

Deliberazione n. 63/2026/PRSE



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

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

Adunanza dell'11 maggio 2026

Comune di Montefiorino (MO)

Rendiconto 2024 e Preventivo 2025-27

Visti gli art. 81, 97, 100, 117 e 119 della Cost.;

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 L. 14 gennaio 1994, n. 20;

Visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria una Sezione Regionale di Controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000, 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 D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali;

Vista la L. 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, c. 166 e seguenti;

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

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

Visto l'art. 148-*bis*, c. 3, del TUEL, così come introdotto dalla lett. e), del

c. 1 dell'art. 3, D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 213 del 7 dicembre 2012;

Vista la deliberazione n. 7/SEZAUT/2025/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 2025-2027;

Viste le linee guida per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto dell'esercizio 2024, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 8/2025/INPR;

Considerato che dette linee guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza degli enti locali dell'Emilia-Romagna con lettere di questa Sezione regionale di controllo del 4 aprile 2025 (prot. n. 1397 per i rendiconti) e del 5 maggio 2025 (prot. n. 1845 per i bilanci di previsione);

Vista la deliberazione n. 159/2025/INPR del 18 dicembre 2025 con la quale la Sezione ha approvato la programmazione delle attività di controllo per l'anno 2026;

Vista la deliberazione di questa Sezione n. 160/2025/INPR del 18 dicembre 2025, con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare ai controlli ai sensi dell'art. 1 c. 166 e ss. Della L. n. 266/2005;

Esaminate, a seguito delle indicazioni della Sezione delle Autonomie, le relazioni sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2024 e sul bilancio preventivo 2025-27 redatte dall'Organo di Revisione del Comune di Montefiorino (MO);

Vista la nota prot. n. 1536 in data 2 aprile 2026 con la quale 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;

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.

RITENUTO IN FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2026, ha esaminato la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio 2025/27 e al rendiconto per l'esercizio 2024 del Comune di Montefiorino, e in particolare:

- le relazioni dell'Organo di revisione sul bilancio di previsione per gli esercizi 2025/27 e sul rendiconto per l'esercizio 2024, inviate a questa Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1 c. 166, l. 266/2005, redatte in conformità alle linee-guida approvate dalla Sezione delle autonomie di questa Corte dei conti con deliberazioni n. 7/SEZAUT/2025/INPR e n. 8/SEZAUT/2025/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 TUEL, sulla proposta di bilancio di previsione 2025-27 e sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione per l'esercizio finanziario 2024;

- gli schemi di bilancio presenti nella Banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP) relativi ai suddetti documenti contabili;

- l'ulteriore documentazione relativa al bilancio preventivo e al rendiconto presente sul sito internet istituzionale del Comune di Montefiorino.

2. Dall'esame della predetta documentazione, emerge la situazione contabile e finanziaria compendiate dalle seguenti tabelle relative al rendiconto 2024.

EQUILIBRI DI BILANCIO

	Rendiconto 2024
Equilibrio di parte corrente (O1)	€ 93.138,48
Equilibrio di parte capitale (Z1)	€ 358.333,84
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00
Equilibrio finale	€ 451.472,32

La costruzione degli equilibri nel 2024 rispetta quanto stabilito dal D. Lgs. n. 118/2011 e il Comune di Montefiorino dichiara di aver conseguito un risultato di competenza non negativo, così come prescritto dall'art. 1, c. 821, della L. 30 dicembre 2018, n. 145.

RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE

	Rendiconto 2024
Fondo cassa al 31 dicembre 2024	€ 441.041,70
Residui attivi	€ 3.405.604,82
Residui passivi	€ 1.849.948,37
FPV per spese correnti	€ 40.097,23
FPV per spese in conto capitale	€ 918.894,99
Risultato di amministrazione	€ 1.037.705,93
Totale accantonamenti	€ 607.725,87
Di cui: FCDE	€ 512.257,32
Totale parte vincolata	€ 215.246,94
Totale parte destinata agli investimenti	€ 174.809,04
Totale parte libera	€ 39.924,08

L'Organo di revisione, nel parere sul rendiconto 2024, ha dichiarato di aver verificato la regolarità della metodologia di calcolo del FCDE.

L'Ente ha previsto un accantonamento a Fondo contenzioso pari a € 43.000,00 e, nel questionario sul rendiconto 2024, l'Organo di revisione ha dichiarato che l'Ente ha predisposto un elenco aggiornato al 31 dicembre 2024 dei giudizi in corso, con connesso censimento delle rispettive probabilità di soccombenza e le quote accantonate per la copertura degli oneri da contenzioso in essere sono risultate congrue rispetto al valore del contenzioso pendente, aggiornato al 31 dicembre 2024, secondo i criteri di cui al punto 5.2. lett. h) del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria.

L'Organo di revisione ha verificato che l'Ente, nel risultato di amministrazione, ha iscritto un accantonamento pari ad € 52.468,55 per necessità future o obbligazioni non ancora definite, tra cui un accantonamento per l'indennità di fine mandato pari a € 6.900,22 e per rinnovi contrattuali pari a € 20.272,00 e nel questionario sul rendiconto 2024 l'Organo di revisione ha dichiarato che tali accantonamenti risultano congrui.

Infine, l'Organo ha verificato che per l'Ente non ricorrono le condizioni per l'accantonamento del fondo garanzie debiti commerciali.

CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

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

	Rendiconto 2024 Accertamenti (a)	Rendiconto 2024 Riscossioni (b)	% (b/a)
Tit.1 residui (iniziali +riaccertati)	€ 405.877,53	€ 67.212,16	16,56%
Tit.1 competenza	€ 1.880.047,59	€ 1.699.451,21	90,39%
Tit.3 residui (iniziali +riaccertati)	€ 70.446,95	€ 43.416,71	61,63%
Tit.3 competenza	€ 397.742,61	€ 276.484,59	69,51%

L'Ente mostra una buona capacità di riscossione relativamente al titolo 1 in competenza e al titolo 3, sia in competenza che a residuo, ma evidenzia difficoltà nella riscossione a residuo del titolo 1.

In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, dal parere dell'Organo di revisione sul rendiconto 2024, risultano accertamenti per "recupero evasione" per IMU, TARSU/TIA/TARES e per altri tributi pari a € 118.595,77 con riscossioni per € 33.741,87 e con accantonamento a FCDE a rendiconto per € 72.767,66.

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2024
Fondo cassa finale	€ 441.041,70
Cassa vincolata	€ 0,00
Tempestività dei pagamenti	+ 2,82 giorni

Nell'esercizio 2024 il Comune di Montefiorino ha fatto ricorso all'anticipazione di tesoreria per 131 giorni, interamente restituita a fine esercizio, con somme maturate a titolo di interessi passivi per € 367,54.

La cassa vincolata risulta a zero al termine dell'esercizio 2024, ma l'Organo di revisione, nel parere sul rendiconto, ha dichiarato di aver verificato che l'Ente ha provveduto a determinare correttamente la giacenza di cassa vincolata.

INDEBITAMENTO

Nella relazione al rendiconto di gestione 2024 emerge che l'Ente ha provveduto all'accensione di mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine con accertamenti per € 143.621,00 e ha nel contempo provveduto al rimborso di mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine per € 135.922,37.

Il Comune di Montefiorino, nell'esercizio 2024, non ha effettuato operazioni di rinegoziazione dei mutui e la percentuale di incidenza degli interessi passivi sulle entrate correnti ammonta al 6,58%.

