

**Deliberazione n. 44/2024/VSG**



*Corte dei Conti*

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

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

**Adunanza del 15 maggio 2024**

**Indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, nonché sulla tracciabilità delle poste del PNRR  
Comune di Villa Minozzo (RE)**

VISTO l'art. 100, c. 2, Cost.;

VISTA la L. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO il Testo Unico delle Leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la L. 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTA la L. 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla L. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, c. 7 e 8;

VISTO l'art. 6, c. 3, del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213 e successive modificazioni, rubricato "Disposizioni in materia di gestione finanziaria e di funzionamento degli enti territoriali e locali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle aree colpite dal sisma del maggio 2012";

VISTA la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle

funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, da ultimo modificata con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229 dell'11 giugno 2008;

VISTO il D. Lgs. n. 118/2011 rubricato "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" ed in particolare l'allegato 4/2 concernente il principio contabile applicato la contabilità finanziaria;

VISTA la propria deliberazione n. 11/2022/INPR con la quale è stato approvato il programma di controllo per l'anno 2022 che prevede, fra le diverse attività, l'Indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso";

VISTA la propria deliberazione 27/2022/INPR con la quale vengono definiti i caratteri del controllo di cui all'indagine suddetta, in riferimento all'esercizio finanziario 2021, ed il questionario da somministrare agli enti selezionati;

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

VISTA la deliberazione n. 201/2023/INPR, con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2024;

VISTO il questionario pervenuto in data 23 maggio 2022 dal Comune di Villa Minozzo (RE), acquisito agli atti con protocollo n. SC\_ER 0002631 del 23 maggio 2022;

VISTI i verbali delle verifiche di cassa effettuate dall'Organo di revisione economico-finanziario in relazione all'esercizio 2021, pervenuti dal Comune di Villa Minozzo (RE) in data 31 maggio 2022 e acquisiti agli atti con protocollo n. SC\_ER 0002841 del 31 maggio 2022;

VISTO il questionario integrativo pervenuto in data 27 febbraio 2023 dal Comune di Villa Minozzo (RE), acquisito agli atti con protocollo n. SC\_ER 0000874 del 27 febbraio 2023;

VISTA la documentazione pervenuta dal Comune di Villa Minozzo (RE) in data 10 maggio 2024 e acquisita agli atti con protocollo n. SC\_ER 0002124 del 10 maggio 2024;

VISTA l'ordinanza n. 22 del 14 maggio 2024 del Presidente con la quale la Sezione è stata convocata per la Camera di consiglio del 15 maggio 2024;

UDITO il relatore Cons. Tiziano Tessaro;

## RITENUTO IN FATTO

**1.** La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2022, con deliberazione n. 27/2022/INPR ha avviato l'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, approvando la relazione con la quale sono stati definiti i caratteri del controllo di cui all'indagine in parola, in riferimento all'esercizio finanziario 2021, ed il questionario da somministrare agli enti selezionati.

Il questionario consta di due sezioni: nella prima si annoverano quesiti concernenti le verifiche di cassa e nella seconda sezione vi rientrano domande relative al fondo rischi da contenzioso.

In particolare, nella Sezione I trovano collocazione i seguenti quesiti:

- 1.1 La verifica di cassa è stata svolta con cadenza trimestrale?
- 1.2 In caso di risposta affermativa al quesito 1.1, indicare negli spazi sottostanti le date nelle quali si è svolta la verifica di cassa.
- 1.3 In caso di risposta negativa al quesito 1.1, indicare nello spazio sottostante le motivazioni e la periodicità delle verifiche di cassa indicando le date.
- 1.4 L'ente ha nella cassa giacenze vincolate (art. 180 del TUEL)?
- 1.5 La verifica di cassa contiene l'esame circa l'importo e la durata di utilizzo delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL)?
- 1.6 L'ente ha effettuato alienazioni nel corso dell'esercizio?
- 1.6.1 In caso di risposta affermativa al quesito 1.6, l'Ente indichi se ha effettuato la destinazione alle finalità di cui all'art. 56-bis del d.l. n. 69/2013 inserito dalla legge di conversione n. 98/2013.
- 1.7 L'ente ha accertato sanzioni amministrative, ex art. 208 del Codice della strada, nel corso dell'esercizio?
- 1.8 La verifica di cassa contiene l'analisi e l'analitica indicazione circa l'avvenuta o meno ricostituzione delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL)?
- 1.8.1 In caso di mancata ricostituzione delle giacenze vincolate al 31.12, l'Ente ha conservato a residuo l'accertamento e l'impegno nelle partite di giro per l'importo non ricostituito? (principio contabile n. 4/2 punto 10.2 ed art. 195 TUEL)
- 1.9 La verifica di cassa contiene l'esame e l'analitica indicazione circa l'entità e la durata dell'anticipazione di tesoreria nel trimestre di volta in volta considerato (art. 222 del TUEL)?

- 1.10 La verifica di cassa contiene l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'avvenuta o meno restituzione dell'anticipazione di tesoreria (art. 195 del TUEL)?
- 1.11 La verifica di cassa contiene l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'avvenuto utilizzo prioritario delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL) rispetto all'anticipazione di tesoreria?
- 1.12 A quanto ammontano gli interessi annuali nell'esercizio 2021 per l'anticipazione di tesoreria? (Indicare nei riquadri sottostanti il tasso annuale di interesse e l'importo complessivo)
- 1.13 L'Ente detiene giacenze in conti correnti non di tesoreria?
- 1.14 In caso di risposta affermativa al quesito 1.13, indicare nello spazio sottostante l'importo delle suddette giacenze e presso quali istituti si rinvencono.
- 1.15 La verifica di cassa contiene l'esame delle conciliazioni tra la contabilità dell'Ente, Tesoriere, Banca d'Italia e SIOPE (prospetto disponibilità liquide)?
- 1.15.1 In caso di risposta affermativa al quesito n. 1.15, si chiede di specificare se sono presenti mancate conciliazioni e/o differenze non motivate.
- 1.15.2 In caso di risposta negativa al quesito n. 1.15, si chiede di specificare perché non è stato posto in essere tale esame e nella Sezione II trovano ingresso i seguenti quesiti:
  - 2.1 "L'Ente ha in essere contenziosi con soggetti terzi?";
  - 2.2 L'Ente ha iscritto in bilancio di previsione 2021-2023 il fondo rischi da contenzioso?
    - 2.2.1 In caso di risposta negativa al quesito 2.2, si chiede di indicarne le motivazioni nello spazio sottostante;
    - 2.2.2 In caso di risposta affermativa al quesito 2.2, l'importo iscritto in bilancio nell'esercizio 2021 in corrispondenza al Fondo rischi da contenzioso è stato calcolato in modo forfettario?
    - 2.2.3 In caso di risposta negativa al quesito n. 2.2.2, si chiede di indicare se l'importo esposto in bilancio 2021 è frutto di una analitica ricognizione da parte dell'Ente del contenzioso esistente. Si chiede, altresì, di esplicitare nello spazio sottostante la metodologia di determinazione del fondo.
  - 2.3 L'accantonamento per fondo rischi da contenzioso presente nel rendiconto 2020 come è stato calcolato? (in modo forfettario o in modo

analitico (anche in base ad OIC 31)

- 2.4 Sono state inviate nel corso del 2021 le lettere annuali di aggiornamento del contenzioso in essere ai legali dell'Ente?
- 2.5 La successiva verifica da parte dell'organo di revisione nel corso del 2021, anche in vista del rendiconto 2021, è stata effettuata analiticamente su ogni singola posta di contenzioso oppure la verifica è stata effettuata a campione? (su ogni singola posta di contenzioso o a campione)
- 2.6 Nel corso del 2021, sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio legati a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento?
- 2.7 È stata adottata una delibera di Giunta nel corso del 2021 ricognitiva del contenzioso in essere?
- 2.8 Nel caso di risposta negativa o di "non ricorre la fattispecie" al quesito 2.7, fornire nello spazio sottostante le dovute motivazioni.

