che le lamentate disfunzioni organizzative sono state in parte superate – secondo quanto rappresentato dall'Ente- grazie alla recuperata operatività del responsabile dell'Ufficio finanziario, giova evidenziare come la lentezza di smaltimento dei residui passivi è strettamente connessa al sistematico ritardo nei tempi di pagamento rispetto ai termini di scadenza contrattuali previsti dal D. Lgs. n. 231/2002 emanato in attuazione della direttiva comunitaria 2000/35/CE. Tale circostanza rappresenta un fattore di elevata criticità in quanto a norma dell'art. 4, c. 1 del D. Lgs. n. 231 del 2002 *"gli interessi moratori decorrono, senza che sia necessaria la costituzione in mora, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento"*. Pertanto, la reiterazione di prassi non orientate al rigoroso rispetto delle scadenze di pagamento, potrebbe costituire fonte di responsabilità a carico dei funzionari coinvolti il che impone, da parte dell'Ente, una particolare attenzione agli aspetti organizzativi e procedurali che interferiscono con l'efficiente gestione dei procedimenti di spesa; la qual cosa non sembra essersi verificata, determinando una indebita dilatazione della capacità di spesa.

4.2. La criticità relativa ai tempi di pagamento e alla osservanza delle relative prescrizioni appare scarsamente giustificabile dalla compresenza di una consistente anticipazione di liquidità di importo pari a euro 1.209.105,95 a rendiconto 2021. La funzione dell'anticipazione di liquidità è, come noto, quella di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza, attraverso un'utilizzazione limitata al pagamento delle passività

pregresse unite a contestuali risparmi nei bilanci futuri, proporzionati alle quote di debito inerenti alla restituzione della anticipazione stessa, così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporaneamente e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione (Corte cost. sent. n. 181/2015).

La ratio connessa alle anticipazioni di liquidità, le quali altro non costituiscono che anticipazioni di cassa di più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie, ricavabile dalla genesi del Decreto-Legge e dai suoi lavori preparatori, è quella di garantire la necessaria liquidità all'ente, compromessa dalla diacronia dei movimenti tra entrata e uscita: di talché, la verifica della Sezione circa l'entità e l'allocatione dell'accantonamento conseguente ha come funzione, non già il finanziamento del disavanzo, bensì impedire un incremento della capacità di spesa mediante la sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità riscosse in entrata, precludendosi qualunque utilizzo in bilancio di dette risorse per la copertura di pregressi disavanzi ovvero di spese diverse e ulteriori, rispetto alla finalità tipica del pagamento dei debiti certi, liquidi ed esigibili.

La situazione di permanente sofferenza del momento di uscita di cassa dell'Ente diviene pertanto un momento di conferma della precarietà di una situazione, antinomico rispetto alle finalità cui adempie la predetta anticipazione, e di cui la verifica della corretta allocatione del FAL rappresenta il tangibile momento di sintesi di eventuali patologie desumibili dal sopra citato quadro indiziario.

5. Trasparenza.

Le suddette carenze sembrano confermate anche sul piano formale: le acquisizioni istruttorie mostrano criticità anche in merito alla compilazione della sezione "Amministrazione Trasparente" del sito istituzionale del Comune, criticità che impongono di richiamare l'Ente al rispetto della disciplina recata dal D. Lgs. n. 33 del 2013 e dalle altre norme vigenti in tema di trasparenza e pubblicità.

Il Collegio ritiene opportuno rammentare come l'inosservanza degli adempimenti concernenti i menzionati obblighi di pubblicità possa essere fonte di specifiche responsabilità e sanzioni secondo quanto previsto dagli artt. 43 e ss. del D. Lgs. n. 33 del 2013.

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

6.1. Un altro profilo di criticità afferisce all'elevata entità dei residui attivi: la criticità appare viepiù confermata dalle riscontrate difficoltà nella riscossione delle entrate extra tributarie, in conto competenza, ma ancora di più in conto residui.

Trattandosi quindi di componenti che incidono sulla corretta quantificazione del risultato di amministrazione, ovverosia di *"partite attive e passive che non (hanno) un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) (la quale) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri"* (Corte cost. sent. n. 49/2018), l'analisi della situazione dell'Ente non consente di fugare le perplessità in merito.

6.2. La Sezione ha sottolineato a più riprese l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, la qual cosa ha, come detto, un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa (mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso), oltre che, ovviamente, sullo smaltimento dei residui attivi (Corte cost. sent. n. 6/2017): così che, in via generale, è naturalmente preferibile l'esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013), piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'ente (ancorché attenuate dall'accantonamento al FCDE). In altri termini, una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste, anche a residuo, per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost. sent. n. 4/2020). Né certamente possono attenuare le criticità anzidette gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, i quali, per quanto siano in grado di neutralizzare eventuali effetti di indebita espansione della spesa, non possono essere certamente considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo: entro tale orizzonte diacronico, soprattutto al fine di smaltimento dei residui attivi, l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali cioè da consentire una programmazione delle spese volta

ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, per assicurare un equilibrio declinato, come detto, anche in chiave dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013).

6.3. Per quanto attiene, più specificatamente, alla situazione del Comune di Montecopiolo, i chiarimenti forniti, al riguardo, dall'Ente, hanno evidenziato l'esistenza di una prassi, in forza della quale l'ente, anche a distanza di anni, non procede al versamento nel conto di tesoreria delle riscossioni introitate sul conto corrente postale. Tale *modus operandi* merita di essere censurato in quanto non assicura la corretta gestione delle entrate poiché altera la consistenza della cassa finale e lo stock dei residui attivi conservati nel conto del bilancio. Del resto, anche prima dell'introduzione della nuova contabilità armonizzata, le istruzioni ministeriali indicavano espressamente la necessità di riversare entro la fine dell'anno le riscossioni effettuate al di fuori del servizio di tesoreria presso il conto dell'istituto tesoriere. Tutto ciò è sintomo della difficoltà dell'Ente di portare a conclusione i procedimenti di acquisizione delle entrate correnti; è noto, infatti, che *"la conservazione dei residui attivi così risalenti desta perplessità in ordine al permanere dell'esigibilità di tali crediti e colora ancor più di incertezza il risultato di amministrazione (...). Il mantenimento di residui attivi di dubbia esigibilità, incidendo sull'attendibilità ed effettività del risultato di amministrazione, fa apparire come imprudente oltre che non conforme alla Legge (...), l'applicazione di un "avanzo" meramente contabile"* (Sez. Piemonte, deliberazione n. 68/2019/SRCPIE/PRSP); così che, secondo i principi generali, *"la permanenza in bilancio e la relativa contabilizzazione di un numero rilevante di residui attivi deve trovare adeguata dimostrazione, poiché diversamente il mero riferimento ad una aggregazione apodittica e sintetica è suscettivo di alterare le risultanze finali dei conti consuntivi, e di riflesso il conto consolidato di tutte le pubbliche amministrazioni, con conseguente pregiudizio della tenuta dei saldi di bilancio nonché delle correlate finalità di coordinamento della finanza pubblica"* (Corte. cost. sent. n. 138/2013).

7. Risultato d'amministrazione e ripiano del disavanzo.

7.1. La criticità emersa in istruttoria di maggior rilievo concerne il mancato recupero del disavanzo di competenza dell'esercizio 2022. Detto disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2022 è imputabile alla quota di disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario, alla quota di disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE e, da ultimo, dalla quota di disavanzo

impropriamente definito "tecnico" dal Comune. La cennata scomposizione è rappresentata nella tabella che segue.

	Rendiconto 2019	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021	Rendiconto 2022
Totale parte disponibile	€ - 696.301,83	€ - 651.129,38	€ - 617.087,88	€ - 473.572,61
Di cui: Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario 2015 (quota annuale da recuperare euro 8.784,43)	€ - 219.610,85	€ - 178.864,29	€ - 167.104,63	€ - 158.320,20
Disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE (quota annuale recupero euro 17.855,95)	€ - 267.839,20	€ - 267.839,20	€ - 249.983,25	€ - 232.127,30
Disavanzo art. 188 TUEL	€ - 208.851,78	€ - 204.425,89	€ - 200.000,00	€ - 83.125,11

Dalla tabella sopra esposta emerge che a rendiconto 2021, come ribadito nella parte in fatto, il Comune presenta un disavanzo pari ad euro – 617.087,88 in ordine al quale l'ente avrebbe dovuto recuperare una quota pari ad euro 31.066,27. Dalla documentazione versata in atti, risulta che l'Ente, relativamente a questo disavanzo, ha ripianato una quota maggiore pari ad euro 34.041,50. Conseguentemente l'extra recupero, pari ad euro 2.975,23 è da imputare, secondo le regole dettate dai principi contabili (punto 9.25 e segg.), al ripiano del disavanzo più antico in ordine temporale, ossia quello generato nel 2015 originato dal riaccertamento straordinario dei residui.