Nel questionario sul rendiconto 2024 l'Organo di revisione ha dichiarato che il Comune non ha in essere garanzie (quali fidejussioni o lettere di patronage) o altre operazioni di finanziamento a favore di propri organismi partecipati o soggetti diversi dagli organismi partecipati.

L'Organo di revisione, nel parere sul rendiconto, ha dichiarato che l'Ente ha dato evidenza, nell'apposito allegato dei contratti di partenariato pubblico-privato previsto dal principio contabile 4/1 come modificato dal DM 10/10/2024, del contratto con la società Enel Sole S.r.l. datato 16 giugno 2021 avente ad oggetto la concessione per lo svolgimento del servizio di gestione degli impianti di pubblica illuminazione, di fornitura di energia elettrica e realizzazione di interventi di adeguamento normativo ed efficientamento energetico, come definite dal D. Lgs. n. 50/2016.

L'Ente, inoltre, non ha in corso contratti relativi a strumenti finanziari derivati.

2.1. Dalla documentazione versata in atti per l'esercizio 2024 risulta, inoltre, quanto segue:

- il rendiconto 2024 è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 7 del 28 aprile 2025;
- l'Organo di revisione 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 fondo pluriennale vincolato (FPV) iscritto nel rendiconto 2024 e si osserva che tale fondo è imputato su un solo esercizio;
- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli artt. 203, 204 e 207 del TUEL;
- a rendiconto 2024 risultano rispettati tutti i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario;
- nel corso dell'esercizio 2024 non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio;
- nell'esercizio 2024 è stato rispettato il vincolo di spesa per il personale dettato dai cc. 557 e 562 della L. n. 296/2006 e, per le assunzioni a tempo determinato, è stato rispettato il limite di spesa previsto dall'art. 9, c. 28, del D.L. n. 78/2010;
- l'Ente si è avvalso della facoltà di redigere la situazione patrimoniale semplificata secondo le indicazioni del D.M. 12 ottobre 2021 e ha dichiarato di aver aggiornato gli inventari per determinare l'effettiva consistenza del patrimonio;
- nel questionario, l'Organo di revisione ha dichiarato che l'informativa per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, c. 6, lett. j, D. Lgs. n. 118/2011 ha riguardato la totalità degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate e l'informativa allegata al rendiconto risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo, così come rimarcato dalla Sezione delle autonomie con la deliberazione SEZAUT/2/2016/QMIG, e non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati.

3. Il bilancio di previsione per il triennio 2025-25 del Comune di Montefiorino è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 45 del 28 dicembre 2024 e l'Organo di revisione, nella relazione prodotta ai sensi dell'art. 239 del TUEL, ha espresso parere favorevole.

4. Si rammenta, infine, che il Comune di Montefiorino era stato destinatario di specifica pronuncia inerente i rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 (deliberazioni n. 134/2021/PRSE) con cui la Sezione ha rilevato profili di criticità in merito alla riconciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e l'Unione dei Comuni del Distretto Ceramico; all'efficacia del contrasto all'evasione

tributaria; all'errata modalità di calcolo dell'indicatore di tempestività dei pagamenti della pubblica amministrazione e all'incongruenza tra i dati inseriti in BDAP e i dati riportati nei documenti contabili.

5. Ciò premesso, in esito agli elementi di potenziale criticità, anche in chiave dinamica, il magistrato istruttore ha avviato una apposita istruttoria, chiedendo al Comune, con nota prot. n. 1536 del 2 aprile 2026, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti sul rendiconto 2024 e sul bilancio di previsione 2025/27:

- Rapporti creditori e debitori con l'Unione;
- Capacità di riscossione;
- Utilizzo anticipazione di tesoreria;
- Indicatore di tempestività dei pagamenti;
- Organismi partecipati;
- Utilizzo avanzo di amministrazione;
- Fondo perdite partecipate.

5.1. In esito alla ricezione della predetta nota istruttoria, il Comune, con note prot. C.d.c. n. 1896 del 20 aprile e n. 2551 del 29 aprile 2026 ha fornito i seguenti chiarimenti.

5.1.1. In merito alla riconciliazione delle partite creditorie e debitorie con l'Unione dei Comuni, l'Ente ha riferito di aver provveduto alla riconciliazione in seguito all'invio del questionario, riscontrando la perfetta corrispondenza.

5.1.2. In merito alla bassa capacità di riscossione riscontrata relativamente ai residui del titolo 1, il Comune ha precisato che è riferita ai ruoli coattivi in carico ad Agenzia entrate riscossione che, negli ultimi anni, anche a causa delle moratorie previste nel periodo di emergenza COVID, ha rallentato notevolmente l'attività di recupero crediti.

Il Comune ha precisato che le politiche adottate dall'Ente sono fortemente condizionate dalla mancanza di agenti della riscossione in organico, per cui l'Ente fa ricorso alla riscossione coattiva tramite Agenzia Entrate riscossione e l'unica misura posta in atto è stata quella di anticipare i tempi di messa a ruolo per gli accertamenti divenuti esecutivi e insoluti, normalmente entro l'anno, anziché i due anni previsti di legge.

5.1.3. In merito al ricorso all'anticipazione di tesoreria, il Comune ha precisato che è da ricollegarsi esclusivamente ai pagamenti di investimenti, ed è motivato da sfasamenti temporali relativi agli incassi dei relativi contributi da parte della Regione, della Protezione civile e dei Ministeri e ha confermato il mancato utilizzo dell'anticipazione di tesoreria nelle annualità 2022 e 2023.

5.1.4. In merito alla pubblicazione dell'indicatore di tempestività dei pagamenti, il Comune ha chiarito che, per l'annualità 2024, l'Ente aveva provveduto alla pubblicazione dei soli dati relativi al tempo medio ponderato di pagamento e al tempo medio di ritardo dei pagamenti, omettendo il caricamento dell'indicatore con andamento annuale complessivo. L'Ente ha inoltre precisato che tale carenza documentale ha indotto in errore l'Organo di Revisione (al suo primo incarico presso l'Ente), il quale nel proprio parere ha riportato un indice di tempestività di pagamenti di 5 giorni, corrispondente al tempo medio di ritardo. A seguito di verifica, il Comune ha confermato che l'indicatore di tempestività dei pagamenti annuale veritiero per l'anno 2024 è pari a 2,82 giorni (come già desumibile dal dettaglio unitamente ai dati del I e II trimestre 2025 caricato in amministrazione trasparente/pagamenti dell'amministrazione/indicatore della tempestività dei pagamenti) e in data 23 aprile 2026 l'Ente ha provveduto a caricare l'indicatore con l'andamento annuale specifico per l'anno 2024 sul portale istituzionale.

In relazione al ritardo nei pagamenti, l'Ente ha riferito che è stato determinato da una carenza di organico nell'ufficio finanziario e ha comunicato che nell'anno 2024 ha pagato a una società incaricata del recupero crediti da parte di Hera Comm S.p.a. una fattura di € 201,32 per interessi per ritardato pagamento di n. 18 fatture relative alla fornitura di gas metano, emesse dal 13 maggio al 31 luglio 2024.

In merito all'applicazione delle penalità per il mancato conseguimento degli obiettivi annuali sui tempi di pagamento, l'Ente ha riferito che, per mero errore materiale, nonostante le comunicazioni interne avvenute, la gestione associata del personale dell'Unione dei Comuni del Distretto Ceramico non ha disposto la decurtazione del 30% sulla retribuzione di risultato delle Posizioni Apicali dell'Ente, ma sta provvedendo al recupero di quanto dovuto.