**2.** Con nota della Sezione prot. n. SC\_ER 1516 del 5 aprile 2022 ai Comuni selezionati è stata inviata formale richiesta di compilazione del questionario. A tal fine, alla suddetta richiesta è stato allegato il questionario e indicato ai Comuni di inviarlo alla Sezione, debitamente compilato e sottoscritto dal Presidente dell'Organo di revisione economico-finanziario e dal Responsabile dei Servizi finanziari, nel termine di 30 (trenta) giorni decorrenti dalla data di ricezione della richiesta.

**3.** Successivamente con nota prot. n. SC\_ER 0002680 del 25 maggio 2022, la Sezione richiedeva a ciascun Comune selezionato l'invio dei verbali delle verifiche di cassa espletate dall'Organo di revisione economico-finanziario in riferimento all'esercizio finanziario 2021.

**4.** Con nota della Sezione prot. n. SC\_ER 0006500 del 18 ottobre 2022 ai Comuni selezionati è stata inviata formale richiesta di compilazione di un questionario integrativo relativo alla predetta indagine. A tal fine, alla suddetta richiesta è stato allegato il questionario integrativo e indicato ai Comuni di inviarlo alla Sezione, debitamente compilato e sottoscritto dal Presidente dell'Organo di revisione economico-finanziario e dal Responsabile dei Servizi finanziari, nel termine di 10 (dieci) giorni decorrenti dalla data di ricezione della richiesta.

Il questionario integrativo comprende i seguenti quesiti, relativi ai fondi PNRR:

- 1. L'ente è destinatario di risorse finanziarie derivanti dal PNRR – Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza?
- 2. In caso di risposta affermativa al quesito 1, l'Ente ha operato le relative appostazioni in termini di vincolo sia di competenza che di cassa?
- 3. In caso di risposta negativa al quesito 2, indicare nello spazio

sottostante le motivazioni della mancata appostazione

- 4. In caso di risposta affermativa al quesito 1, i verbali dell'organo di revisione riportano la relativa rilevazione, nonché le eventuali movimentazioni di cassa (art.195 TUEL) afferenti le poste del PNRR?
- 5. In caso di risposta negativa al quesito 4, indicare nello spazio sottostante le relative motivazioni.

**5.** Il Comune di Villa Minozzo è stato selezionato ai fini dell'indagine in oggetto e, di conseguenza, in data 5 aprile 2022 è stato destinatario di formale richiesta (nota prot. n. SC\_ER 1516 del 5 aprile 2022) da parte della Sezione di compilazione del questionario.

**6.** In data 23 maggio 2022, il Comune di Villa Minozzo inoltrava alla Sezione, mediante Posta elettronica certificata, il questionario "Esercizio finanziario 2021 - indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso", debitamente firmato dal Presidente dell'Organo di revisione economico-finanziario e dal Responsabile dei Servizi finanziari (documentazione acquisita agli atti con protocollo SC\_ER 0002631 del 23 maggio 2022).

**7.** Con nota prot. n. SC\_ER 0002680 del 30 maggio 2022, la Sezione richiedeva in via integrativa al Comune l'inoltro dei verbali delle verifiche di cassa effettuate dall'Organo di revisione economico-finanziario in riferimento all'esercizio finanziario 2021.

**8.** In esito alla anzidetta richiesta integrativa, il 31 maggio 2022 il Comune di Villa Minozzo inoltrava alla Sezione, mediante Posta elettronica certificata, i verbali delle verifiche di cassa in relazione all'esercizio 2021 (documentazione acquisita agli atti con medesimo protocollo n. SC\_ER 0002841 del 31 maggio 2022).

**9.** La Sezione, con nota prot. n. SC\_ER 0000803 del 17 febbraio 2023, richiedeva in via integrativa al Comune, la compilazione di un ulteriore questionario integrativo relativo ai fondi PNRR.

**10.** In data 27 febbraio 2023, il Comune di Villa Minozzo inoltrava alla Sezione, mediante Posta elettronica certificata, il questionario integrativo "Indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso - richiesta integrativa", debitamente firmato dal Presidente dell'Organo di revisione economico-finanziario e dal Responsabile dei Servizi finanziari (documentazione acquisita agli atti con protocollo SC\_ER 0000874 del 27 febbraio 2023).

**11.** Dall'esame della documentazione acquisita agli atti in relazione alle predette attività emerge quanto segue.

**11.1.** L'Ente riferisce che ha proceduto alle verifiche di cassa con cadenza trimestrale e indica le date nelle quali si è svolta l'attività. In particolare, emerge dalla documentazione in atti che la verifica si è svolta in data 21 aprile 2021 in riferimento al I trimestre 2021, in data 6 luglio 2021 per il II trimestre 2021, in data 22 ottobre 2021 per il III trimestre 2021 e in data 2 febbraio 2022 per il IV trimestre 2021;

- L'Ente informa che nella cassa ha giacenze vincolate (art. 180 TUEL) e la verifica di cassa compiuta dall'organo di revisione contiene l'esame circa l'importo e la durata di utilizzo delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL);
- L'Ente, nel corso del 2021, non ha effettuato alienazioni;
- L'Ente nel corso dell'esercizio 2021 ha accertato sanzioni amministrative, ex art. 208 del Codice della strada;
- L'Ente riferisce che detiene giacenze in conti correnti non di tesoreria e precisamente nell'Istituto Poste Italiane: *"Conto corrente postale n. 13924849. La giacenza al 31/12/2021 era di € 7.956,30. Utilizzato per l'incasso dei bollettini PagoPA; le giacenze sono prelevate dal conto postale e riversati sul conto di tesoreria con periodicità quindicinale"*.
- L'Ente indica che la verifica di cassa non contiene l'esame delle conciliazioni tra la contabilità dell'ente, Tesoriere, Banca d'Italia e Siope (prospetto disponibilità liquide), precisando che *"Le verifiche di cassa relative all'esercizio 2021 riportano la conciliazione tra la contabilità dell'ente, Banca d'Italia e Tesoriere, tranne che con la documentazione SIOPE, la quale è stata introdotta con la verifica di cassa del primo trimestre 2022"*;
- al quesito n. **1.12** (*A quanto ammontano gli interessi annuali nell'esercizio 2021 per l'anticipazione di tesoreria?*), il Comune per quanto riguarda il tasso di interesse esercizio 2021, indica 2,86 per cento, mentre per quanto riguarda l'importo degli interessi passivi per l'esercizio 2021, indica "127,20";
- L'Ente indica, infine, al quesito n. **1.8** (*La verifica di cassa contiene l'analisi e l'analitica indicazione circa l'avvenuta o meno ricostituzione delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL)*), risposta positiva, al quesito n. **1.8.1** (*In caso di mancata ricostituzione delle giacenze vincolate al 31.12, l'Ente ha conservato a residuo l'accertamento e l'impegno nelle partite di giro per l'importo non ricostituito? (principio contabile n. 4/2 punto 10.2 ed art. 195 TUEL)*) che non ricorre la fattispecie, al quesito n. **1.9** (*La verifica di cassa contiene l'esame e l'analitica indicazione circa l'entità e la durata dell'anticipazione di tesoreria nel trimestre di volta in volta considerato (art. 222 del TUEL)*), risposta