A rendiconto 2022, il risultato di amministrazione presenta invece un disavanzo pari ad euro – 473.572,61; rispetto al rendiconto 2021, la quota di rientro prevista è pari ad euro – 226.640,30. Di tale importo, il Comune ha effettivamente recuperato una quota pari solo ad euro 143.515,27. Il disavanzo ordinario ex art 188 del TUEL, a rendiconto 2022, risulta pari a euro – 83.125,11 che il Comune avrebbe invece dovuto recuperare entro e non oltre l'approvazione del rendiconto 2022.

Secondo quanto ulteriormente rappresentato dall'ente, il programmato rientro nell'esercizio 2022 non si è potuto verificare in quanto a seguito del passaggio di Regione, il contributo della Regione Marche, rilasciato ai sensi dell'art 15 della L.R. Marche n. 41 del 30 dicembre 2019 è stato revocato ai sensi dell'art. 11 della L.R. Marche n. 33 del 02 dicembre 2021. La circostanza descritta sarebbe la causa generatrice del cennato ulteriore disavanzo pari ad euro 83.125,19, come sopra esposto, in ordine al quale il Comune dichiara di aver già previsto un ripiano nel bilancio di previsione del 2023 di definitivo rientro.

7.2. Come già sottolineato in precedenza, nel caso del concorrere di più tipologie di disavanzo, in applicazione del principio contabile di cui ai punti 9.2.26 e 9.2.30 di cui all'all. 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011, il c.d. extra recupero deve essere attribuito alla componente del disavanzo di amministrazione "in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso"; pertanto, nel caso del Comune di Montecopiolo, la situazione deve essere sintetizzata come segue

	Rendiconto 2019	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021	Rendiconto 2022
Totale parte disponibile	€ - 696.301,83	€ - 651.129,38	€ - 617.087,88	€ - 473.572,61
Di cui: Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario 2015 (quota annuale da recuperare euro 8.784,43)	€ - 219.610,85	€- 178.864,29	€ -167.104,63	€ - 158.320,20
Disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE (quota annuale recupero euro 17.855,95)	€ - 267.839,20	€- 267.839,20	€- 249.983,25	€ -232.127,30
Disavanzo art. 188 TUEL	€ - 208.851,78	€ - 204.425,89	€ - 200.000,00	€ - 83.125,11*

*Elaborazione a cura della Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna.
Disavanzo calcolato sulla base del principio contabile applicato punti 9.2.26 e 9.2.30 All.4/2 D.Lgs. n 118/2011.

La corretta appostazione contabile, contenuta nella tabella, rappresenta il necessario momento di sintesi della verifica intestata alla Sezione, da cui deve

partire l'analisi conseguente: in altri termini, "il nucleo della sana gestione finanziaria consiste, (...), nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria. Tale determinazione è strettamente correlata al principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbererebbe a cascata sugli esercizi successivi, risultando così coinvolto in modo durevole l'equilibrio del bilancio, secondo i principi espressi dalla Corte costituzionale nelle sentenze n. 89/2017, n. 49/2018 e n. 101/2018. Solo in tal modo verrebbe ad essere assicurata «l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva...» (Corte cost. sent. n. 49/2018).

Dalla documentazione in atti, pertanto, alla luce della suddetta ricostruzione effettuata dalla Sezione, il Comune, a rendiconto 2022:

a) Ha recuperato una quota maggiore di quanto previsto dall'iniziale piano di rientro del disavanzo da riaccertamento straordinario, in quanto, come sopra riportato, il c.d. extra recupero degli esercizi passati è stato attribuito a questa componente del disavanzo di amministrazione essendo più anziana di formazione, come stabilito ai punti 9.2.26 e 9.2.30 di cui all'allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011;

b) È perfettamente in linea con il piano di rientro del disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE;

c) Non ha interamente riassorbito la quota annuale 2022 del disavanzo ordinario triennale ex art. 188 TUEL, in quanto il piano di rientro in questione prevedeva una quota di recupero pari ad € 200.000 nell'esercizio considerato, ma il Comune, di fatto, ha recuperato solo € 116.874,79 per questa tipologia di disavanzo e pertanto, a chiusura del triennio 2020-2022 rimane una quota non recuperata pari ad € 83.125,19.

7.3. Oltre a quanto sopra rappresentato, dall'esame del rendiconto 2021 è emerso che l'ente ha, da un lato, operato un accantonamento nel risultato d'amministrazione del FAL (fondo anticipazioni di liquidità) per un importo pari a euro 1.209.105,95, dando altresì evidenza della riduzione, nell'anno, dell'accantonamento nella misura pari a € 41.305,35; ma d'altro lato non ha provveduto ad accantonare le risorse liberate a seguito della riduzione del FAL in un'apposita voce denominata "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità" nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 52 del D.L. n. 73/2021 e della FAQ n. 47 della Commissione Arconet del 3 dicembre 2021 in merito alla contabilizzazione della

riduzione e dell'utilizzo del Fondo anticipazioni di liquidità.

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

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

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

7.3.1. Analogamente, il rendiconto 2022 del Comune di Montecopiolo presenta un accantonamento a FAL pari a euro 1.171.170,71, ma le risorse

"liberate" a seguito della riduzione del FAL, pari a euro 37.935,24, non risultano accantonate nell'apposita voce denominata "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità" nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 52 del D.L. n. 73/2021.

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

7.4. Su un diverso piano, una volta acclarato che il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della continuità e della costanza dei bilanci (Corte cost. sent. n. 4/2020), la Sezione sottolinea anche come agli organi di controllo interno facciano carico i 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, i quali appaiono pertanto funzionali alla dinamica temporale del predetto riassorbimento del disavanzo, in quanto eventuali carenze della gestione ordinaria, ove non risolte, rischierebbero di non garantire all'ente il mantenimento, nell'arco di tempo considerato, di un costante equilibrio, vanificando di conseguenza i sacrifici imposti dal piano di rientro del disavanzo.

8. La corretta descrizione della fattispecie e la pluralità dei disavanzi.

Ciò premesso, rispettivamente sul versante dei controlli esterni ed interni, la Sezione rileva al riguardo quanto segue.

In primo luogo, deve essere rimarcato come il disavanzo d'amministrazione esprime un deficit di risorse disponibili rispetto alla spesa effettuata, certificando la mancanza di risorse a copertura delle passività registrate in bilancio. Per riportare la gestione in equilibrio, l'ente deve eliminare questa passività, reperendo risorse reali ed effettive (Corte dei conti, Sezioni riunite spec. comp. sent. n. 1/2019).

In secondo luogo, la situazione di disavanzo e la connessa esigenza di reperire risorse a copertura dello stesso, rappresentano una situazione

patologica, così che le modalità di riassorbimento dello stesso costituiscono ipotesi assolutamente tipiche e confinate alle fattispecie, modalità e tempi delineati dalla normativa vigente (Corte dei conti, Sezioni Riunite spec. comp. sent. n. 4/2023). Il legislatore individua, infatti, una serie di ipotesi accomunate tuttavia dal fatto di essere eccezioni al principio generale dell'equilibrio di bilancio e, pertanto, di stretta interpretazione (Corte cost. sent. n. 6/2017).

Nella fattispecie in esame alla Sezione, vi è la coesistenza, rilevabile per *tabulas*, di una pluralità di disavanzi, ognuno con la propria disciplina e tempi di copertura differenziata: oltre alla ipotesi di maggior disavanzo da riaccertamento straordinario di cui all'art. 3 c. 13 del D. Lgs. n. 118/2011 (articolato in un arco di tempo trentennale a partire dal 2015, che prevede per il Comune la quota annuale di euro 8.784,43), coesistono ipotesi di disavanzo da diverso calcolo del FCDE e da piano di rientro ordinario (art.188 del TUEL), i quali richiedono una specifica e distinta analisi.