In relazione alla risposta fornita nel questionario sul rendiconto 2024 "non ricorre la fattispecie" ai quesiti relativi all'assegnazione degli obiettivi annuali e riduzione del 30% della retribuzione di risultato nel caso di mancato conseguimento degli obiettivi annuali di pagamento, l'Ente ha riferito che

contengono un errore materiale di trascrizione commesso in fase di inserimento nel questionario.

5.1.5. In merito alla discordanza riscontrata tra quanto rappresentato nel questionario sul rendiconto 2024 e quanto rappresentato nel parere dell'Organo di revisione, l'Ente ha riferito che, per errore materiale, al quesito n. 12 della sezione V – organismi partecipati è stata data risposta negativa, mentre la risposta doveva essere positiva, come indicato a pag. 20 del parere del Revisore sul rendiconto 2024.

5.1.6. In merito alle discordanze riscontrate nella rappresentazione dell'avanzo di amministrazione utilizzato, l'Ente ha riferito che l'avanzo applicato al bilancio risulta pari a € 1.007.536,19 e l'avanzo effettivamente utilizzato ammonta a € 997.614,56 e nel questionario l'Ente ha indicato quest'ultimo valore per rappresentare l'effettivo utilizzo dell'avanzo e non il dato puramente contabile dell'avanzo applicato.

5.1.7. In merito al mancato accantonamento al fondo perdite partecipate, in relazione alla perdita della società Acquedotto Dragone Impianti S.r.l., l'Ente ha riferito che il mancato accantonamento è motivato dal fatto che la perdita era già stata ripianata dalla società all'atto della predisposizione del conto consuntivo.

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

CONSIDERATO IN DIRITTO

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

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

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

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

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

In conformità alla disposizione dell'art. 148-*bis*, c. 3, del D.Lgs. n. 267 del 2000, qualora le Sezioni regionali della Corte accertano la sussistenza "*di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di stabilità interno*", gli enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, "*i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio*", nonché a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati, in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi siano idonei a rimuovere le irregolarità ed a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi, o di esito negativo della valutazione, "*è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria*".

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

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

Qualora le riscontrate irregolarità non integrino fattispecie di irregolarità sanzionabili, nei termini di cui al c. 3 dell'art. 148-*bis* 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 L. 5 maggio 2009, n. 42, di attuazione del federalismo fiscale di cui all'art. 119 della Cost., ha intrapreso il processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati, in quanto dalla leggibilità e confrontabilità dei bilanci pubblici dipende la corretta valutazione degli andamenti della finanza territoriale, i cui esiti si riflettono sui conti pubblici nazionali nei termini già descritti.

1.2. Con riferimento alla fase di avvio del procedimento di controllo dei rendiconti da parte delle Sezioni regionali, la Sezione delle autonomie ha precisato che *"le Linee guida ed il questionario costituiscono un supporto operativo fondamentale e propedeutico agli approfondimenti istruttori di cui le stesse ravvisino la necessità"* (del. n. 12/SEZAUT/2019/INPR, del 28 maggio 2019), sebbene debba ritenersi che l'interpretazione sistematica della vigente normativa, orientata dai principi costituzionali, non escluda la possibilità di estendere le verifiche contabili, in primo luogo al fine di accertare l'attualità degli equilibri economico-finanziari e la regolarità contabile.

Del resto, da lungo tempo la Corte costituzionale evidenzia che il controllo in esame si pone in una prospettiva non più statica (come, invece, il tradizionale controllo di legalità-regolarità) ma dinamica, in grado di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive, funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio (*ex multis*, 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, del. 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 art. 81 e 97, c. 1, Cost. sotto l'aspetto della garanzia della sana ed equilibrata gestione finanziaria, il principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate. È noto, infatti, che la Consulta ha valorizzato la "articolazione teleologica del precetto costituzionale", traducibile, "sotto il profilo dinamico, nella continua ricerca degli equilibri", così che il valore preservato non può in quanto tale essere sottoposto "a una notevole quantità di variabili che non consentono, se non casualmente, il raggiungimento e il mantenimento di una situazione stabile e definitiva".

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

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

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

La cennata connotazione dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013) che assume il controllo finanziario sugli enti locali, proprio perché preventivo (Corte cost. sent. n. 60/2013) rispetto ai più gravi eventi perturbanti (Corte cost., sent. n. 70/2012) dell'equilibrio di bilancio, ne delinea il suo carattere fondamentale ed essenzialmente concomitante, perché volto a segnalare in modo tempestivo le eventuali criticità con gli esiti cogenti (Corte cost., sent. n. 40/2014) contemplati dall'art. 148-*bis* del 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 lettura 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"* (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 c. 1 dispone che: *"Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188"*.

Appare quindi chiaro che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'ente, dal momento che ne rappresenta, come detto, il coefficiente necessario ai fini dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 18/2019). Oltre che nelle previsioni dei citati art. 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'All. 10 consente di dare rappresentazione agli equilibri della gestione annuale a rendiconto.

1.3.2. È per questa ragione che il Legislatore, oltre a delineare nei termini sopra illustrati il principio dell'equilibrio di bilancio, ha previsto anche vincoli ben precisi alla crescita dell'indebitamento: uno di carattere qualitativo, relativo alla destinazione delle risorse in tal modo acquisite, l'altro di carattere quantitativo, relativo alla sostenibilità degli oneri annuali che discendono dall'indebitamento.

Rispetto al primo profilo (vincolo di carattere qualitativo della spesa), l'art. 119, c. 6, della Cost., stabilisce che gli enti territoriali possono indebitarsi per le sole spese di investimento.

La riforma che ha costituzionalizzato il principio del pareggio di bilancio ha, dunque, inteso rafforzare il divieto già affermato dall'art. 119, c. 6, della Cost. nella sua versione originaria e sancito a livello di legislazione ordinaria dall'art. 3, c. 16, della L. 24 dicembre 2003, n. 350. Sotto il secondo profilo (vincolo quantitativo della spesa), l'art. 203 del 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, sesto comma, della Cost., 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 rinvergono ,come detto, anche dall’esame dei fenomeni gestionali sottostanti (Corte cost., sent. n. 184/2022), quali le fattispecie di incorretta allocazione dei rischi nel partenariato pubblico-privato, o nel leasing, nel rilascio di garanzie, ecc., ovvero di artificioso raggiungimento del saldo di finanza pubblica.

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

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

bilancio.

1.5. Ancora, la L. 29 dicembre 2022 n. 197 (Legge di Bilancio per l'anno 2023) ha introdotto una serie di disposizioni rilevanti per i Comuni in termini di nuove o riconfermate risorse a finanziamento di fondi dedicati e di agevolazioni gestionali previste in via eccezionale per l'anno 2023. La stessa norma ha inoltre introdotto 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 e la conversione in legge del D.L. 198/2022 ha previsto la proroga di tale facoltà al 31 marzo 2023.