negativa, mentre ai restanti quesiti n. **1.10** (*La verifica di cassa contiene l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'avvenuta o meno restituzione dell'anticipazione di tesoreria (art. 195 del TUEL)*) e n. **1.11** (*La verifica di cassa contiene l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'avvenuto utilizzo prioritario delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL) rispetto all'anticipazione di tesoreria*) "risposta positiva";

**11.2.** Dall'esame della Sezione 2 "fondo rischi da contenzioso" del questionario emerge quanto segue:

- L'Ente riferisce che non ha contenziosi in essere con soggetti terzi, e non ha iscritto in bilancio di previsione 2021-2023 il fondo rischi da contenzioso, motivando che *"Dall'analisi del rischio condotta con l'avallo dei legali dell'ente, non sono ravvisabili soccombenze dell'ente e non sussistono controversie pendenti avanti all'Autorità Giudiziaria"*. L'Ente, nel corso del 2021, ha inviato ai legali dell'Ente le lettere annuali di aggiornamento del contenzioso in essere;
- L'Ente indica che, nel corso del 2021, non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio legati a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento;
- al quesito n. **2.7** (*È stata adottata una delibera di Giunta nel corso del 2021 ricognitiva del contenzioso in essere?*), l'ente indica che non ricorre la fattispecie, motivando che *"Sono state riportate nella relazione illustrativa e nota informativa della Giunta al rendiconto dell'esercizio 2021, alla sezione "Fondi Accantonati" è stata riportata l'analisi condotta per la valutazione delle passività potenziali dell'ente"*.

**11.3.** L'Ente nella "Sezione note" del questionario riferisce quanto segue:

*Nella domanda di cui al punto 1,9 è stato risposto di no, in quanto è stato indicato il saldo di cassa, ma non la durata in giorni dell'utilizzo nel trimestre. Comunque, a far data dal 01,01,2022 con l'adozione del modello di verbale Ancrel è stata indicato quanto richiesto dal predetto punto anche in termini di giorni di utilizzo.*

**11.4.** Dall'esame della documentazione acquisita agli atti, in relazione al questionario integrativo, emerge quanto segue.

**11.5.** Per ciò che concerne i quesiti posti nel questionario integrativo:

- L'Ente riferisce di essere destinatario di risorse finanziarie derivanti dal PNRR - Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza;
- L'Ente indica di aver operato le relative appostazioni in termini di vincolo sia di competenza che di cassa;

- L'Ente, al quesito n. 4 (*in caso di risposta affermativa al quesito 1, i verbali dell'organo di revisione riportano la relativa rilevazione, nonché le eventuali movimentazioni di cassa (art.195 TUEL) afferenti le poste del PNRR*), risponde positivamente;

**11.6.** L'Ente nella "Sezione note" del questionario integrativo non riferisce nulla.

**12.** Dall'esame della documentazione acquisita in sede istruttoria e agli atti della Sezione emerge pertanto quanto segue.

**12.1. Dalle dichiarazioni dell'Ente sulla gestione della liquidità**, si rileva che:

a. lo stesso dichiara di non aver effettuato alienazioni nel corso dell'esercizio in esame;

b. l'Ente ha dichiarato di aver accertato sanzioni amministrative, ex art. 208 del Codice della strada, nel corso dell'esercizio;

c. l'Ente ha fornito risposta negativa in merito al quesito inerente l'esame e l'analitica indicazione nei verbali di cassa circa l'entità e la durata dell'anticipazione di tesoreria nei trimestri considerati;

d. conseguentemente, all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria, l'Ente ha dichiarato un importo pari ad euro 127,20 in merito agli interessi passivi ad un tasso del 2,86%;

e. l'Ente dichiara di detenere giacenze in conti non di tesoreria, in particolar modo euro 7.956,30 presso un conto corrente postale e specifica che il conto "*viene utilizzato per l'incasso dei bollettini PagoPA; le giacenze sono prelevate dal conto postale e riversati sul conto di tesoreria con periodicità quindicinale*".

**12.2. Dalla analisi dei verbali delle verifiche di cassa effettuate dall'Organo di revisione economico-finanziario** in riferimento all'esercizio finanziario 2021, inviati dall'Ente, si rileva che:

a. il Revisore ha proceduto alle verifiche di cassa con cadenza trimestrale per il primo, secondo, terzo e quarto trimestre 2021, rispettivamente nelle seguenti date: 21 aprile 2021, 6 luglio 2021, 22 ottobre 2021 e 2 febbraio 2022;

b. l'Ente ha dichiarato di detenere nella cassa giacenze vincolate, e che la verifica di cassa contiene l'esame circa l'importo e la durata di utilizzo delle giacenze vincolate;

c. viene dato atto nei verbali dell'avvenuto utilizzo delle giacenze vincolate e della conseguente ricostituzione delle stesse;

d. infine, la verifica di cassa non contiene l'esame delle conciliazioni tra la contabilità dell'Ente, Tesoriere, Banca d'Italia e SIOPE ed il Revisore specifica che "*le verifiche di cassa relative all'esercizio 2021 riportano la conciliazione tra la*

*contabilità dell'Ente, Banca d'Italia e Tesoriere, tranne che con la documentazione SIOPE, la quale è stata introdotta con la verifica di cassa del primo trimestre 2022".*

**12.3 Relativamente ai quesiti relativi della sezione inerente al fondo rischi da contenzioso** si rileva quanto segue:

- a. L'Ente ha dichiarato di non avere in essere contenziosi con soggetti terzi;
- b. L'Ente ha dichiarato di non aver iscritto in bilancio di previsione 2021-2023 il fondo rischi da contenzioso in quanto *"dall'analisi del rischio condotta con l'avallo dei legali dell'Ente, non sono ravvisabili soccombenze dell'Ente e non sussistono controversie pendenti avanti all'Autorità Giudiziaria"*;
- c. L'Ente ha dichiarato di aver trasmesso, nel corso del 2021, le lettere annuali di aggiornamento del contenzioso in essere ai legali dell'ente;
- d. L'Ente dichiara che la successiva verifica da parte dell'organo di revisione nel corso del 2021, anche in vista del rendiconto 2021, è stata effettuata analiticamente su ogni singola posta di contenzioso;
- e. L'Ente ha dichiarato che, nel corso del 2021, non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio legati a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento;
- f. infine, relativamente al quesito concernente l'adozione di una delibera di Giunta ricognitiva del contenzioso in essere, l'ente ha dichiarato che "non ricorre la fattispecie" specificando che *"sono state riportate nella relazione illustrativa e nota informativa della Giunta al rendiconto dell'esercizio 2021, alla sezione "Fondi Accantonati" è stata riportata l'analisi condotta per la valutazione delle passività potenziali dell'ente"*.