8.1. La verifica della fattispecie concreta di disavanzo ordinario.

In particolare, la ipotesi impropriamente qualificata dal Comune quale "disavanzo tecnico" è, come emerge dagli approfondimenti istruttori eseguiti dalla Sezione, a tutti gli effetti una fattispecie di disavanzo ordinario ascrivibile all'ipotesi di cui all'art 188 del TUEL la quale prevede il riassorbimento nell'arco temporale triennale. L'esame della delibera n. 21 del 5 ottobre 2020 del Consiglio comunale di Montecopiolo conferma, infatti, che, al di là della inesatta qualificazione operata dal Comune nella rubrica della delibera, la fattispecie rientra pienamente nella procedura e nella ipotesi contemplata dalla norma da ultimo citata, prevedendo in particolare un tempo di riassorbimento triennale del disavanzo ivi indicato, pari a euro 208.851,78, articolato nell'esercizio 2020 per euro 4.425, 89, nell'esercizio 2021 per euro 4.425,89 e, infine, per euro 200.000 nell'esercizio 2022.

Va del resto sottolineato che "In quanto eccezione al principio generale dell'equilibrio del bilancio, la disciplina del disavanzo tecnico è comunque di stretta interpretazione e deve essere circoscritta alla sola irripetibile ipotesi normativa del riaccertamento straordinario dei residui nell'ambito della prima applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, in ragione delle particolari contingenze che hanno caratterizzato la situazione di alcuni enti territoriali" (Corte cost. sent. n. 6/2017). Le stesse modalità procedurali seguite dall'ente nella fattispecie, assistite altresì dall'espressione del parere da parte

dell'Organo di revisione come previsto dall'art. 188 del TUEL, confermano la conclusione secondo cui si verte, nella fattispecie, in ipotesi di disavanzo ordinario e non di disavanzo tecnico. In ogni caso, il disavanzo tecnico è un vero e proprio disavanzo e richiede una corretta, nominativa ed analitica individuazione dei creditori e dei debitori coinvolti nel calcolo delle operazioni finalizzate all'ammissibilità del disavanzo stesso (Corte cost. sent. n. 6/2017).

Nella fattispecie, il Comune rappresenta di non aver potuto adempiere, nel termine anzidetto, al riassorbimento di tale disavanzo, a causa della decisiva circostanza data dalla revoca, ai sensi dell'art. 11 L.R Marche n. 33 del 2 dicembre 2021, del contributo straordinario riconosciuto dalla stessa, a suo tempo, per l'anno 2022 pari ad euro 200.000,00, per via del passaggio del Comune di Montecopiolo dalla Regione Marche alla Regione Emilia-Romagna.

In occasione dell'audizione del 10 ottobre, su precisa richiesta del Magistrato istruttore, il Sindaco e il Responsabile del servizio finanziario, hanno precisato quanto segue, in sostanziale aderenza alle evidenze istruttorie sin lì acquisite:

- Che il disavanzo, impropriamente qualificato come tecnico, da qualificarsi invece come ordinario ai sensi dell'art. 188 TUEL, aveva trovato emersione nel corso dell'esercizio 2019 ed ammontava a euro 208.851,78;
- Che con delibera di Consiglio comunale n. 21 del 5 ottobre 2020 si era provveduto a individuare una scansione temporale del riassorbimento del predetto disavanzo ordinario così determinata:
 - quota anno 2020: euro 4.425,89;
 - quota anno 2021: euro 4.425,89;
 - quota anno 2022: euro 200.000,00.

Nell'occasione, il Sindaco metteva in evidenza, inoltre, che il disavanzo anzidetto doveva essere coperto da un apposito contributo, originariamente promesso dalla Regione Marche, che, tuttavia, non solo non era stato più erogato, ma era stato sostituito da un contributo da parte della Regione Emilia-Romagna per un importo pari a euro 50.000,00 nell'esercizio 2022 ed euro 100.000,00 nell'esercizio 2023.

I rappresentanti del Comune di Montecopiolo precisavano, altresì, che la parte di disavanzo non coperta nel corso dell'ultimo anno di ripiano previsto (ovverosia l'anno 2022), era stata, per così dire, "rinvziata" all'esercizio 2023, senza che ci fosse stata una apposita formalizzazione delle modalità di copertura del disavanzo anzidetto, che ossequiasse necessariamente ai canoni contemplati dall'art. 188 del TUEL; più specificamente, secondo quanto precisato dai

rappresentanti dell'Ente – a seguito di apposita richiesta del Magistrato istruttore- il c.d. nuovo Piano di rientro nel 2023, doveva essere assistito, per la parte corrispondente, da un nuovo, apposito contributo della Regione Emilia-Romagna pari a euro 150.000,00.

Senonché, alla ulteriore domanda posta dal Magistrato istruttore, è emerso:

- che il contributo concesso dalla regione Marche ammontava complessivamente a euro 200.000,00, interamente imputati dal Comune nell'esercizio 2022, ma nei fatti mai concessi per i motivi sopra esposti;
- che il contributo riconosciuto dalla Regione Emilia-Romagna è di carattere non ordinario, concesso una tantum per gli esercizi 2022 e 2023;
- che il c.d. nuovo Piano di rientro relativo all'esercizio 2023 non è mai approdato al Consiglio comunale per l'indispensabile formalizzazione prevista dal più volte citato art. 188 TUEL;
- non è stato acquisito alcun parere dell'Organo di revisione previsto dalla norma anzidetta, come confermato dallo stesso in audizione.

8.2. La sintesi delle risultanze istruttorie.

All'esito dell'audizione si conferma pertanto che:

a) Il Comune non ha proceduto al riassorbimento entro il termine triennale del disavanzo ordinario, violando quindi la norma dell'art. 188 TUEL che ne sancisce la perentorietà;

b) Il Comune ha "prorogato" l'assorbimento di tale disavanzo all'esercizio successivo, senza aver in alcun modo formalizzato la creazione di un nuovo - ancorché non consentito dalla norma dell'art. 188 del TUEL- piano di rientro;

In sintesi, dalle acquisizioni istruttorie emerge la sostanziale inattendibilità del risultato di amministrazione, con effetti pregiudizievoli per la corretta costruzione degli equilibri di bilancio, per via dei seguenti fattori:

1) mancato riassorbimento nel termine perentorio di tre anni ai sensi dell'art. 188 del TUEL del disavanzo ordinario;

2) protrazione illegittima del disavanzo così risultante ad un nuovo esercizio;

3) errata contabilizzazione del FAL in "altri accantonamenti" del risultato di amministrazione.

A ciò si aggiunga la oggettiva rilevazione - quand'anche si dovesse consentire la, peraltro inammissibile, proroga dell'emersione del disavanzo oltre

la scadenza del triennio previsto - del mancato rispetto delle regole formali stabilite dall'art. 188 del TUEL, anche per il c.d. nuovo piano di rientro, la cui approvazione formale - mancata nella fattispecie - è assolutamente richiesta dall'ordinamento, dal momento che la mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione (art. 188 TUEL), con le conseguenze dissolutorie previste dall'art. 141 del TUEL.

Dalla documentazione rilevata in atti emerge che, il programmato rientro nel 2022 del disavanzo ordinario ex art. 188 TUEL generato nel 2019 (pari ad euro -208.851,78), non si è potuto verificare in quanto:

- 1) con L. n. 84 del 28 maggio 2021, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 142 del 16 giugno 2021, è stato sancito il distacco del Comune di Montecopiolo dalla Regione Marche e la sua aggregazione alla Regione Emilia-Romagna;
- 2) il contributo straordinario concesso dalla Regione Marche pari ad euro 200.000,00, riconosciuto per l'anno 2022 e rilasciato ai sensi dell'art. 15 L.R. Marche n. 41 del 30 dicembre 2019 è stato revocato, ai sensi dell'art. 11 L.R Marche n. 33 del 02 dicembre 2021, in conseguenza del passaggio di regione come sopra evidenziato;
- 3) l'ulteriore disavanzo pari ad euro - 83.525,19 generato dal passaggio di cui sopra, è stato rinviato all'esercizio 2023 senza una apposita formalizzazione delle relative modalità di copertura richieste dall'art. 188 TUEL;
- 4) il c.d. nuovo "Piano di rientro" nel 2023 avrebbe dovuto essere assistito, secondo le dichiarazioni rese dai rappresentati dell'ente, da un apposito contributo di carattere non ordinario *ma una tantum* per gli esercizi 2022 e 2023 della Regione Emilia-Romagna per un importo pari a 50.000,00 imputati all'esercizio 2022 (L.R. Emilia-Romagna n. 20/2022 art. 6) e per un importo pari ad euro 100.000,00 imputati all'esercizio 2023 (L.R. Emilia-Romagna n. 20/2022 art. 6).
- 5) In ordine al risultato presunto dell'esercizio 2023, il quale verrà accertato solo con l'approvazione del rendiconto 2023 (e quindi tra qualche mese), l'ente infine rappresenta l'intenzione, con deliberazione n. 25 del 14 novembre 2023 approvata in Giunta nella seduta del 15 novembre 2023, - non ancora verificata nelle forme che l'ordinamento richiede (Corte cost 70/2012) - di azzerare il disavanzo ordinario pari ad euro 83.125,19 finanziandolo mediante quota a saldo

del contributo proveniente dalla Regione Emilia-Romagna , così come di ridurre il debito residuo sia della quota di disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui che del disavanzo da rideterminazione dell'FCDE.