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

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

La giurisprudenza della Corte costituzionale ha più volte ribadito come adempiere agli obblighi tributari sia funzionale al finanziamento dei diritti, non perché si tratti di uno scambio fiscale o perché si tratti di un dovere di soggezione, ossia entrate versate contro servizi utili solo a chi ha versato, ma perché si tratta

in definitiva di un dovere di solidarietà. Il tema dell'efficienza nella riscossione ha suscitato rinnovato interesse a seguito nell'inserimento nel Pnrr - nell'ambito delle misure correlate alla "Riforma dell'Amministrazione fiscale" (Missione 1, Componente 1 del PNRR, M1C1-121) - anche della "Riduzione del *tax gap*". L'obiettivo prevede che la "propensione all'evasione" si riduca, nel 2024, del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019 ed è previsto altresì uno step intermedio (M1C1-116) che assicurerà che la medesima "propensione all'evasione" si riduca, nel 2023, del 5% del valore di riferimento del 2019. È quindi indubbio che la piena realizzazione di tale riforma è considerata un volano per la valorizzazione e diffusione su ampia scala dei principi di equità e progressività e per la tenuta dei conti delle pubbliche amministrazioni.

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

L'Organo di revisione, esercitando la propria funzione di collaborazione con l'organo consiliare di cui al c. 1, lett. a) dell'art. 239 del 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'art. 18-*bis* del D.Lgs. n. 118/2011.

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

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

1.6. L'anzidetta rilevazione della situazione finanziaria dell'esercizio oggetto della presente analisi potrebbe verosimilmente subire una intuibile variazione sul versante dinamico, dovuta a una serie di fattori esogeni di carattere contingente. Il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, infatti, *«impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio»* (Corte cost., sent. n. 250/2013): di talché, al di là degli interventi di carattere una tantum disciplinati dal Legislatore in soccorso degli enti locali, diviene doveroso da parte del Comune apprestare i necessari strumenti per garantire la indispensabile flessibilità del bilancio. A presidiare il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, (cfr. *ex plurimis* Corte cost., 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 2024 e al bilancio di previsione 2025-27 questa Sezione ha definito i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (deliberazione n. 160/2025/INPR del 18 dicembre 2025) e precisamente:

- 1) Enti locali con parte disponibile del risultato d'amministrazione negativa;
- 2) Enti locali con fondo di garanzia dei debiti commerciali valorizzato a rendiconto 2024;
- 3) Enti locali con fondo anticipazione di tesoreria non restituito al 31 dicembre 2024;
- 4) Enti locali con giorni di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria superiore a 130 (centotrenta) nell'anno 2024;
- 5) Enti locali non ricompresi nei criteri precedenti, per i quali si ritengano necessari specifici approfondimenti in ordine a profili di carattere contabile e gestionale, anche in connessione a segnalazioni qualificate ed esposti.

All'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di Montefiorino, selezionato in base al criterio n. 4, si rilevano i seguenti profili di criticità.

3. Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL

3.1. Premessa sistematica: il risultato di amministrazione come saldo fondamentale soggetto a controllo

La Sezione ha proceduto all'esame analitico delle singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL, concentrando la propria attenzione su quelle che richiedono profili di necessario controllo in capo agli organi a ciò deputati dalla norma. Tale verifica si impone in termini di assoluta indefettibilità, atteso che una non corretta determinazione del risultato di amministrazione costituisce fonte di potenziale squilibrio strutturale, compromettendo non soltanto la possibilità di recupero di eventuali disavanzi, ma altresì l'obiettivo di una sana gestione duratura e stabile dell'ente (Corte cost. sent. n. 18/2019). In questa prospettiva, la corretta costruzione del risultato di amministrazione non attiene a un mero adempimento contabile formale, bensì si configura come condizione strutturale di attendibilità del rendiconto e, per ciò stesso, di legittimità dell'azione amministrativa dell'ente locale, in quanto il rendiconto costituisce il documento contabile fondamentale attraverso il quale la collettività amministrata è posta in condizione di valutare la rispondenza della gestione finanziaria ai principi di equilibrio, efficienza ed efficacia sanciti dagli artt. 81 e 97 Cost.

3.2. Scarsa capacità di riscossione dell'Ente

3.2.1. La rilevazione del fenomeno

Un primo e qualificante profilo di criticità afferisce alle difficoltà nella riscossione delle entrate tributarie in conto residui. Dall'analisi delle risultanze contabili sul rendiconto 2024 emerge che il Comune, pur dimostrando una buona capacità di riscossione in competenza, manifesta apprezzabili difficoltà nella riscossione a residuo del titolo I, presentando una capacità di riscossione su tale voce pari al 16,56%, dato che si colloca al di sotto della soglia di adeguatezza generalmente ritenuta accettabile ai fini di una sana gestione finanziaria. Tale percentuale assume particolare rilievo critico ove si consideri che la scarsa riscossione a residuo non incide soltanto sull'effettiva disponibilità di cassa, ma si riflette direttamente sulla determinazione del risultato di amministrazione, con il rischio di una sua sovrastima rispetto all'effettiva consistenza patrimoniale dell'ente.

3.2.2. Il quadro normativo e i principi costituzionali di riferimento

La Sezione ha in più occasioni sottolineato l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, in quanto la loro effettiva riscossione incide sia sull'effettiva disponibilità di cassa — la cui insufficienza rende evidentemente più difficoltoso il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione — sia sullo smaltimento dei residui attivi (Corte cost. sent. n. 6/2017). È pertanto preferibile, in via generale, una maggiore cura nella riscossione delle entrate, idonea a garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio ma necessariamente proiettato 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 Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità. In altri termini, una scarsa capacità di riscossione, incidendo 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 del Comune qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost. sent. n. 4/2020).

In questa prospettiva, il fenomeno della scarsa riscossione coattiva, generalmente causato da una situazione di inefficienza organizzativa, incide negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche e "determina una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario" (Corte cost. sent. n. 120/2021), dovere che la stessa Corte

costituzionale ha ricondotto come riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., essendo "preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi" (Corte cost. sent. n. 288/2019). Il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, riceve quindi una qualificazione di inderogabilità che si giustifica soltanto nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui il rispetto del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. Sicché, l'affermazione del canone di solidarietà esprime il principio in forza del quale "la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa" (Corte cost. sent. n. 75/1992), mentre l'evasione rappresenta "una rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta quindi la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà" (Corte cost. sent. n. 51/1992).

3.2.3. Gli accantonamenti al FCDE e la loro funzione non risolutiva

Gli accantonamenti al Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità che l'ente doverosamente e indefettibilmente opera – soggetti alla verifica da parte dell'Organo di revisione quanto alla loro corretta alimentazione-conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione non valgono ad attenuare le criticità anzidette, sebbene siano in grado di neutralizzare eventuali effetti di indebita espansione della spesa, poiché essi non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo. Entro tale orizzonte diacronico, soprattutto ai fini dello smaltimento dei residui attivi, l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali da consentire una programmazione delle spese orientata ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, assicurando un equilibrio declinato, come detto, anche in chiave dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013). In questa prospettiva, il FCDE assolve a una funzione meramente cautelare e prudenziale, che non sostituisce l'obbligo dell'ente di perseguire l'effettiva riscossione delle proprie entrate attraverso adeguate politiche di recupero dei crediti tributari.

3.2.4. Il riaccertamento dei residui attivi e passivi: fondamento e disciplina

La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi costituisce adempimento fondamentale ai fini della esatta determinazione del

risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e, quindi, della sua complessiva attendibilità. Una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi può portare a un'errata determinazione dell'avanzo o disavanzo dell'ente, inducendo in errore l'organo di indirizzo politico che approva il bilancio e, al contempo, i terzi — cittadini, creditori e organi di controllo — che su tale documento fanno affidamento.