**12.4. In relazione ai quesiti inerenti il questionario integrativo, nell'ambito dei fondi PNRR,** si rileva quanto segue:

- a. L'Ente ha dichiarato di essere destinatario di risorse finanziarie derivanti dal PNRR – Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza;
- b. L'Ente ha dichiarato di aver operato le relative appostazioni in termini di vincolo sia di competenza che di cassa;
- c. infine, l'Organo di revisione ha dichiarato che i verbali riportano la relativa rilevazione, nonché le eventuali movimentazioni di cassa (art. 195 TUEL) afferenti le poste del PNRR.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

### **1. L'equilibrio di bilancio come obiettivo finale della verifica dell'indagine**

**1.1.** Come rilevato dalla Corte costituzionale 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, [...] in relazione al consumo delle risorse impiegate*” (Corte cost. sent. n. 18 del 2019). Obiettivo degli organi di controllo, sia interni che esterni, è quello di scrutinare attentamente la formazione degli avanzi di amministrazione degli enti territoriali, impiegabili per liberare spazi finanziari o consentire nuove spese agli enti che ne sono titolari, e le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato (i quali) devono essere assoggettati a una rigorosa verifica in sede di rendiconto (Corte cost. sent. n. 101/2018).

È del resto noto che lo scopo cui è astretto il controllo della Corte dei conti (art. 148-*bis* del TUEL), così come quello degli organi di controllo interno (art. 147-*quinquies*), è quello finalizzato ad evitare danni irreparabili all’equilibrio di bilancio, (Corte cost. sent. n. 60/2013).

**1.2.** La centralità della verifica incentrata sul concetto di equilibrio di bilancio, il quale racchiude in sé, quindi, l’esigenza di prevenirne la sua violazione, è funzionalmente astretta alla corretta applicazione dei principi dell’armonizzazione (Corte cost. sent. n. 279/2016) (cfr. questa Sezione, del. n. 90/2021/PRSP), la quale ove non ossequiata può condurre ad una manovra elusiva degli equilibri di bilancio (Corte cost. sent. n. 279/2016 e questa Sezione, del. n. 63/2021/PRSE; n. 129/2021/PRSE), programmando, nel rilevato silenzio degli organi di controllo interno, una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell’esercizio finanziario (Corte cost. sent. n. 279/2016 e questa Sezione n. 31/2021/PRSP, n. 129/2021/PRSE), con un miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione (Corte cost. sent. n. 4/2020 e questa Sezione, del. n. 173/2021/PRSE) e un indebito incremento della capacità di spesa dell’ente locale (Corte cost. sent. n. 4/2020 e questa Sezione, del. n. 81/2021/PRSE).

## **2. La centralità della verifica della liquidità dell’ente come primo obiettivo della indagine**

In questo quadro premesso, in cui emerge la centralità della verifica sul risultato di amministrazione, posto che “il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci” (Corte cost. sent. n. 18/2019), l’esigenza di uno scrutinio attento delle poste che compongono il predetto saldo fondamentale rinvia alcuni elementi in cui l’ordinamento appresta strumenti di indispensabile certezza, affidati a organi a ciò deputati.

Come è del resto noto, laddove i crediti vengano sovrastimati e le entrate non vengano puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa (Corte Cost. sent. n. 6/2017).

La disciplina dell'armonizzazione contabile pone quindi al centro l'analisi della liquidità dell'ente (cfr. art. 180 del TUEL, e ovviamente art. 195 e 222 dello stesso TUEL, in ordine alle giacenze vincolate e alle anticipazioni di tesoreria).

### **2.1. La normativa sulla gestione della liquidità**

Il fondo cassa rappresenta la somma delle disponibilità liquide dell'Ente, ed è dato dalla somma algebrica del fondo cassa al 1° gennaio dell'esercizio considerato, delle riscossioni e dei pagamenti contabilizzati nel corso nel medesimo esercizio. Nel corso della gestione il tesoriere distingue la liquidità dell'ente in parte libera e vincolata.

L'art. 180 del D. Lgs. n. 267/2000 prescrive, al c. 3, lett. d), che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti", e dal lato della spesa, l'art. 185 del TUEL impone, al c. 2, lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino "il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti".

In caso di crisi d'insufficienza dei fondi liberi, nel rispetto dei limiti previsti dall'articolo 195 del TUEL, il tesoriere provvede all'utilizzo delle risorse vincolate per pagare spese correnti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'art. 222 del TUEL. Successivamente, ai sensi dell'art. 195, con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate che sono state utilizzate per il pagamento di spese correnti. La ricostituzione dei vincoli è perfezionata con l'emissione di appositi ordinativi di incasso e pagamento di regolazione contabile. Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (all. 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011) prescrive espressamente che "Il mancato utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento delle spese correnti ai sensi dell'articolo 195 del TUEL comporta l'attivazione dell'anticipazione di tesoreria e, conseguentemente, la relativa spesa per interessi passivi. È pertanto necessaria, da parte degli enti, la massima attenzione nella gestione della propria liquidità, compresa quella temporaneamente depositata presso altri conti correnti e di depositi, al fine di evitare che l'ente vada in anticipazione quando dispone di risorse liquide e la relativa spesa per interessi". Appare prioritario, pertanto, l'implementazione di

adeguate verifiche di cassa onde accertare le reali consistenze fra cassa libera e vincolata.

La determinazione della giacenza di cassa vincolata al momento dell'avvio della nuova contabilità armonizzata, disciplinata dal D. Lgs. n. 118 del 2011, è stata oggetto di apposita disciplina in un paragrafo (il 10.6) del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118 del 2011), risultando funzionale alla riduzione dei rischi di successiva emersione di insufficienza di risorse per il finanziamento delle spese a cui le entrate vincolate erano destinate.

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

La destinazione delle risorse vincolate rappresenta quindi una sorta di condizione apposta al loro utilizzo, al fine di garantire il raggiungimento della finalità pubblica programmata.

La corretta gestione della cassa vincolata rileva pertanto ai fini degli equilibri di bilancio e in particolare alla corretta determinazione della situazione finanziaria dell'ente pubblico. Di ciò è dato ampiamente conto nella più recente del. n. 17/SEZAUT/2023/QMIG, in cui la Corte dei conti – Sezione delle Autonomie ha fornito i criteri per definire i casi in cui una entrata considerata vincolata, di competenza, da legge o da principi contabili debba essere considerata vincolata anche in termini di cassa.

Il requisito individuato è quello della "specificità destinazione" che viene attribuito dall'Ente in fase di programmazione. Oggetto della disamina sono le entrate da: sanzioni codice della strada;

- proventi dei parcheggi a pagamento;
- imposta di soggiorno e contributo di sbarco;
- titoli abitativi edilizi e relative sanzioni;
- quota del 10 per cento su alienazioni immobiliari.