9. Le coordinate ordinamentali in tema di coesistenza di una pluralità di disavanzi.

Ciò premesso, sul piano della corretta ricostruzione fattuale della fattispecie sottoposta all'esame della Sezione, è necessario sottolineare quanto segue.

Occorre innanzitutto premettere che ogni strumento di riassorbimento dei disavanzi, sia esso ordinario che di carattere straordinario è caratterizzato dalla perentorietà dei termini e dalla non prorogabilità degli stessi dal momento che, ove diversamente interpretato, esso diventerebbe un veicolo per un indebito allargamento, in contrasto con l'art. 81 Cost., della spesa di enti già gravati dal ripiano pluriennale dei disavanzi di amministrazione pregressi (Corte cost. sent. n. 279 del 2016).

I principi contabili contenuti nei paragrafi 9.2.25 e segg. dell'Allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118 del 2011 specificano la portata di detto canone, prescrivendo chiaramente, da un lato, che l'ente rispetti puntualmente gli obiettivi periodici fissati dal piano di rientro, in modo da concludere il recupero entro il limite temporale previsto; dall'altro, che la disciplina temporale del rientro dal disavanzo non può che correlarsi allo specifico esercizio nel quale ciascuna componente di tale aggregato si è prodotta, così da consentire che, pur nella continuità degli esercizi, questa venga recuperata nel periodo massimo consentito.

9.1. Le diverse conseguenze stabilite dall'ordinamento in termini di gradualità delle misure di crisi per il riassorbimento dei disavanzi.

L'avvenuta codificazione della clausola generale dell'equilibrio di bilancio (Corte cost. sent. n. 192/2012) e la tutela giuridica del bilancio quale "bene pubblico" in senso giuridico (Corte cost. sent. n. 184/2016) - su cui la legge deve stabilire controlli che devono svolgersi in modo dinamico su tutto il ciclo finanziario dei bilanci della Repubblica, in ragione di quanto stabilito dall'art. 5, comma 1, lett. a) della l. cost. n. 1/2012, richiede costanti "verifiche, preventive e consuntive, sull'andamento della finanza pubblica", che nell'ordinamento interno

sono riservate alla Corte dei conti (art. 100 Cost.): esse vengono compendiate nella previsione dell'art. 148-*bis* del TUEL, la cui natura profilattica ha lo scopo di prevenire i più gravi danni agli equilibri di bilancio (Corte cost. sent. n. 60/2013), ma che possono pervenire -ove non ossequiate- alle più gravi conseguenze contemplate dall'art. 243-*bis* del TUEL.

Così come al subentrare di una situazione di disavanzo finanziario, *"l'ente non ha alcuna discrezionalità nel riconoscimento dello "stato" di dissesto, può solo scegliere se fare ricorso alla "procedura di riequilibrio" (art. 243-*bis*, comma 2), o alla dichiarazione di dissesto (art. 246)" e "Da tali dichiarazioni dipendono effetti non disponibili per l'ente locale"* (SS.RR. sent. n. 23/2014), scanditi da termini proceduralmente perentori ed anzi *"la violazione di termini che scansiano i tempi della procedura di riequilibrio pluriennale, è fonte di un effetto legale di immissione diretta nella diversa procedura di dissesto (art. 243-*quater*, comma 7 TUEL)"*, parimenti non vi è alcuna discrezionalità nella scelta dello strumento più appropriato nei casi meno gravi di crisi finanziaria: anche nel caso dell'art. 188 TUEL, l'ente non può procrastinare *ad libitum* l'emersione del disavanzo (dovendo in virtù di tale norma "essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso"), né può scegliere questo strumento del piano di rientro in luogo del ricorso al PRFP poiché vi sarebbe altrimenti, dissimulando la surrettizia emersione del disavanzo, l'elusione delle più gravi conseguenze stabilite dall'art. 243-*bis* del TUEL (le quali come noto impongono all'ente, per la copertura del disavanzo, il ricorso a stringenti misure tariffarie, tagli di spesa, cc).

9.2. I due precetti contenuti nella norma dell'art. 188 del TUEL che prevede le modalità di recupero del disavanzo ordinario.

Ciò premesso, la norma dell'art. 188 del TUEL prevede che *"1. L'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei*

revisori. Ai fini del rientro possono essere utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ai fini del rientro, in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, contestualmente, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza. La deliberazione contiene l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale il sindaco o il presidente trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori. L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso”.

Essa disciplina sostanzialmente due ipotesi. La prima – collocata sul versante genetico - assistita dalla specifica conseguenza in termini dissolutori, stabilisce che *“La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione”.*

La seconda – collocata sul versante funzionale - stabilisce unicamente che *“L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso, all'esito della trasmissione con periodicità almeno semestrale (da parte del) sindaco o il presidente (...) al Consiglio (di) una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori”.*

9.2.1. La regola genetica.

Per ciò che concerne la prima ipotesi, il richiamato art. 188 del TUEL pone l'obbligo del ripiano immediato del disavanzo, da iscrivere interamente nel primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione. L'applicazione di tale regola essenziale è, peraltro, compatibile con un ripiano graduale del disavanzo originato in esercizi precedenti, purché l'attuazione di tale recupero rispetti le pertinenti previsioni contabili, a partire da quelle già contenute nello stesso art. 188 (durata del ripiano corrispondente alla programmazione di bilancio,

comunque non eccedente il termine della legislatura e contestuale approvazione del piano di rientro).

Il ripiano del disavanzo subordina la possibilità del ripiano triennale alla "contestuale" adozione di un piano di rientro, avente la funzione sostanziale di individuare i provvedimenti necessari alla effettiva attuazione del recupero del disavanzo. Ciò all'evidente fine di orientare a tale obiettivo le concrete scelte gestionali dell'ente, attraverso uno strumento immediatamente operativo e dai contenuti puntuali.

9.2.2. La regola funzionale.

La seconda regola – collocata sul versante funzionale- stabilisce che il recupero del disavanzo avvenga inderogabilmente, entro il termine triennale e comunque entro la fine della legislatura, prevedendo in particolare che *"L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso"*: la norma più volte citata dell'art. 188 del TUEL– espressione della esigenza di armonizzare i bilanci pubblici quanto allo specifico profilo della disciplina del disavanzo di amministrazione e della uniformità dei tempi del suo ripiano (Corte cost. sent. n. 235/2021) – non consente di superare la durata della programmazione triennale, ritenuta congrua per il ripristino dell'equilibrio dell'ente turbato dalla emersione di un disavanzo ordinario, dato il determinante rilievo che il "fattore tempo" assume per l'effettività delle regole di corretta gestione finanziaria.

9.3. Equilibrio di bilancio e violazione della responsabilità di mandato.

In secondo luogo, la possibilità di frazionare il recupero del disavanzo «negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliazione, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio» (art. 188 TUEL) esalta la ratio di una previsione che si pone «in chiaro collegamento con la programmazione triennale» (Corte cost. sent. n. 18/2019) fissando, in ogni caso, l'ulteriore limite nell'anticipata scadenza della consiliazione durante il triennio stesso.

Va sottolineato quindi che il precetto dell'equilibrio di bilancio costituisce uno strumento di verifica e misurazione della responsabilità dei soggetti investiti di cariche pubbliche: infatti, *"sia la mancata approvazione dei bilanci, sia l'incuria del loro squilibrio strutturale, interrompono – in virtù di una presunzione assoluta – il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza democratica degli eletti"* (Corte cost. sent. n. 228/2017).

La violazione del precetto anzidetto mette in rilievo l'inadempimento, nel caso di specie, di obblighi fondamentali che fanno capo ai rappresentanti democratici in ordine alla tenuta degli equilibri di bilancio, anche in chiave dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013).

10. Le conclusioni della Sezione sulla fattispecie concreta.

Sulla scorta delle coordinate fin qui esposte e all'esame delle predette acquisizioni istruttorie, la Sezione perviene alle conclusioni qui di seguito rassegnate.