A tale adempimento fanno riferimento le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, c. 3, del TUEL, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'All. n. 4/2 al D.Lgs. 118/2011 (punto 9.1), le quali postulano l'esigenza di operare una rigorosa ed attenta ricognizione delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio soltanto quelle per le quali la riscossione o il pagamento possano essere previsti con un ragionevole grado di certezza. Il quadro normativo di riferimento delinea quindi un sistema bifasico che articola le opzioni gestionali dell'ente nella seguente sequenza logica.

In primo luogo, qualora l'ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di cui all'art. 228 del TUEL, decida di mantenerli nel conto del bilancio, deve verificare, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata — ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito — anche l'effettiva esigibilità del credito, illustrando e motivando nella relazione al rendiconto le condizioni di insolvidità del debitore; ove risulti che il credito non sia più di fatto esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizione (art. 230 TUEL, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

In secondo luogo, il principio contabile 4/2, punto 9.1, prevede la facoltà concessa al responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata di valutare l'opportunità di operare lo stralcio di crediti di dubbia e difficile esazione non riscossi — trascorsi tre anni dalla loro scadenza — riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. Tale opzione ha il pregio di assicurare una rappresentazione del risultato di amministrazione depurata da eventuali rischi di mancata riscossione dei residui

attivi, nei limiti dell'effettiva consistenza reale, oltre a consentire una diminuzione della probabilità di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria.

3.2.5. La funzione costituzionale della cura delle entrate e le prescrizioni conclusive

Ciò premesso, la funzione della cura delle entrate è stata qualificata come essenziale "condizione di vita per la comunità", al punto da esprimere un interesse "protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale" (Corte cost. sent. n. 45/1963). Ciò comporta che "anche un obbligo tributario di ridotto ammontare, come può essere spesso quello derivante da imposte locali, concretizza l'inderogabile dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. e in quanto tale deve essere considerato dall'ordinamento, pena non solo la perdita di rilevanti quote di gettito ma altresì il determinarsi di "disorientamento e amarezza per coloro che tempestivamente adempiono e ulteriore spinta a sottrarsi al pagamento spontaneo per molti altri" (Corte dei conti, SS.RR. in s.c., delib. 8 aprile 2021, n. 4)" (Corte cost. sent. n. 120/2021).

La Sezione richiama conclusivamente alla luce della riferita criticità l'attenzione del Comune a perseguire il puntuale e costante monitoraggio delle proprie entrate tributarie mantenute a residuo e a implementare l'attività di recupero, valutando tutte le eventuali iniziative organizzative e procedurali volte a superare le criticità emerse, in modo da garantire l'equilibrio finanziario non soltanto nella sua dimensione statica al momento della formazione del bilancio, ma anche nella sua indispensabile proiezione dinamica nel corso dell'esercizio.

4. Criticità relative alle verifiche sugli equilibri di bilancio e collegamento con il principio di trasparenza

4.1. Premessa

I profili attinenti alla corretta determinazione del risultato di amministrazione e al governo della liquidità, già esaminati nella sezione 3, incidono naturalmente sul rispetto dell'equilibrio di bilancio, dal quale discende che l'ossequio ai principi dell'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.) e della economicità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.) si deve tradurre in precisi vincoli che attengono alla capacità di spesa dell'ente locale, necessariamente circoscritta entro gli indefettibili limiti di una loro riconduzione ai canoni di un equilibrio complessivo della finanza pubblica allargata. Le carenze nei meccanismi di controllo interno e di informazione finanziaria trovano un riscontro ulteriore, sul piano degli adempimenti pubblicitari verso la collettività, nella violazione

descritta nel paragrafo seguente, la quale — come si illustrerà — non si esaurisce in un'irregolarità formale di trasparenza, bensì si connette al medesimo deficit di governo dei flussi finanziari che la sezione 3 ha messo in luce: l'indicatore di tempestività dei pagamenti, infatti, è il dato che consente alla collettività amministrata di verificare *ab externo* se le tensioni di liquidità dell'ente si siano tradotte in ritardi nei pagamenti, completando quindi sul versante della trasparenza esterna il presidio informativo che l'Organo di revisione è chiamato ad assicurare sul versante del controllo interno.

4.2. Inadempimento degli obblighi di pubblicazione dell'indicatore di tempestività dei pagamenti

4.2.1. La violazione rilevata e il suo significato finanziario

L'art. 33 del D.Lgs. n. 33 del 14 marzo 2013 prescrive che "le pubbliche amministrazioni pubblicano, con cadenza annuale, un indicatore dei propri tempi medi di pagamento relativi agli acquisti di beni, servizi, prestazioni professionali e forniture, denominato 'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti'". Dalla consultazione del sito del Comune di Montefiorino, nella sezione Amministrazione trasparente/Pagamenti dell'Amministrazione/Indicatori di tempestività dei pagamenti, tale indicatore non risultava pubblicato in maniera chiara e trasparente alla data di avvio dell'istruttoria, ma figurava nella pubblicazione dell'indicatore di tempestività dei pagamenti relativi all'anno 2025. Soltanto in seguito alla richiesta di chiarimenti istruttori formulata dalla Sezione, l'ente ha provveduto alla relativa pubblicazione, circostanza che conferma la preesistente violazione dell'obbligo e non vale a sanarla retroattivamente ai fini della valutazione complessiva della gestione 2024. L'inadempimento assume un rilievo che trascende il piano formale della trasparenza, poiché l'indicatore di tempestività dei pagamenti costituisce precisamente lo strumento attraverso il quale la collettività amministrata, i creditori commerciali e gli organi di controllo possono verificare se le tensioni di liquidità documentate nel presente giudizio si siano tradotte in ritardi nei pagamenti, con le correlate conseguenze in termini di responsabilità dirigenziali e di obblighi di accantonamento al Fondo garanzia debiti commerciali. La sua omessa pubblicazione priva il circuito informativo esterno di un dato essenziale per la valutazione complessiva della qualità del governo della liquidità, aggravando quella opacità che le incongruenze documentali dell'Organo di revisione già determinano sul versante del controllo interno.

4.2.2. Il quadro delle responsabilità e il principio di trasparenza

Gli obblighi di pubblicazione di cui al D.Lgs. n. 33/2013 fanno capo alle posizioni apicali dell'amministrazione e il loro inadempimento può concretizzare responsabilità di tipo dirigenziale e contabile ai sensi degli artt. 45 e seguenti del D.Lgs. n. 33/2013, può determinare l'irrogazione di sanzioni amministrative da parte dell'ANAC e può sfociare finanche in responsabilità di carattere penale. Sul piano sistematico, tali obblighi positivi sono posti a carico delle amministrazioni in quanto strumentali ad assicurare a tutti i cittadini la più ampia partecipazione al dibattito pubblico e il controllo diffuso dell'agere amministrativo, ai fini dell'attuazione dei principi costituzionali di imparzialità, buon andamento, responsabilità, efficacia ed efficienza nell'utilizzo delle risorse pubbliche.