Il vincolo di competenza impresso dal legislatore sulle entrate citate viene declinato dall'ente sulla base di scelte di programmazione che destinano in modo specifico determinate voci di entrata alla copertura di specifiche voci di spesa andando ad apporre, di fatto, anche il vincolo di cassa sulle stesse entrate: così che nel momento in cui una entrata deroga al principio di unità del bilancio rispondendo ad un preciso vincolo di destinazione rientra nelle voci che devono

essere vincolate anche in termini di cassa. In ragione della suddetta qualificazione, "in un contesto di finanza ancora in gran parte derivata, ed a legislazione invariata, le conseguenze della prospettata soluzione possono non essere irrilevanti sia sotto il profilo dell'irrigidimento della gestione di cassa che in considerazione delle difficoltà operative nella fase della programmazione, gestione e rendicontazione delle risorse. Va tuttavia fatto rilevare come il riconoscimento del vincolo di cassa si renda funzionale a corroborare la effettiva attuazione delle finalità perseguite dalle norme e fatte proprie dagli enti locali, in quanto assicura la disponibilità delle necessarie risorse per far fronte prontamente agli interventi programmati. Il libero utilizzo per cassa di risorse che andrebbero vincolate, negli enti in crisi di liquidità, determinerebbe di contro la concreta probabilità di pretermissione o, nei casi più critici, di impossibilità a dar corso a pagamenti di spese vincolate e scadute con evidente frustrazione della voluntas legis."

### **3. La verifica dell'organo di revisione sulle componenti del risultato di amministrazione**

#### **3.1 Le verifiche di cassa dell'organo di revisione**

Fondamentale in questo quadro è pertanto la verifica (così come la puntuale definizione delle modalità relative) da parte dell'organo di revisione del Fondo cassa. Ai sensi dell'art. 223 del TUEL *"l'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente provvede con cadenza trimestrale alla verifica ordinaria di cassa, alla verifica della gestione del servizio di tesoreria e di quello degli altri agenti contabili di cui all'articolo 233. Il regolamento di contabilità può prevedere autonome verifiche di cassa da parte dell'amministrazione dell'ente"*; inoltre, l'Organo di revisione partecipa alle verifiche straordinarie (art. 224 del TUEL) necessarie in caso di mutamento del Sindaco, del Presidente della provincia, del Sindaco metropolitano e del Presidente della comunità montana.

#### **3.2. Le caratteristiche del fondo cassa**

Il fondo cassa è infatti una partita che ha un obiettivo riscontro finanziario (Corte cost. sent. n. 49/2018, proprio perché frutto di un calcolo matematico: e ciò a differenza delle altre poste che compongono il risultato di amministrazione (come i residui attivi e passivi, e il fondo pluriennale vincolato di spesa), di carattere eminentemente valutativo, su cui si fonda il parametro di verifica degli equilibri di bilancio (Corte cost. n. 18/2019).

Invero, il legislatore qualifica espressamente la disamina delle giacenze di cassa, come attività di verifica e che, come tale, ha carattere ricognitivo di una situazione

di fatto già prodottasi (nel caso specifico, l'entità della liquidità presente nell'ente nel trimestre passato). In quanto atti dichiarativi ascrivibili riconducibili alla categoria degli acclaramenti, le verificazioni sono, quindi, acquisizioni di scienza, concernenti l'esistenza, la misurazione e l'analisi tecnica o amministrativa dei dati fattuali. Di conseguenza, nella fattispecie attinente la verifica di cassa, l'analisi campionaria non può trovare, naturaliter, alcun spazio: essa appartiene alla scienza dell'organo di revisione che è chiamato dall'ordinamento ad una verifica (e non a una mera espressione di un giudizio) a cadenza trimestrale (art. 223 e 224 del TUEL). D'altro canto, più in generale, quando il legislatore ha consentito l'utilizzo della modalità a campione del controllo, l'ha espressamente stabilito, come nel caso contemplato dall'art. 239 lett. C del TUEL, o dell'art. 147 *bis*, c. 2 del TUEL, in ossequio al brocardo *ubi lex dixit voluit*.

### **3.3. La distinzione con le altre attività intestate all'organo di revisione**

Alla luce di ciò, deve pertanto essere posta in rilievo la distinzione con l'altra attività intestata all'organo di revisione, ovverosia con l'espressione dei pareri previsti dall'art. 239 lett. B, del TUEL. Essa è chiaramente rilevabile, in primo luogo, quanto agli effetti, che in quest'ultimo caso riguardano fattispecie ancora in itinere e oggetto di future attività deliberative appannaggio degli organi elettivi: in secondo luogo, mentre non è consentito discostarsi dai contenuti di un atto produttivo di certezza (come nel caso delle verificazioni, e segnatamente della verifica del fondo cassa), al contrario il parere, in ossequio alla consolidata regola giurisprudenziale, e ai principi ricavabili dall'art. 6, lett. e) della L. n. 241/1990, può essere disatteso dall'organo decidente con una chiara ed esplicita motivazione sul contrasto di opinioni venutosi a creare (ed è, anzi, illegittimo il provvedimento che si discosta senza motivazione dalle conclusioni di un parere: Cons. Stato, Sez. VI, sent. n. 695/1990).

Gli uni e gli altri (attività di carattere consultivo e attività di carattere accertativo) vanno tenuti logicamente distinti, infine, dai compiti di controllo intestati all'organo di revisione, che riguardano attività dell'ente già svolte e per le quali vige la generale regola stabilita dall'art. 239 lett. c) del TUEL (il Legislatore parla al riguardo di "vigilanza", come sinonimo di controllo): così che mentre in ordine a questi ultimi atti ("gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità") il controllo potrà avvenire a campione, l'indiscutibile esigenza di certezza richiesta dall'ordinamento ai sensi dell'art. 223 e 224 TUEL (così come ora si vedrà, del fondo rischi) postula *naturaliter* una verifica non campionaria o

sporadica, ma completa.

### **3.4. La analisi del rapporto tra verifica delle giacenze e gli altri flussi di cassa**

Le verifiche in argomento, tese a riscontrare la correttezza nello svolgimento delle procedure contabili, in termini di regolarità dell'aggiornamento, di scritture eseguite, accertando la riconciliazione tra la giacenza di diritto (risultante dalle scritture annotate) con la giacenza di fatto (risultante dalla materiale conta fisica del denaro, dei valori e dei beni giacenti), rappresentano quindi un momento imprescindibile dell'attività dell'Organo di revisione che il legislatore non a caso qualifica espressamente come attività di "verifica".

## **4. Le specifiche acquisizioni istruttorie della Sezione in ordine alla gestione della liquidità dell'Ente in esame**

**4.1.** L'Ente dichiara di non aver effettuato alienazioni nel corso dell'esercizio in esame. Inoltre, l'Ente riferisce di aver accertato sanzioni amministrative, ex art. 208 del Codice della strada, nel corso dell'esercizio 2021.

**4.2.** L'Organo di revisione riferisce di aver proceduto alle verifiche di cassa con cadenza trimestrale e indica le date nelle quali si è svolta l'attività, inoltre al quesito concernente la detenzione nella cassa di giacenze vincolate (art. 180 del TUEL), l'Organo di revisione risponde positivamente.