10.1. La valutazione del comportamento dell'ente in termini direttamente violativi del precetto dell'art. 188 TUEL.

Emerge chiaramente che la descrizione della fattispecie, così come delineata dalle acquisizioni istruttorie, costituisce il chiaro momento di sintesi di una diretta violazione del canone fondamentale dell'equilibrio di bilancio, dal momento che il comportamento del Comune - volto a procrastinare l'emersione del disavanzo nell'esercizio successivo a quello di scadenza del piano di rientro - confligge con il precetto normativo di cui al sopra citato art. 188 del TUEL e con i principi generali che vietano la proroga del riassorbimento oltre i termini perentori stabiliti dalla legge.

Al di là della singolarità della previsione di un rientro articolato per la parte più macroscopicamente consistente (200.000,00 euro) nell'ultimo esercizio (vedasi punto 8.1), il comportamento dell'ente, si pone, pertanto, in evidente contrasto con l'evocato art. 188 del TUEL e, di conseguenza, con l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., in quanto disegna – in virtù di fattori sicuramente dipendenti, e quindi prevedibili, dalla opzione dell'Ente di transitare in una diversa Regione, "perdendo" il contributo originario - una indebita estensione del percorso di ripiano anche nell'esercizio 2023, determinandone una complessiva durata quadriennale e una modalità di applicazione del disavanzo

chiaramente contrastante con le possibilità ammesse dai principi di armonizzazione dei bilanci pubblici.

Infatti, il ripiano del deficit – derivante dalla gestione dell'esercizio 2019 – risulta articolato in tempi eccedenti il termine della programmazione di bilancio, poiché verrebbe completamente recuperato nel quarto esercizio successivo a quello in cui si è formata, e non entro il terzo, come dispone invece l'art. 188 del TUEL. E' pur vero che l'ente rappresenta l'intenzione, in occasione del Rendiconto 2023, di azzerare il disavanzo ordinario tramite la quota a saldo del contributo proveniente dalla Regione Emilia-Romagna e di provvedere alla riduzione del debito residuo sia della quota di disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui che del disavanzo da rideterminazione dell'FCDE.

Ma è d'altro canto vero che la norma, determinando la scansione di ripiano prevista dalle norme di legge, preclude all'ente di protrarre il recupero del disavanzo oltre tale termine, essendo custodita in tale disposizione il duplice precetto della responsabilità di mandato e del divieto di manipolazione del risultato di amministrazione.

In altri termini, *“La possibilità di considerare tale disavanzo (o qualsiasi quota di disavanzo soggetta ad una disciplina eccezionale di legge) oggetto di ulteriori manovre che possono diversamente modulare o allungare i tempi di rientro, è preclusa da basilari principi di sistema. Come è stato evidenziato da SS.RR. spec. comp. n. 1/2019/EL e SRC Campania n. 110/2018/PARI, non è possibile fare scorrere i disavanzi già oggetto di una disciplina di ripiano eccezionale dentro una diversa ed ulteriore eccezione di legge, salvo lo consenta espressamente il legislatore (e sempreché tale norma sia costituzionale). Infatti, consentire il ripiano di un disavanzo che viene già recuperato in deroga all'art. 42 del D.lgs. n. 118/2011 o dell'art. 188 TUEL significa rompere il principio della responsabilità di mandato e di fatto vanificare l'equilibrio di bilancio”* (Corte conti, Sezione regionale di controllo per il Lazio, deliberazione n. 108 del 2021).

Non è quindi idoneo e appropriato l'atteggiamento del Comune che si limita a registrare e a prorogare la durata del rientro dal disavanzo, per via del mancato, quanto prevedibile, accertamento di un contributo. Non ha pregio l'ipotesi ermeneutica estensiva della regola adottata dal Comune di Montecopiolo, volta a dilatare la durata stabilita dalla legge in tre anni per via della -peraltro scontata e persino ovvia- mancata erogazione del contributo anzidetto da parte della Regione Marche, in quanto ciò determinerebbe un palese contrasto con i principi costituzionali, ed in particolare con quelli di equilibrio, non solo

intragenerazionale, che ne vietano la diluizione in esercizi non considerati dalla norma (Corte cost. sent. n. 18/2019).

Del resto, la cura affidata all'amministrazione del «principio dell'equilibrio del bilancio [il quale] ha contenuti di natura sostanziale (...) non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata (sentenza n. 1 del 1966), ma deve estendersi - attraverso un'ordinata programmazione delle transazioni finanziarie - alla prevenzione dei rischi di squilibri - che derivano inevitabilmente dal progressivo sviluppo di situazioni debitorie generate dall'inerzia o dai ritardi dell'amministrazione» (Corte cost. sent. n. 250/2013) ed è tale da imporre «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).

Per motivi analoghi, anche la previsione del ripiano della quota del disavanzo originata nel 2019 contrasta con gli stessi richiamati principi contabili, perché la parte più consistente del recupero avverrebbe soltanto nell'esercizio 2022, ossia nel terzo esercizio successivo a quello della emersione di tale disavanzo.

10.2. La valutazione del comportamento dell'ente in termini elusivi del precetto dell'art. 188 TUEL.

Il comportamento tenuto nella fattispecie dall'ente dimostra l'intento chiaramente elusivo del precetto contenuto nell'art. 188 del TUEL: risulta palese allo scrutinio di questa Corte che il comportamento anzidetto dell'ente locale tenuto in concreto- iscrivendo la parte più cospicua del disavanzo nell'ultimo esercizio (2022) quando il definitivo passaggio alla Regione Emilia-Romagna è avvenuto nel corso dell'anno 2021 (e di conseguenza era ampiamente prevedibile e financo scontato il venir meno del contributo della Regione Marche) – dissimula l'inosservanza delle disposizioni richiamate al malcelato fine di non pervenire al ricorso al più severo regime del piano di riequilibrio finanziario pluriennale.

Il comportamento dell'ente è caratterizzato, nella sostanza, dalla inammissibile dilazione nel tempo degli obblighi di copertura del disavanzo impropriamente qualificato tecnico, così che quest'ultimo non può essere semplicemente derubricato, laddove, entro il termine triennale previsto dalla legge, non si verifichi il previsto riassorbimento alla genesi di un nuovo disavanzo, parimenti soggetto alla regola della sua rinnovata copertura nel successivo arco

di tempo triennale: pena cioè l'aggiramento della ben più pesante e incisiva disciplina dettata in tema di piano di riequilibrio finanziario pluriennale (art 243-bis e segg. TUEL) in tema di tariffe, assunzioni, comportante significative limitazioni cioè della capacità di agire dell'ente, e consentendo nei fatti allo stesso di dilatare in modo inappropriato la spesa. In tal modo, si verificherebbe la sostanziale svalutazione del precetto contemplato dall'art. 188 del TUEL, il quale fonda, come detto, la sua *ratio* nella osservanza delle regole inerenti la responsabilità di mandato (Corte cost. sent. n. 247/2017), in uno con i canoni afferenti l'art. 81 cost e l'eguaglianza (art. 3 Cost.), specialmente declinata sul piano intergenerazionale (Corte cost. sent. 4/2020).

Orbene, il crinale distintivo tra la fattispecie di piano di rientro ordinario triennale, contemplato dall'art. 188 del TUEL, e quella del piano di riequilibrio finanziario, si pone non solo sul piano temporale - 3 anni nel primo caso, da 4 a 20 anni nel secondo - ma anche sul versante delle più severe conseguenze dettate sulla spesa del personale o sul regime tariffario per l'ente che versa in situazione deficitaria: così che la cogenza delle regole dettate al riguardo (Corte cost. sent. n. 18/2019) non può certamente essere oggetto di una scelta discrezionale lasciata all'ente locale, il quale potrebbe verosimilmente optare per il regime più favorevole, come è avvenuto nel caso di specie, bensì alla oggettiva entità del disavanzo e, soprattutto, alla sua sostenibilità per il bilancio dell'ente, sia in termini temporalmente certi, sia per ciò che riguarda il profilo quantitativo. Detto altrimenti, se *«le irregolarità rilevabili dalle Sezioni regionali nell'esame dei bilanci preventivi e dei rendiconti sono di vario tipo e di diversa gravità, fino ad arrivare a vere e proprie valutazioni negative sulla tenuta strutturale dell'intera finanza del Comune»*, parimenti *«le misure correttive da adottare devono essere proporzionate alle criticità riscontrate: è evidente, invero, che diversi tipi di squilibrio richiedono necessariamente diversi[i] interventi correttivi, i quali, pertanto, possono variare dalla sospensione di una spesa corrente non obbligatoria, alla riduzione di uno specifico servizio pubblico, all'aumento di una determinata tariffa, sino all'adozione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale al quale, in base alle disposizioni di legge, si può far ricorso "nel caso in cui le misure di cui agli articoli 193 e 194 non siano sufficienti a superare le condizioni di squilibrio rilevate" (art. 243-bis, comma 1 TUEL)»* (Corte conti, SS.RR. in s.c., n. 18/2020/DELCL).