La trasparenza, intesa in senso pregnante dal D.Lgs. n. 33/2013 nella sua declinazione di accesso civico generalizzato, è stata qualificata dalla giurisprudenza amministrativa come presidio fondamentale contro la cattiva amministrazione e la corruzione (Cons. Stato, Sez. III, 06/03/2019, n. 1546; Cons. Stato, Sez. VI, 25/06/2018, n. 3907; Cons. Stato, Sez. VI, 20/11/2013, n. 5515), poiché la pubblicazione di documenti e dati da parte della pubblica amministrazione consente a chiunque di accedere a informazioni indispensabili per conoscere in concreto l'operato degli organi pubblici. In questo quadro, le deliberazioni della Corte dei conti assolvono la funzione di intercettare comportamenti capaci di sviare il ciclo di bilancio dal percorso costituzionalmente garantito dell'equilibrio tra entrate e spese (Sezione Basilicata, n. 33/2020/PRSP), consentendo alla comunità amministrata di comprendere le scelte dell'amministrazione pubblica e di valutare se queste siano improntate alla corretta e sana gestione finanziaria. L'inadempimento del Comune ha pertanto vulnerato il principio della trasparenza sia con la mancata pubblicazione della documentazione soggetta all'obbligo, sia poiché la tardiva pubblicazione, intervenuta solo a seguito della richiesta istruttoria, non equivale all'adempimento spontaneo e tempestivo che la norma postula.

4.3. Ritardo nei pagamenti

4.3.1. Conseguenze sul sistema di valutazione della performance dirigenziale

Il legislatore ha introdotto un nesso funzionale inscindibile tra la performance organizzativa dell'ente in materia di pagamenti e la retribuzione individuale dei dirigenti e delle posizioni organizzative, mediante l'art. 4-*bis* del D.L. 24 febbraio 2023, n. 13, che ha sancito l'obbligo di integrare i contratti individuali dei dirigenti responsabili con obiettivi specifici di tempestività. Le

istruzioni operative fornite dalla Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1 del 3 gennaio 2024 precisano che almeno il trenta per cento della retribuzione di risultato deve essere condizionato al raggiungimento di tali obiettivi, che devono essere assegnati sia ai dirigenti che gestiscono materialmente i mandati di pagamento sia ai dirigenti apicali responsabili del coordinamento delle strutture; in caso di mancato raggiungimento dell'obiettivo — *id est*, di indicatore di ritardo superiore a zero — la quota del trenta per cento non può essere erogata, e l'inadempimento rileva altresì ai fini della valutazione complessiva della performance e può incidere sulla conferma dell'incarico. L'ente è conseguentemente tenuto a declinare tali obiettivi nel proprio Sistema di Misurazione e Valutazione della Performance e nel Piano Integrato di Attività e Organizzazione, evitando formulazioni generiche che ne vanificherebbero la portata deterrente; la responsabilità per il ritardo può essere esclusa soltanto in casi eccezionali e adeguatamente documentati di causa non imputabile, quali il ritardo nei trasferimenti vincolati da parte di altri enti, purché l'amministrazione abbia posto in essere tutte le attività di sollecitazione necessarie.

4.3.2. Il ruolo dell'organo di revisione

Nel delineato quadro ricostruttivo, l'Organo di revisione economico-finanziaria degli enti locali svolge un ruolo centrale nel sistema di monitoraggio e di garanzia della tempestività dei pagamenti. Entro il 31 gennaio di ogni anno, l'ente deve comunicare lo stock dei debiti commerciali scaduti e non pagati al 31 dicembre precedente, e i revisori hanno l'obbligo di verificare la coerenza tra i dati comunicati alla Piattaforma dei Crediti Commerciali e le risultanze della contabilità finanziaria, di asseverare la veridicità della comunicazione mediante modelli specifici, e di segnalare eventuali discordanze sistematiche indicative di un occultamento di debiti o di una cattiva gestione dei dati in piattaforma. In sede di parere al bilancio di previsione e al rendiconto, l'Organo di revisione deve altresì attestare la corretta quantificazione del Fondo di Garanzia dei Debiti Commerciali, verificare che gli atti aggiuntivi ai contratti dei dirigenti prevedano la quota del trenta per cento legata alla tempestività e dar conto, nella relazione al rendiconto, dell'attestazione sottoscritta dal responsabile del servizio finanziario riguardante i pagamenti effettuati oltre la scadenza dei termini; il superamento dei termini e la mancata adozione di misure correttive devono essere oggetto di specifica segnalazione nella relazione-questionario trasmessa alla Corte dei conti, costituendo uno degli indici di anomalia più rilevanti per l'attivazione dei controlli di legittimità-regolarità.

La funzione dell'Organo di revisione economico-finanziaria degli enti locali non si esaurisce a questi aspetti, ma si estende — per espressa previsione normativa e in forza di un consolidato indirizzo della giurisprudenza contabile — a un controllo sistematico e continuativo sulla liquidità dell'ente (art. 223 del TUEL) e sulla tempestività con cui questo adempie le obbligazioni commerciali assunte, sicché i relativi adempimenti si articolano su piani distinti ma funzionalmente connessi, di cui è opportuno rilevarne la convergenza sistematica.

4.3.3. Gli ulteriori obblighi specifici dell'organo di revisione sulla gestione della liquidità e sulla tempestività dei pagamenti

4.3.3.1. Il piano annuale dei flussi di cassa e il parere al bilancio di previsione

Il primo piano di intervento dell'Organo di revisione attiene alla fase programmatica, nella quale il revisore è chiamato a valutare, in sede di parere obbligatorio al bilancio di previsione ai sensi dell'art. 239, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 267/2000, la sostenibilità finanziaria del programma delle spese in relazione alla prevedibile disponibilità di cassa nel corso dell'esercizio. Tale valutazione implica l'esame del piano annuale dei flussi di cassa, che deve essere predisposto dall'ente a corredo del bilancio di previsione in conformità a quanto disposto dall'art. 183, comma 8, del medesimo Testo unico: l'Organo di revisione verifica che le previsioni di entrata — segnatamente quelle derivanti da trasferimenti correnti, riscossioni di entrate proprie e altre fonti di finanziamento — siano formulate in modo prudente e sufficientemente disaggregato per trimestre, così da consentire un raffronto attendibile con il fabbisogno di cassa generato dagli impegni di spesa programmati nel medesimo arco temporale. La mancata predisposizione del piano, ovvero la sua redazione in forma meramente aggregata e priva di articolazione temporale, costituisce un elemento di criticità che il revisore è tenuto a evidenziare nel parere al bilancio, rilevando altresì il rischio che l'assenza di una programmazione della liquidità si traduca, nel corso dell'esercizio, in ritardi nei pagamenti idonei a far scattare gli automatismi sanzionatori del Fondo di Garanzia dei Debiti Commerciali. Il parere deve pertanto contenere una valutazione specifica sulla congruenza tra il piano dei flussi di cassa e il rispetto dei termini di pagamento previsti dal decreto legislativo n. 231 del 2002, poiché la programmazione della liquidità è il presupposto organizzativo imprescindibile della tempestività e non un adempimento formale autonomo rispetto ad essa.