**4.3.** L'Organo di revisione, nella relazione allegata al rendiconto 2021, dichiara che il Comune ha fatto ricorso all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria nell'anno 2021 per 30 giorni per euro 170.928,57 e che tali somme risultano restituite a entro fine anno. Gli interessi passivi relativi ammontano ad euro 127,20.

**4.4.** Dagli atti, emerge che l'Ente detiene giacenze in conti correnti non di tesoreria come segue euro 7.956,30 presso un conto corrente postale.

**4.5.** La Sezione in riferimento alle informazioni riferite dal Comune di Villa Minozzo in tema di verifiche effettuate sulla cassa, prende atto della dichiarata presenza e della indicazione nei verbali di cassa di giacenze vincolate. Inoltre, la Sezione prende atto della presenza di giacenze in conti correnti non di tesoreria. Ulteriormente, la Sezione rileva la mancata indicazione, nei verbali di cassa, dell'esame e dell'analitica informazione circa la durata dell'anticipazione di tesoreria nel trimestre di volta in volta considerato. Infine, la Sezione rileva la mancanza, nelle verifiche di cassa, dell'esame delle conciliazioni tra la contabilità dell'Ente, Tesoriere, Banca d'Italia e SIOPE.

**4.6.** La circostanza che l'Ente detenga giacenze e somme ingenti in conti non di tesoreria sottolinea l'esigenza di una verifica da parte dell'Organo di revisione

sulla cassa, come previsto dall'art. 223 del TUEL, che si spinga a indagare i motivi di tale disponibilità *extra ordinem* sul titolo autorizzatorio di essa e sulle dinamiche di una necessaria riconduzione della gestione alle garanzie normativamente stabilite dettate per una loro puntuale rendicontazione, per modo che, in ossequio al principio contabile di chiarezza (secondo cui: "Le informazioni contenute nei bilanci devono essere comprensibili per gli utilizzatori e devono essere esposte in maniera sintetica e analitica, in modo da rendere possibile l'esame dei dati contabili e un'adeguata rappresentazione dell'attività svolta. I documenti di bilancio devono presentare una semplice e chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali coerente con le definizioni e le classificazioni del bilancio stesso. L'adozione di una corretta classificazione dei dati contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio ed il consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al controllo della finanza pubblica e consente di svolgere le necessarie analisi finalizzate al miglioramento della qualità della spesa. Il principio della chiarezza rafforza il contenuto del principio della veridicità, in quanto si presume che un documento contabile chiaro sia anche veritiero"). D'altro canto, il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio base della veridicità.

**4.7.** Sotto diverso profilo, vale la pena di rammentare che nell'Ente locale non è consentito ingerirsi nel maneggio di denaro senza una esplicita formalizzazione che tenga conto delle sottoindicate coordinate normative.

In via generale, la nozione generale di "agente contabile" è infatti desumibile dall'articolo 178 del regio decreto 23 maggio 1924, n. 827, recante il "Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato", secondo cui sono agenti contabili:

a) gli agenti che con qualsiasi titolo sono incaricati, a norma delle disposizioni organiche di ciascuna amministrazione, di riscuotere le varie entrate e diversarne le somme nella cassa dell'amministrazione stessa;

b) i tesoriери che ricevono nelle loro casse le somme dovute all'amministrazione, o le altre delle quali questo diventa debitore, eseguono i pagamenti delle spese per conto dell'amministrazione e disimpegnano tutti quegli altri servizi speciali che sono loro affidati;

c) tutti coloro che, individualmente ovvero collegialmente, hanno maneggio qualsiasi di pubblico danaro, o sono consegnatari di generi, oggetti e materie appartenenti allo Stato;

d) gli impiegati dell'amministrazione o anche terzi cui sia dato speciale incarico di fare esazioni di entrate di qualunque natura e provenienza;

e) tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dell'amministrazione.

Infatti, secondo ormai pacifica giurisprudenza della Corte costituzionale fondata sul disposto dell'art. 103 della Costituzione, "è principio generale del nostro ordinamento che il pubblico denaro, proveniente dalla generalità dei contribuenti e destinato al soddisfacimento dei pubblici bisogni, debba essere assoggettato alla garanzia costituzionale della correttezza della sua gestione" (Corte cost., sentenza n. 114 del 1975), corollario dei suddetti principi contabili di chiarezza e comprensibilità.

Si è anche chiarito che "il significato dell'espressione 'maneggio' di denaro deve essere latamente inteso, sì da ricomprendere non soltanto gli agenti che, in base alle norme organizzative, svolgono attività di riscossione o di esecuzione dei pagamenti, ma anche coloro che abbiano la disponibilità del denaro da qualificarsi pubblico (in ragione della provenienza e/o della destinazione) e siano forniti, in sostanza, del potere di disporre senza l'intervento di altro ufficio (Sez. I, 5.5.1989, n. 167 ; Sez. Abruzzo, 6.5.2005, n. 445; Sez. Sardegna, 9.10.1997, n. 1312)".

In altri termini, "il maneggio e la custodia di denaro e valori di pertinenza dell'erario pubblico, sia che avvenga a seguito di legittima investitura, sia che avvenga in via di mero fatto, implica l'assunzione da parte di chi li svolge, della qualità di agente contabile (Corte dei conti, Sez. I, 6 marzo 2006, n. 68; 16 febbraio 1998, n. 28; Sez. II, 1 marzo 2006, n. 108; 3 febbraio 1999, n. 32; Sez. III, 9 novembre 2005, n. 682 ; Sez. Lombardia, 14 giugno 2006, n. 373; 16 giugno 2003, n. 667; 2 dicembre 2002 n. 1943; Sez. Abruzzo, 30.5.2001, n. 98; Sez. Sardegna, 13.01.1987, n. 2)".

Orbene detta garanzia "*si attua con lo strumento del rendiconto giudiziale*", dal momento che "*a nessun agente contabile che abbia comunque maneggio di denaro e valori di proprietà dell'ente è consentito sottrarsi a questo fondamentale dovere*" (Corte cost., sentenza n.114 del 1975).

È noto, in proposito, che la funzione dei giudizi di conto consiste nell'accertamento in sede processuale da parte del giudice contabile della regolarità dei conti giudiziali resi dagli agenti contabili, ovvero da tutti coloro che hanno maneggio di denaro o beni pubblici.

**4.8.** Ciò premesso, la verifica che l'Organo di revisione svolge in termini di cassa non può prescindere dalla indispensabile riconduzione di tali somme, laddove gestite da un agente contabile di fatto, diverso dall'economista, alla regola della resa del conto della gestione, così che in occasione della verifica anzidetta disciplina degli Enti locali, l'agente contabile deve in ogni caso dimostrare il carico, lo scarico e i resti da esigere, l'introito, l'esito e la rimanenza (artt. 616 e 621 reg. dec. n. 827/1924) ed in particolare:

a) le somme rimaste da riscuotere alla fine dell'esercizio o della gestione precedente ed il carico successivamente dato al contabile, sia dal carico certo, sia proveniente da somme accertate all'atto stesso della riscossione;

b) il discarico per somme rimosse o per annullamenti, variazioni e simili riferibili al carico accertato;

c) i resti che per la competenza stessa risultano da riscuotere al termine dell'esercizio o della gestione.

d) il debito o il credito dell'esercizio o della gestione precedente, quando non si tratti di prima gestione;

e) il debito per somme incassate;

f) le somme versate;

g) i discarichi amministrativi;

h) i resti per le somme rimaste da versare, o il credito per quelle versate in più alla fine dell'esercizio o al termine della gestione.