Diversamente opinando, si avrebbe *«un aggravamento dello squilibrio con evidente violazione del principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio e con evidenti effetti elusivi della pronuncia della Sezione di controllo»*, e delle stesse

norme dettate in tema di equilibrio di bilancio (Corte cost. sent. n. 18/2019), le quali *“divengono di fondamentale rilevanza quando la misura correttiva consiste in un PRFP, al quale si fa ricorso nelle ipotesi di maggior gravità dello squilibrio”* (Corte conti, SS.RR. in s.c., n. 18/2020/ DELC). La delineata individuazione – eminentemente di carattere oggettivo - dello strumento maggiormente appropriato di tutela dell’equilibrio di bilancio, non lasciata pertanto in alcun modo alla discrezionalità dell’ente locale, ma affidata, sulla scorta delle surriferite indicazioni normative, di carattere necessariamente graduale e correlata alla sostenibilità del piano di rientro, altresì *“emerge sovrapponendo l’art. 243-bis, comma 1 TUEL e l’art. 244 TUEL”* in cui, *il presupposto condiviso (la c.d. “causa”) di entrambe le procedure consiste nell’impossibilità di ripianare “validamente” lo squilibrio evidenziatosi con le modalità di cui agli articoli 193 e 194 TUEL ed entro il fisiologico arco temporale del bilancio di previsione (art. 162 TUEL), con una manovra correttiva (“piano di rientro”) di durata triennale ed in ogni caso non oltre la durata della consiliatura (art. 188, comma 1 TUEL)”*.

La conclusione cui perviene lo scrutinio delle acquisizioni istruttorie appare corroborata dalle specifiche circostanze in cui è venuto a concretizzarsi la fattispecie, emerse in occasione dell’audizione, che hanno portato alla luce – in disparte la liceità e la stessa ammissibilità della relativa *facultas agendi* nel caso specifico - la mancata formalizzazione in un Piano di rientro, con le relative procedure appositamente contemplate dall’art. 188 del TUEL, del disavanzo non coperto nel piano triennale a suo tempo adottato: non disvelando quindi all’organo consiliare la avvenuta situazione di estrema criticità, il comportamento del Comune contravviene alla indispensabile esigenza di *accountability* che sta alla base della contestuale presa di coscienza volta *“all’adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio”* (art.188 del TUEL).

Non è superfluo in questa sede sottolineare che, in termini generali, il concetto di “elusione” – rilevante nel caso di specie per via delle circostanze in cui concretamente si è venuto a delineare - viene a essere integrato ogni qual volta vengano posti in essere comportamenti che, anche se legittimi, risultino intenzionalmente e strumentalmente diretti ad aggirare i vincoli di finanza pubblica: esso «deve essere riferito alla “causa reale” dell’operazione economica complessivamente realizzata, dando rilevanza determinante al presunto “intento oggettivamente unico” perseguito dalle parti. In altri termini, perché possa configurarsi una ipotesi di elusione (...) nella fattispecie dovranno riscontrarsi una pluralità di condotte, di per sé lecite, ma che, tra loro collegate, risultano

finalizzate ad aggirare la legge, assumendo rilevanza l'aspetto soggettivo della volontà (cfr. sent. n. 68/A/2016 Sez. giurisdizionale di appello per la Regione siciliana, SS.RR. n. 70/2015; Sez. controllo Puglia, delibera n. 55/2015/PRSP; Sez. controllo Veneto, delibera n. 167/2013/PRSP; Sez. controllo Lombardia, delibera n. 544/2013/PRSP)» (Corte conti, SS.RR. in s.c., n. 24/2017/EL).

11. Gli esiti finali dello scrutinio della Sezione regionale

In definitiva, il comportamento del Comune consente, prorogando il termine di assorbimento del disavanzo, di modificare indebitamente il risultato di amministrazione, dilatando la spesa degli esercizi considerati attraverso meccanismi tecnici che convergono nell'elusione dei precetti costituzionali dell'equilibrio di bilancio e della sana gestione finanziaria, nonché della regola aurea sull'indebitamento, mediante le descritte modalità.

Lo scrutinio della situazione e della documentazione istruttoria conduce all'emersione di tre distinte criticità:

- La prima consiste nel mancato riassorbimento del disavanzo nel termine stabilito dall'art. 188 del TUEL
- La seconda consiste nel prospettato e non ancora raggiunto a riequilibrio, derivante tuttavia dall'apporto esterno di un contributo regionale una tantum
- La terza deriva dal mancato funzionamento dei controlli interni

11.1. L'inammissibile trascinarsi nel tempo del riassorbimento del disavanzo.

In primo luogo, i comportamenti dell'ente – siano essi direttamente violativi, che elusivi - contrastano complessivamente con i principi contabili evocati di cui all'art. 188 del TUEL e con i principi contabili indicati nei paragrafi 9.2.25 e segg. dell'Allegato 4/2 allo stesso decreto, contravvenendo dunque alla concreta espressione della potestà esclusiva statale in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. Orbene, se "La tendenza a perpetuare il deficit strutturale nel tempo,(...) finisce per paralizzare qualsiasi ragionevole progetto di risanamento, in tal modo entrando in collisione sia con il principio di equità intragenerazionale che intergenerazionale" (Corte cost. sent. n. 18/2019), ciò deve essere viepiù affermato non solo quando ciò avviene "attraverso uno stillicidio normativo di

rinvii" (Corte cost. sent. n. 18/2019), ma -naturalmente ed a maggior ragione- anche laddove tale opzione avvenga ,come nel caso di specie, attraverso un semplice atto amministrativo dell'ente di "scorrimento" del riassorbimento, "preclusa da basilari principi di sistema", in quanto "non è possibile fare scorrere i disavanzi già oggetto di una disciplina di ripiano eccezionale" oltre il termine anzidetto poiché ciò, come detto, "significa rompere il principio della responsabilità di mandato e di fatto vanificare l'equilibrio di bilancio" (SS.RR. spec. comp. n. 1/2019/EL e SRC Campania n. 110/2018/PAR). La inammissibilità di "soluzioni che trasformino il rientro dal deficit e dal debito in una deroga permanente e progressiva al principio dell'equilibrio del bilancio" (Corte cost. sent. n. 115/2020) si deve logicamente predicare non solo con riferimento alla riconosciuta problematicità di "soluzioni normative che consentono il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali molto ampi, ben oltre l'orizzonte del mandato elettorale "(Corte cost. sent. n. 6/2017, n. 107/2016, n. 274/2017 e n. 18/2019), ma anche di una opzione in via amministrativa del Comune che pretenda di dilatare il periodo di assorbimento del disavanzo che l'ordinamento stabilisce strettamente collegato a termini perentori (nella fattispecie triennale).

Di talché, il comportamento dell'ente delinea modalità di copertura del disavanzo contrastanti con i richiamati principi contabili, inattendibili sotto il profilo contabile e tali da determinare un indebito «trascinamento nel tempo» del disavanzo stesso (Corte cost. sent. n. 246/2021), violativi altresì del principio di rappresentanza democratica (Corte cost. sent. n. 228/2017) e sostanzialmente manipolatori del risultato di amministrazione come coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio (Corte cost. sent. 18/2019).

11.2. Il non consentito riassorbimento del disavanzo con risorse straordinarie e una tantum.

In secondo luogo, la verifica istruttoria dimostra che il riassorbimento del disavanzo, programmato nell'arco di un triennio, non solo si è protratto per un ulteriore periodo di almeno un biennio, ma che soprattutto al suo finanziamento hanno concorso risorse di carattere straordinario, non ripetibili, come i contributi una tantum erogati dalla regione Emilia-Romagna e descritti nella parte in fatto. Orbene, è stato in proposito affermato che «[i]l 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» (Corte cost sentenza n. 18 del 2019).