4.3.3.2. Il monitoraggio trimestrale della cassa e le segnalazioni infra-annuali

Il secondo piano di intervento riguarda il controllo infra-annuale, che si svolge con cadenza almeno trimestrale in conformità a quanto previsto dall'art. 239, c. 1, lettera d-ter), del TUEL e dalle circolari della Ragioneria Generale dello Stato — in particolare la circolare n. 17 del 2022 e la circolare n. 17 del 2024 — le quali hanno sistematizzato i contenuti minimi del monitoraggio periodico che il revisore è tenuto a svolgere e a documentare. In ciascun trimestre, l'Organo di revisione deve verificare l'andamento effettivo dei flussi di cassa in entrata e in uscita, raffrontandolo con le previsioni contenute nel piano annuale, al fine di rilevare tempestivamente eventuali scostamenti che possano compromettere la capacità dell'ente di far fronte agli impegni commerciali in scadenza entro i termini di legge. Il monitoraggio trimestrale si articola, in particolare, nelle seguenti verifiche: l'analisi della giacenza media di cassa per trimestre, posta in relazione con il volume di fatture in scadenza nel medesimo periodo; la verifica del grado di riscossione delle entrate accertate, con particolare riguardo ai trasferimenti da altri enti pubblici che costituiscono spesso la fonte di copertura dei pagamenti commerciali; il controllo della quota di residui attivi anziani che, ove non riscossa, determina tensioni di liquidità strutturali non riconducibili a cause eccezionali e non imputabili; l'esame dell'andamento del conto di tesoreria, con evidenza delle disponibilità nette e dei vincoli di destinazione gravanti sulle somme depositate. Allorché il monitoraggio trimestrale evidenzia uno scostamento significativo tra flussi di cassa effettivi e previsioni, ovvero una tendenza alla dilatazione dei tempi medi di pagamento rispetto ai parametri della Piattaforma dei Crediti Commerciali, l'Organo di revisione ha l'obbligo di formalizzare la propria valutazione in una relazione infra-annuale all'organo esecutivo, nella quale indica le misure correttive che l'ente dovrebbe adottare per ricondurre la gestione della liquidità entro parametri virtuosi, nonché — ove il ritardo già sussistente supera la soglia di zero giorni — le implicazioni in termini di obbligo di accantonamento al Fondo di Garanzia dei Debiti Commerciali nell'esercizio successivo. Tale relazione, ove non seguita da adeguata risposta dell'organo esecutivo entro un termine congruo, deve essere trasmessa all'organo consiliare affinché possa esercitare le proprie prerogative di indirizzo e controllo, configurandosi in caso contrario un'omissione del revisore rilevante tanto sul piano disciplinare quanto ai fini della responsabilità amministrativo-contabile.

4.3.3.3. Gli obblighi specifici sulla tempestività dei pagamenti

Il terzo piano di intervento, funzionalmente connesso ai precedenti ma distinto per contenuto e scadenze, attiene agli obblighi che il revisore è chiamato ad assolvere specificamente in materia di tempestività dei pagamenti, come

sistematizzati dalla normativa vigente e dagli orientamenti della Sezione delle Autonomie e delle Sezioni regionali della Corte dei conti. In primo luogo, entro il 31 gennaio di ciascun anno, l'organo di revisione assevera la comunicazione dello stock dei debiti commerciali scaduti e non pagati al 31 dicembre dell'anno precedente, verificando la coerenza tra i dati trasmessi alla Piattaforma dei Crediti Commerciali e le risultanze della contabilità finanziaria, con particolare riguardo all'importo complessivo dei residui passivi di natura commerciale; l'asseverazione deve essere resa mediante apposita attestazione, conforme ai modelli predisposti dall'Associazione Nazionale Revisori Contabili Enti Locali o dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, nella quale il revisore dichiara che l'ente ha preso in carico tutte le fatture ricevute e non ancora pagate, segnalando eventuali discordanze sistematiche tra i dati della piattaforma e quelli della contabilità che possano essere sintomatiche di un occultamento di debiti o di una gestione non corretta del ciclo passivo.

In secondo luogo, in sede di parere al rendiconto della gestione, il revisore verifica e dà atto nella propria relazione: che l'indicatore di ritardo annuale elaborato dalla Piattaforma dei Crediti Commerciali sia stato correttamente calcolato e che il dato comunicato all'ente corrisponda alle transazioni effettivamente registrate nel sistema; che il Fondo di Garanzia dei Debiti Commerciali sia stato quantificato in misura esatta, applicando la percentuale di accantonamento corrispondente alla fascia di ritardo accertata e computandola sulla corretta base di calcolo costituita dagli stanziamenti del macroaggregato 1.03 al netto dei fondi vincolati; che l'attestazione sottoscritta dal responsabile del servizio finanziario riguardante l'importo complessivo dei pagamenti effettuati dopo la scadenza dei termini legali sia conforme ai dati della Piattaforma dei Crediti Commerciali e alle risultanze della contabilità; che gli atti aggiuntivi ai contratti individuali dei dirigenti responsabili dei pagamenti prevedano l'obiettivo di tempestività con il peso minimo del trenta per cento della retribuzione di risultato, in conformità alla Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1 del 3 gennaio 2024.

In terzo luogo, il revisore ha l'obbligo di segnalare nella relazione-questionario trasmessa alla Corte dei conti attraverso il portale FITNET/SIQUEL — con cadenza semestrale per gli enti sottoposti a piano di riequilibrio e annuale per gli altri — i casi di superamento sistematico dei termini di pagamento, di omessa o tardiva costituzione del Fondo di Garanzia dei Debiti Commerciali, di mancata integrazione degli obiettivi di tempestività nei contratti dirigenziali, e di incongruenza tra i dati comunicati alla piattaforma e le risultanze contabili; tali

segnalazioni costituiscono, nella prassi delle Sezioni regionali di controllo, uno degli indicatori primari per l'attivazione delle procedure di esame dei rendiconti e dei controlli sulla gestione, sicché la loro omissione da parte del revisore — al pari della loro formulazione in termini generici e non circostanziati — non è priva di conseguenze sul piano della responsabilità del revisore medesimo.

4.3.3.4. La convergenza sistematica dei tre piani e il profilo di responsabilità del revisore

I tre piani di intervento descritti — la programmazione annuale dei flussi di cassa, il monitoraggio trimestrale infra-annuale e gli adempimenti specifici sulla tempestività — non sono funzionalmente autonomi, ma si integrano in un sistema di controllo continuativo nel quale ciascuna fase alimenta le successive: la qualità del piano annuale condiziona l'attendibilità del monitoraggio trimestrale, e quest'ultimo, a sua volta, fornisce gli elementi di fatto necessari per le valutazioni che il revisore è chiamato a rendere in sede di asseverazione e di parere al rendiconto. Un organo di revisione che abbia assolto correttamente agli obblighi di programmazione e di monitoraggio infra-annuale sarà in grado, al momento della chiusura dell'esercizio, di attestare con cognizione di causa l'aderenza ai parametri di virtuosità ovvero di segnalare con precisione le disfunzioni che ne hanno impedito il rispetto. L'omissione o l'adempimento meramente formale di taluno di tali obblighi, per contro, espone il revisore a responsabilità amministrativo-contabile qualora dal mancato esercizio del controllo derivi un danno erariale per l'ente — nella specie, il pagamento di interessi moratori che una tempestiva segnalazione avrebbe consentito di evitare — nonché a responsabilità disciplinare dinanzi all'ordine professionale di appartenenza per violazione dei principi di revisione applicabili agli enti locali.