La finalità della verifica compiuta sulle somme diverse da quelle gestite dall'economista e dal tesoriere è appunto quella di una corretta gestione di tali importi, che non può, tuttavia, prescindere dalla loro indispensabile riconduzione alle garanzie "costituzionale della correttezza della sua gestione".

**4.9.** L'anticipazione di tesoreria si caratterizza per essere una temporanea concessione di liquidità da parte del tesoriere per fronteggiare momentanee carenze di cassa e trova fondamento normativo nella L. n. 350/ 2003 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) – art. 3, c. 17, il quale dispone che *"non costituiscono indebitamento, agli effetti del citato art. 119, le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio"*. Tale disposizione va letta contestualmente all'art. 222 del d.lgs. n. 267/2000 il quale precisa che *"il tesoriere, su richiesta dell'Ente corredata dalla deliberazione della giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei*

*tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio".* Giova poi evidenziare che il D.L. n. 133/2013, convertito con modificazioni dalla L. n. 5/ 2014, ha disposto (con l'art. 1, c. 12) che *"per l'anno 2014, il limite massimo di ricorso da parte degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria di cui all'art. 222 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è incrementato, sino alla data del 31 marzo 2014 da tre a cinque dodicesimi"*. Successivamente, il legislatore con ulteriori provvedimenti ha prorogato la validità di tale disposizione.

**4.10.** È da rilevare al riguardo che il ricorso ad anticipazioni di cassa, previsto dall'art. 222 del TUEL, si configura come una soluzione di breve periodo per superare transitorie situazioni di scarsa o insufficiente liquidità e non, invece, quale forma sistematica di finanziamento dell'Ente, peraltro spesso particolarmente onerosa in quanto, come evidenziato dalla disposizione che disciplina l'istituto, il ricorso a tale formula di finanziamento dà luogo ad un costo risultante dall'interesse sulle somme anticipate da pagare all'istituto tesoriere.

**4.11.** Il ricorso alle anticipazioni di tesoreria, soprattutto se reiterato nel tempo e ove si verifichi oltre i limiti di legge, oltre a produrre un aggravio finanziario per l'Ente, costituisce il sintomo di latenti squilibri nella gestione di competenza e, nei casi più gravi, potrebbe configurare una violazione del disposto dell'art. 119 cost., trascinando in una forma surrettizia di "indebitamento", con il rischio di finanziare spese diverse da quelle di investimento. In sintesi, *"si tratta di uno strumento sottoposto dalla legge a rigidi limiti quantitativi e procedurali, finalizzato a fronteggiare momentanee e improrogabili esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni. L'anticipazione di tesoreria è quindi una fattispecie di carattere eccezionale",* ed *"è necessario, pertanto, che l'anticipazione di tesoreria sia di breve durata e non costituisca surrettiziamente un mezzo di copertura alternativo della spesa"* (C.d.c., Sez. reg. contr. per la Puglia, del. n. 89/PRPS/2017).

**4.12.** In termini generali, la Sezione, rammenta e sottolinea l'importanza, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari).

**4.13.** La Sezione rileva, conclusivamente, che il revisore, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, è chiamato ad assicurare l'attendibilità e congruenza dei dati del Comune. Si ricorda, che ai sensi dell'art. 240 TUEL "I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro

doveri con la diligenza del mandatario” e che il postulato n. 5 (principio di veridicità attendibilità, correttezza e comprensibilità) dell’Allegato 1 richiamato all’art. 3, c. 1, del D. Lgs. 118/2011 stabilisce che “(...) I documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e tutti gli altri principi allo stesso collegati, non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile”.

## **5. La verifica del FONDO RISCHI DA CONTENZIOSO**

**5.1.** La centralità della verifica sul risultato di amministrazione, quale “parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci” (Corte cost. sent. n. 18/2019), richiede uno scrutinio attento, inoltre, delle poste che compongono il predetto saldo fondamentale, in termini di indispensabile certezza, affidati a organi a ciò deputati. Come noto, l’avanzo di amministrazione si suddivide in fondi liberi, accantonamenti, vincolati e destinati agli investimenti (cfr. art. 187 del TUEL e principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all. 2/2 del D. Lgs. n. 118/2011). Al riguardo, divengono centrali le verifiche sulla separata evidenza ed alimentazione delle quote vincolate e accantonate (...): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate (Corte cost. sent. n. 274/2017).

## **6. Le verifiche intestate all’organo di revisione sul fondo rischi**

**6.1** Rilevano a tal riguardo le verifiche espletate dall’Organo di revisione economico-finanziaria, attinenti l’entità delle quote accantonate al fondo rischi, la cui indiscutibile esigenza di determinazione matematica non può risolversi nell’enunciazione di un mero giudizio valutativo, ma richiede al contrario un procedimento di apprendimento, frutto cioè di una ricognizione puntuale del contenzioso (secondo quanto indicato dal principio contabile e dalla deliberazione n. 14/2017/INPR della Sezione Autonomie), che si risolve nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza. In particolare, per il Fondo rischi, “particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all’aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall’Organo di revisione” (Sezione delle Autonomie, del. n. 14/2017/INPR contenente “Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni,

delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 c. 166 e seguenti della L. 23 dicembre 2005 n. 266”).

**6.1.1.** Questa Sezione ha avuto già modo di evidenziare aspetti di criticità inerenti al fondo rischi da contenzioso (cfr. del. 229/2021), sottolineando in particolare quanto segue.

**6.1.2.** Per quanto attiene alla costituzione e alla quantificazione di detto fondo, il riferimento basilare è rappresentato dal sottoparagrafo lett. h) del paragrafo 5.2. dell'allegato 4/2 del D. Lgs. n. 118 del 2011, ove è previsto che: *“Nel caso in cui l’ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l’esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l’ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell’esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l’impegno, si conserva l’impegno e non si effettua l’accantonamento per la parte già impegnata. L’accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso. In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell’accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell’ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell’ente, fermo restando l’obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell’esercizio precedente (compreso l’esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio). In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l’accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell’ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell’approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell’approvazione del bilancio. In occasione*

*dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione). [...] L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti".* Sulla base dei principi espressi, la somma accantonata non può dare luogo ad alcun impegno di spesa e deve confluire nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenze, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza.

**6.1.3.** Al fine di comprendere l'esigenza sottesa alla corretta quantificazione del fondo anzidetto, diviene indispensabile esaminarne dapprima i profili oggettivi, e poi quelli di carattere soggettivo stabiliti dall'ordinamento positivo che influiscono sulla corretta quantificazione del "fondo rischi e spese", e degli «accantonamenti per le passività potenziali» (Sez. Contr. Sicilia del. n. 6/2019/SS.RR/PARI).

**6.1.4.** In ordine al primo profilo, la Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/INPR, contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 c. 166 e seguenti della L. 23 dicembre 2005 n. 266", volte a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, ha avuto modo di sottolineare che "particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza".