La affluenza di risorse straordinarie e una tantum non consente pertanto una prognosi favorevole circa la stabile tenuta degli equilibri di bilancio, in ordine ai quali, al contrario, la valutazione circa il ripetersi di situazioni di disequilibrio strutturale appare più che probabile: coinvolgendo quindi in modo durevole, nella sua prospettiva dinamica l'equilibrio di bilancio 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, sentenza n. 266 del 2013; in senso conforme, sentenza n. 250 del 2013). Anzi, è «*Proprio la costanza e la continuità di tale ricerca ne spiegano l'operatività nell'arco di più esercizi finanziari*» (Corte cost n. 274/2017). Del resto, tenuto conto dell'accentuata mutevolezza del «tempo finanziario» che determina continue sopravvenienze di natura fattuale e normativa, è proprio il rispetto del principio dell'equilibrio dinamico ad assicurare la bilanciata congiunzione tra il principio di legalità costituzionale dei conti e l'esigenza di un graduale risanamento del deficit, non solo durante l'intero periodo di risanamento (Corte cost n. 4/2020), ma anche in prospettiva duratura e soprattutto stabile: la quale «*esige che la base di tale ricerca sia salda e non condizionata da perturbanti potenzialità di indeterminazione.*» (Corte cost n. 274/2017)

11.3 Il conseguente giudizio sulla inattendibilità del risultato di amministrazione

Ne deriva, pertanto, un giudizio di palese inattendibilità delle risultanze del rendiconto, che non adempie allo scopo di «riassumere in modo chiaro ed attendibile la situazione economico-finanziaria dell'ente che lo adotta», nell'imprescindibile «rapporto tra attività e passività, che deve sempre tendere all'equilibrio» (Corte cost. sent. n. 279/2016, Considerato diritto 3), anche e soprattutto in chiave dinamica, stabile e duratura.

Va sottolineato al riguardo, infatti, che il nucleo della sana gestione finanziaria consiste nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria. Tale determinazione è strettamente correlata al principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi. Ne risulta così coinvolto in modo durevole l'equilibrio del bilancio, secondo i principi espressi dalla Corte costituzionale nelle sentenze n. 89/2017, n. 49/2018 e n.

101/2018: esso viene quindi ad essere vulnerato ove si verifichi la violazione dei principi generali di contabilità pubblica previsti dal D. Lgs. n. 118 del 2011, con conseguente, indebito e non consentito, ampliamento della capacità di spesa, dal momento che le condotte che si discostino da detti principi «non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio (...) presidiati dall'art. 81 Cost. [...] e comportano] una lesione agli equilibri di bilancio (...) in relazione ai principi contabili di cui al d.lgs. n. 118 del 2011» (Corte cost. sent. n. 279/2016, Considerato diritto 3).

Nel complesso, l'eclettismo dell'intera vicenda disattende con particolare gravità il valore del ciclo di bilancio, che assume rilievo come bene pubblico, ovvero come insieme di documenti capaci di informare con correttezza e trasparenza il cittadino sulle obiettive possibilità di realizzazione dei programmi e sull'effettivo mantenimento degli impegni elettorali, «onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività» (*ex plurimis*, sentenza Corte cost. sent. n. 184/2016).

Del resto, le regole sull'armonizzazione contabile esprimono opzioni strumentali alla garanzia dell'equilibrio e della sincerità del bilancio, nonché al coordinamento della finanza pubblica in un sistema caratterizzato dalla presenza in chiave costitutiva di autonomie territoriali.

11.4 Le misure conseguenti

Le già menzionate violazioni si riverberano altresì, in dipendenza di quanto sin qui esposto, nella inosservanza del precetto contenuto nell'art. 1 Cost., con connessa inosservanza degli obblighi sanciti in tema di responsabilità di mandato (Corte cost. sent. n. 247/2017), nonché quello di equità intergenerazionale (Corte cost. sent. n. 18/2019). Di ciò deve essere quindi notiziato il Prefetto, dal momento che la stessa norma prevede che *"La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione"*, con le conseguenze dissolutorie ivi contemplate (art.141 TUEL) e di cui si dirà appresso.

Va da sé, in ogni caso, che, in relazione al bene tutelato, *«se i controlli di regolarità e legittimità contabile sono stati attribuiti alla Corte dei conti al fine di prevenire squilibri di bilancio»* (Corte conti, SS.RR. in s.c., n. 25/2018/EL), deve essere predicato al riguardo che *"l'effetto cautelare del "blocco della spesa", ai sensi dell'art. 148-bis, comma 3, TUEL (cfr. SS.RR., sent. n. 5/2019 per una ricostruzione di sistema)»*, è idoneo *"a legittimare l'accertamento di una grave*

irregolarità [...], in caso di inidoneità delle misure adottate", anche perché deve "escludere(rsi) che la situazione finanziaria dell'ente si cristallizzi (...), potendosi evolvere in senso positivo, o in senso negativo, migliorando o peggiorando lo squilibrio" (Corte conti, SS.RR. in s.c., n. 25/2018/EL).

11.5. Il comportamento omissivo dell'organo di revisione.

Sul diverso, ancorché connesso, piano dei controlli interni, lo stesso comportamento degli organi a ciò deputati e dell'organo di revisione risulta improntato alla violazione dei più elementari canoni di diligenza che ad essi fanno capo.

Nessuna osservazione formale è pervenuta a questa Corte, né è pervenuta al Sindaco o al Consiglio, circa le situazioni di disequilibrio che avrebbero dovuto invece imporre una particolare attenzione supplementare, sia per gli eventuali sviluppi negativi, sia per le modalità di riassorbimento del disavanzo.

La stessa, inesatta, definizione in termini di disavanzo tecnico avrebbe dovuto suscitare la dovuta preoccupazione all'organo di revisione che invece ha – non avvedendosi della palese contraddizione- provveduto, come del resto prescrive l'art. 188 del TUEL, a sottoscrivere il prescritto parere allegato alla delibera con cui si accerta il disavanzo - da qualificare invece come ordinario- e il suo riassorbimento nell'arco temporale triennale.

La inammissibile leggerezza dimostrata nell'occasione, così come in occasione dell'approvazione degli altri documenti contabili successivi, la cui articolazione sul piano temporale prescrive verifiche che , con tutta evidenza, non sono state effettuate con la dovuta attenzione (per la persistente sussistenza di un disavanzo non assorbito), e la protratta negligenza omissiva, consistente nella mancata segnalazione, dell'illegittimo protrarsi del riassorbimento di detto disavanzo (contravvenendo, tra l'altro, non solo a una precisa norma di legge ma anche alle stesse indicazioni contenute negli atti fondamentali dell'ente ,ed in primis nel bilancio di previsione), palesano un comportamento reiterato che non può non essere segnalato all'organo consiliare per l'adozione di quei provvedimenti che l'art. 235 del TUEL contempla: ciò anche per via della violazione della diligenza che fa indefettibilmente capo agli obblighi di mandato connessi all'incarico de qua, ma anche per via del necessario ausilio collaborativo che l'organo di revisione non deve fare mai mancare – in quanto organo tecnico, in possesso di una qualificata preparazione e a cui è esigibile una diligenza

superiore- sia all'organo consiliare (art. 239 del TUEL) sia alla Corte dei conti stessa (Corte cost. sent. n. 198/2012), a cui invece, come detto, non è mai pervenuto nulla. Trattasi di situazioni, fattispecie e comportamenti che non avrebbero richiesto una particolare perizia: essi, anzi, usando la diligenza ordinariamente richiesta nel caso concreto, erano visibili e riscontrabili *ictu oculi* (tanto che questa Sezione ha agevolmente ricostruito la fattispecie), ai sensi dell'art. 2236 del Codice civile (se la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici *di speciale difficoltà*, da intendere ovviamente in relazione alla "perizia" del professionista).

12. La violazione del canone afferente alla tempestività del riassorbimento nel termine triennale e la conseguente formulazione della questione di massima.

12.1. Peraltro, come già anticipato ai punti 10.1 e 10.2, la previsione del terzo periodo del primo comma dell'art. 188 del TUEL non sembra, almeno *prima facie*, contemplare specificamente la distinta conseguenza per il caso di mancato riassorbimento del disavanzo nel periodo triennale previsto (o nel più breve periodo della consiliatura): la perentorietà della previsione della norma dell'art. 188 del TUEL, secondo cui "*L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso*", deve peraltro rinvenire inderogabilmente, in stretta coerenza con un sistema che pone il precetto, le peculiari conseguenze che dalla sua violazione si vengono a generare.