4.3.3.5. I profili di danno erariale

Va da sé che l'eventuale inadempimento all'obbligo di tempestività e il pagamento degli interessi moratori ai sensi del D. Lgs. n. 231/2002 integra gli estremi di una spesa dell'ente priva di qualsiasi corrispettivo in termini di utilità ricevuta che, data l'entità del tasso applicabile, può assumere dimensioni significative, sottraendo risorse destinate a servizi istituzionali essenziali; la liquidazione di tali interessi deve pertanto essere accompagnata dall'individuazione dei soggetti responsabili del ritardo e dalla valutazione della loro condotta sotto il profilo della colpa grave, non potendo essa essere sanata attraverso il procedimento di riconoscimento del debito fuori bilancio, in quanto gli interessi derivano da un inadempimento rispetto ad obbligazioni già regolarmente assunte e impegnate in bilancio. Questa Sezione regionale di

controllo ha ripetutamente rilevato criticità in ordine alla gestione dei flussi di cassa anche in uscita (deliberazioni n. 5/2024/VSG e n. 18/2023/VSG) spesso ascrivibili a problemi organizzativi o di dialogo tra uffici (cfr. anche delibera Sez Aut 2/2021/INPR e questa Sezione, da ultimo, n. 85/2025/PRSE e n. 70/2025/PRSP), rilevanti in particolare sul versante dei pagamenti.

4.3.3.6. Sintesi ricognitiva

La questione della tempestività dei pagamenti assume pertanto, a seguito delle modifiche normative intervenute di recente nell'ordinamento contabile degli enti locali, una rilevanza che si estende a una pluralità di profili distinti ma tra loro strettamente connessi: la liquidità dell'ente, la corretta formazione del risultato di amministrazione, la valutazione della performance dirigenziale e, in ultima analisi, il buon andamento dell'attività amministrativa presidiato dall'art. 97 della Costituzione. All'esito della ricostruzione sistematica che precede, la fattispecie della tempestività dei pagamenti degli enti locali si configura come un sistema integrato e multilivello nel quale, a partire dal nucleo precettivo del D. Lgs. n. 231/2002, si stratificano obblighi di programmazione finanziaria, doveri organizzativi, meccanismi di accantonamento contabile, vincoli sulla retribuzione dirigenziale e controlli dell'Organo di revisione, tutti convergenti verso l'obiettivo di assicurare che il debito commerciale dell'ente venga estinto entro i termini imperativi fissati dal legislatore europeo e nazionale; l'inosservanza di ciascuno di tali livelli produce conseguenze autonome e distinte — interessi moratori automatici, indisponibilità di risorse di bilancio, decurtazione della retribuzione di risultato, segnalazione alla Corte dei conti, potenziale danno erariale — le quali concorrono a determinare un quadro sanzionatorio la cui efficacia deterrente è tanto maggiore quanto più l'ente risulti capace di integrare la gestione del ciclo passivo dei pagamenti con i processi di programmazione, controllo interno e valutazione della performance, in coerenza con i principi di sana gestione finanziaria e con gli obiettivi di rilancio economico definiti nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, richiedendo *naturaliter* efficaci sistemi di monitoraggio e controllo interno, che la Sezione di controllo verifica *ab externo* sulla base delle disposizioni sopra menzionate.

Ove si verificano – soprattutto a seguito dei riscontri operati dagli organi intestatari degli obblighi di vigilanza sopra riferiti – le conseguenze che l'ordinamento ricollega al mancato rispetto dei termini di pagamento che il D.Lgs. n. 231/2002, emanato in attuazione della direttiva 2000/35/CE in materia di lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, e il successivo art. 1, c. 859 e seguenti della L. n. 145/2018 — come modificato dall'art. 4-*bis* del D.L.

n. 13/2023 — vengono a essere integrati, in modo articolato e progressivo, gli specifici obblighi che fanno capo all'ente: da un lato, l'obbligo di costituire un Fondo garanzia debiti commerciali (FGDC), che sterilizzando le corrispondenti poste afferenti il risultato di amministrazione, sottrae risorse all'uso accantonate alla libera disponibilità del decisore politico al fine di stimolare comportamenti virtuosi e incrementare la liquidità, come precisato dalla Sezione delle Autonomie (del. n. 20/SEZAUT/2025/QMIG); dall'altro, l'obbligo di decurtare in misura non inferiore al 30% la retribuzione di risultato dei dirigenti responsabili dei pagamenti, in ragione del mancato conseguimento degli obiettivi annuali ad essi assegnati.

4.3.3.7. La situazione del Comune e l'analisi delle cause del ritardo dei pagamenti

Ciò premesso in punto di diritto, la documentazione istruttoria relativa all'esercizio 2024 evidenzia che il Comune di Montefiorino ha registrato un indicatore annuale di ritardo nei pagamenti pari a 5 giorni che, seppur lieve, si colloca in una fascia di ritardo che, ai sensi della normativa richiamata, produce conseguenze giuridicamente vincolanti sull'Ente e sul suo apparato amministrativo. Il Comune ha ricondotto tale risultato, in sede di risposta alla nota istruttoria, ad una carenza di organico nell'ufficio finanziario precisando che il responsabile del servizio finanziario ha rassegnato le proprie dimissioni dal 18 marzo 2024 e da quella data la responsabilità del servizio è stata assunta dal sindaco; il posto è rimasto vacante e solo dal 18 settembre 2024 è stata assunta una persona fino al 31 dicembre 2024, tramite agenzia interinale, per ricoprire temporaneamente il posto di istruttore contabile vacante e quindi, per sei mesi, tutto il carico lavoro dell'ufficio finanziario è stato svolto dall'unica dipendente in servizio :ciò ha comportato disguidi e ritardi nell'adempimento dei compiti d'ufficio ed in particolare nei pagamenti delle fatture , determinando il pagamento di € 201,32 per interessi per ritardato pagamento di n. 18 fatture relative alla fornitura di gas metano, emesse dal 13 maggio al 31 luglio 2024.

5. Sintesi ricognitiva e misure prescritte

In conclusione, le criticità rilevate nel corso dell'istruttoria si articolano in tre distinte aree problematiche, tra loro sistematicamente connesse nell'ambito di un sistema di gestione finanziaria che presenta significativi segnali di sofferenza strutturale. In primo luogo, la scarsa capacità di riscossione delle entrate tributarie a residuo — con un tasso del 16,56% — espone il risultato di amministrazione al rischio di sovrastima e comprime la disponibilità di cassa,

compromettendo l'equilibrio finanziario in chiave dinamica e rendendo necessario un rafforzamento delle politiche di recupero crediti e un rigoroso riaccertamento annuale dei residui attivi ai sensi dell'art. 228 del TUEL.

In secondo luogo, l'inadempimento degli obblighi di pubblicazione dell'indicatore di tempestività dei pagamenti ex art. 33 del D.Lgs. n. 33/2013 — pur afferendo al diverso piano della trasparenza esterna verso la collettività — si salda alla criticità precedente privando il circuito informativo pubblico di un dato essenziale per la verifica *ab externo* della qualità del governo della liquidità dell'Ente.

In terzo luogo, dalle acquisizioni istruttorie è emerso un lieve ritardo nei pagamenti che hanno comportato il pagamento di interessi passivi, seppur di ridotta entità.

P.Q.M.

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna, nel concludere l'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2024 e al bilancio di previsione 2025-27 del Comune di Montefiorino (MO):

- prende atto del lieve ritardo dei pagamenti, invitando il Comune ad adottare misure di efficientamento;

- accerta criticità, più analiticamente descritte in premessa, derivanti dalla scarsa capacità di riscossione a residuo delle entrate tributarie e dalla mancata pubblicazione dell'indicatore di tempestività dei pagamenti;

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

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

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

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

Così deciso in Bologna, nella Camera di Consiglio dell'11 maggio 2026.

Il Relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Il Presidente

Marcovalerio Pozzato

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 12 giugno 2026

Il Funzionario preposto

Anna Maria Frate

(firmato digitalmente)