La inosservanza delle regole anzidette, a cui è astretto il corretto funzionamento del meccanismo di riassorbimento, che custodiscono interessi di rilievo costituzionali, integra quindi profili di ontologica criticità che attengono alla condivisa esigenza di chiusura del sistema laddove sussistano precetti sforiniti da una previsione specifica. Diversamente opinando, cioè ove non si individuasse invece la specifica conseguenza inerente la violazione del precetto, si verificherebbe un potenziale *vulnus* ad un sistema ordinamentale che sottolinea come il riassorbimento del disavanzo sia da considerarsi perentorio, e assistito da specifiche conseguenze di carattere cogente (Corte cost. sent. n. 4/2020), consentendo quindi al Comune di prorogare, con un semplice atto amministrativo, – e quindi sostanzialmente *ad libitum*– l'emersione del disavanzo, collocando pertanto il tempo del recupero negli esercizi successivi a quelli previsti dalla

scadenza contemplata espressamente dalla legge (e vanificandone quindi la percettività).

Le conseguenze che si determinano sia in caso di violazione del precetto afferente la tempestività del riassorbimento nel termine triennale, sia nei casi in cui emerga il palese intento perseguito, in concreto, di prorogare, sostanzialmente *sine die*, l'emersione del disavanzo integrano una fattispecie le cui conseguenze sono di seguito esposte .

12.2. L'indicazione della Sezione circa le specifiche conseguenze della violazione del precetto dell'art. 188 TUEL.

12.2.1. La Sezione ritiene che la concreta conseguenza circa la violazione del canone afferente alla tempestività del riassorbimento nel termine triennale, eludendo la cogenza della regola anzidetta, possa essere rinvenuta nei principi generali e debba essere ascritta, in primo luogo, alla inosservanza dell'obbligo dell'equilibrio, il quale non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata (Corte cost. sent. n. n. 1/1966), dal momento che i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati dall'art. 81, c. 4, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. In altri termini, il *«principio dell'equilibrio del bilancio (...) ha contenuti di natura sostanziale: esso non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata (sentenza n. 1 del 1966), ma deve estendersi - attraverso un'ordinata programmazione delle transazioni finanziarie - alla prevenzione dei rischi di squilibrio- che derivano inevitabilmente dal progressivo sviluppo di situazioni debitorie generate dall'inerzia o dai ritardi dell'amministrazione»* (Corte cost. sent. n. 250/2013).

Esso trova, come detto, un aggancio specifico nella perentorietà della previsione della stessa norma dell'art 188 del TUEL secondo cui *L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.*

12.2.2. In secondo luogo, le criticità di cui sopra, oltre a pregiudicare, come detto, gli equilibri di bilancio e la attendibilità delle risultanze e dei saldi fondamentali (Corte cost. sent. n. 184/2022), minano irrimediabilmente altresì il principio di rappresentanza democratica (Corte cost. sent. n. 184/2016): ad esse conseguono, ad avviso della Sezione, proprio per la mancata cura dell'equilibrio

di bilancio, ed a causa dell'omesso esercizio, doveroso, delle variazioni di bilancio nell'esercizio considerato, l'effetto dissolutorio degli organi rappresentativi (Corte cost. sent. n. 247/2017), per via dell'espresso richiamo operato dall'articolo 193, comma 4 all'articolo 141 TUEL.

Orbene, se la loro combinazione e le conseguenti variazioni di bilancio proteggono l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti (Corte cost. sent. n. 250/2013), ciò richiede – e richiedeva inderogabilmente nel caso del Comune di Montecopiolo – la costante variazione degli stanziamenti – come nel caso di specie – la cui mancata cura si riverbera sugli obblighi inerenti la protezione dell'equilibrio del bilancio, rilevanti non solo per i profili attinenti alla violazione dell'art. 81 Cost., ma anche per quanto rileva ai fini dell'art. 1 Cost: di talché, una volta appurato, come detto, che il precetto di equilibrio costituisce uno strumento di verifica e misurazione della responsabilità dei soggetti investiti di cariche pubbliche, la violazione dell'equilibrio, infatti, attiva un sistema di responsabilità giuridiche e politiche, attraverso cui il principio della legittimazione democratica delle istituzioni si rende effettivo (art. 1 Cost.). L'affermazione del principio comporta una esigenza sistemica unitaria dell'ordinamento, secondo cui sia la mancata approvazione dei bilanci, sia l'incuria del loro squilibrio strutturale, interrompono – in virtù di una presunzione assoluta – il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza democratica degli eletti» (Corte cost. sent. n. 228/2017). E ciò secondo i principi generali, deve avvenire – una volta avvedutisi della carenza sopravvenuta di risorse previste nel bilancio – anche mediante le opportune variazioni di bilancio in corso di esercizio che l'art. 193 TUEL individua come momento cruciale della tenuta dell'equilibrio di bilancio, per evitare quindi che gli stanziamenti previsti in bilancio siano ridotti a un mero simulacro formale, privi della loro effettiva copertura, e generino, in prospettiva pluriennale, rilevanti disavanzi di amministrazione (Corte cost. sent. n. 6/2017).

La combinazione dei precetti sopra descritti trova, infatti, ad avviso della Sezione, un compendio specifico nella previsione dell'art. 193 comma 4 del TUEL, a mente del quale la mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio previsti dal presente articolo è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'art. 141, con applicazione della procedura prevista dalla medesima disposizione (c. 2). Anche di ciò deve essere quindi notiziato il Prefetto per gli adempimenti di pertinenza.

12.2.3. Nelle more, la Sezione accerta comunque l'insussistenza di una complessiva, idonea e attendibile copertura nonché della sostenibilità finanziaria delle spese, ai sensi del primo comma dell'art. 148-*bis* del TUEL, per via delle irregolarità suscettibile di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari dell'Ente : in particolare, i comportamenti rilevati in merito al mancato tempestivo riassorbimento del disavanzo, implicano, laddove non rimediati, la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa, ai sensi e per gli effetti dell'art. 148-*bis*, c. 3, TUEL.

Copia della deliberazione di presa d'atto della presente pronuncia da parte dell'Ente dovrà pervenire a questa Sezione entro il termine di 60 giorni previsto dall'art. 148-*bis* del TUEL; entro lo stesso termine dovranno pervenire i provvedimenti adottati dall'Ente in esecuzione della presente pronuncia. Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica della Sezione regionale di controllo dia esito negativo, è quindi preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

12.2.4. Deve essere notiziata, infine, la Procura per il mancato funzionamento dei controlli interni previsti, in particolare, dall'art. 147-*quinquies* del TUEL, a mente del quale "Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità". Orbene, da un lato l'avvenuta lesione del bene bilancio delineata nei punti che precedono *sub specie* della sua integrità e della genuinità del risultato di amministrazione, e dall'altro l'assenza di qualsivoglia segnalazione da parte dell'organo di revisione, così come del responsabile del servizio finanziario, come emerge dalla documentazione in atti e indicata al punto 11.5, concorrono ad integrare sul piano oggettivo gli estremi della fattispecie contemplata dall'art. 148 c. 4 del TUEL, pur nella doverosa ricerca delle omissioni e delle specifiche responsabilità (e dei relativi elementi costitutivi) che fanno capo agli organi previsti dalla norma citata.

P.Q.M.

Dispone che nelle more, e in via assolutamente cautelare, atteso l'accertato pregiudizio agli equilibri di bilancio, da parte dell'Ente siano adottate, nella sua

discrezionalità, le opportune misure correttive idonee a superare definitivamente le rilevate criticità, onde evitare l'adozione delle ben più importanti misure stabilite dagli artt. 188 e 193 del TUEL.

Ai sensi dell'art. 148-*bis* TUEL, e ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione, l'Ente dovrà pertanto adottare le menzionate misure correttive, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia di accertamento: tali atti dovranno essere trasmessi a questa Sezione, unitamente alla attestazione dell'avvenuto adempimento dell'obbligo di pubblicazione della presente deliberazione disposto dall'art. 31 del D. Lgs. n. 33/2013, nei successivi 30 giorni;

ACCERTA

il mancato funzionamento degli organi di controllo interno, ai fini e per gli effetti che saranno indagati dalla Procura in ordine alla fattispecie di cui all'art. 148, c. 4, del TUEL

DISPONE

che la presente deliberazione venga trasmessa, a cura della Segreteria,

- all'Ufficio di Presidenza della Corte dei conti e, in via telematica, mediante l'applicativo Con.Te., al Consiglio comunale, al Sindaco e all'Organo di revisione del Comune di Montecopiolo;
- alla Procura della Corte dei conti per quanto contenuto al punto 11.5;
- al Prefetto della Provincia di Rimini per gli adempimenti di competenza, relativi al punto 11.4.

Così deciso in Bologna, nella Camera di consiglio del 14 dicembre 2023.

Il Presidente
Marcovalerio Pozzato
(*firmato digitalmente*)

Il Relatore
Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 21 dicembre 2023

Il funzionario preposto f.f.

Roberto Iovinelli

(firmato digitalmente)