**6.1.5.** Sul piano soggettivo, la Sezione sottolinea al riguardo la centralità del ruolo dell'organo di revisione in ordine alla corretta determinazione del fondo anzidetto: l'importanza di detto adempimento si ricava dal confronto con gli altri compiti assegnati all'organo di revisione, in cui è la stessa legge a stabilire un ordine di graduazione derivante dalla importanza delle funzioni di verifica di volta in volta svolte sulle poste di bilancio. Così, ad esempio, l'ordinamento stabilisce

che sul bilancio di previsione e sul rendiconto l'organo di revisione è tenuto a rilasciare un parere (art.239, c. 1, lett. b 2) e 5) del TUEL), così come esprime pareri su altre materie e provvedimenti dell'ente (ad es., in tema di riconoscimento di debiti fuori bilancio: art. 239, c. 1, n.6). Diversamente, nel caso che qui si tratta, del fondo rischi, il principio contabile esige una verifica, e la Sezione Autonomie (con la citata del. n. 14/2017/INPR) ribadisce l'esigenza di una specifica attestazione sulla congruità dell'accantonamento.

**6.1.6.** Nel caso del giudizio da esprimere sul fondo rischi da parte dell'organo di revisione, la "verifica" espressamente richiesta dal principio contabile, come in altri casi consimili (cfr. art.39 R.D.R. n. 1214/1934 in cui la verifica appartiene alla Corte stessa), "consiste nell'accertamento della conformità al "diritto" della rappresentazione e del calcolo come sopra effettuato e riscontrato" (Sez. contr. Campania, del. n. 217/2019). Detto adempimento è, in particolare, astretto alla finalità di una corretta determinazione del risultato di amministrazione, quale coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio, al fine di evitare un "miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale, violando l'equilibrio strutturale del bilancio" (Corte cost., sent. n.4/2020). Nel caso del fondo rischi, così come delle poste di debito e credito con gli organismi partecipati, la nuova disciplina prevede infatti una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate [...]: tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica (Corte cost., sent. n. 274/2017). Ciò avviene perché l'esigenza di certezza della determinazione del fondo rischi - di cui è espressione ineluttabile l'attestazione dell'organo di revisione in ordine alla sua quantificazione (Sez. Aut. del. n.14/2017) - è funzionale a determinare correttamente la situazione di equilibrio o di disequilibrio dell'ente, dal momento che 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 art.187 TUEL: di talché la sua violazione è in grado di "ridondare" sulla legittimità della spesa nonché dell'entrata, alterando, così, i saldi finali (cfr., anche Sez. Campania, del. n. 217/2019).

**6.1.7.** Ancora sul piano soggettivo, la centralità della verifica della quota accantonata (e, per quel che qui specificamente interessa, del fondo rischi) risulta peraltro anche dagli specifici compiti di controllo interno assegnati all'organo di revisione: infatti, ai sensi dell'art. 147-quinquies TUEL - (Controllo sugli equilibri finanziari), c. 1. "Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e

il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità". Parallelamente, la norma in questione sottolinea al successivo comma 3 che "Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni".

**6.1.8.** Diviene naturale quindi concludere che tale verifica, con la descritta funzione di certezza, il cui mancato assolvimento genera oltretutto specifiche responsabilità, rilevanti anche ai fini dell'art. 148, c. 4, del TUEL (cfr. Sez. aut., del. n. 23/SEZAUT/2019/FRG), ma anche ai fini penali (in cui, come noto, è evidente la oggettiva diversità tra attestazione e parere) differisca ontologicamente da quella contemplata dal citato art. 239, lett. c), TUEL che invece concerne singoli atti, in ordine più specificamente alla "regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità", in cui, come detto, la legge consente che "l'organo di revisione svolga tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento."

L'indubbia diversità oggettiva delle molteplici funzioni intestate all'organo di revisione vale a dimostrare non solo l'importanza e la centralità della figura nell'attuale ordinamento contabile, così come indicato dalla giurisprudenza (Corte cost., sent. n. 198/2012), ma anche il fatto che nel concetto stesso di controllo effettuato dall'organo di revisione vengono ad essere ricomprese in modo atecnico una serie eterogenea di attività, la cui natura è sostanzialmente diversa e che si collocano in momenti diversi dell'azione amministrativa dell'ente.

La differente e più pregnante esigenza di certezza connaturata alla determinazione del fondo rischi è avvalorata dalla perentoria formulazione del principio in termini di verifica (lett. h) del par. 5.2. dell'all. 4/2 del D. Lgs. n. 118 del 2011) e di attestazione (Sezione autonomie, del. n.14/2017, cit.) e dalla imprescindibile finalità di una corretta determinazione del risultato di amministrazione a protezione di possibili e indebite dilatazioni della quota libera ex art. 187 TUEL (Corte cost., sent. n. 4/2020).

**6.1.9.** Tanto premesso, la determinazione del fondo rischi esige quindi un controllo minuzioso e puntuale del contenzioso ad esso afferente (così come, del resto, delle partite creditorie e debitorie tra Ente e società partecipata addirittura,

come detto, con una più rigorosa asseverazione: art. 11, c. 6, lett. j, D. Lgs. n. 118/2011). È dunque da escludere un controllo a campione; al contrario la quantificazione del fondo rischi richiede inderogabilmente un'analisi specifica delle singole poste e partite: come si è visto è lo stesso legislatore a richiedere una approfondita e analitica "verifica", che non si limiti all'espressione di un mero giudizio. D'altro canto, la giurisprudenza della Corte dei conti ha avuto modo di sottolineare, che "La quantificazione del fondo per il contenzioso richiede un attento e costante monitoraggio sulle liti, per le quali occorre procedere quanto meno annualmente alla stima del rischio di soccombenza e alla verifica del loro andamento.", e che, a tale riguardo, occorre dotarsi "di un'apposita banca dati o, comunque, di un sistema di analisi e di stima delle controversie." (Sez. Contr. Sicilia, del. n. 6/2019/SS.RR/PARI).

## **7. Le specifiche acquisizioni istruttorie della Sezione in ordine alla verifica del fondo rischi dell'Ente in esame.**

Dalla documentazione acquisita in atti, emerge quanto segue.

**7.1.** Il Comune riferisce che non ha in essere contenziosi con soggetti terzi, pertanto, non ha iscritto in bilancio di previsione 2021-2023 il fondo rischi da contenzioso specificando che *"dall'analisi del rischio condotta con l'avallo dei legali dell'Ente, non sono ravvisabili soccombenze dell'Ente e non sussistono controversie pendenti avanti all'Autorità Giudiziaria"*. L'Ente dichiara che l'accantonamento per fondo rischi da contenzioso presente nel rendiconto 2020 è stato calcolato in modo forfettario. L'Amministrazione riferisce, inoltre, di aver provveduto ad inviare, nel corso del 2021, le lettere annuali di aggiornamento del contenzioso in essere ai legali dell'Ente. L'Ente dichiara che la successiva verifica da parte dell'Organo di revisione nel corso del 2021, anche in vista del rendiconto 2021, è stata effettuata analiticamente su ogni singola posta di contenzioso. L'Ente riferisce, altresì, che nel corso del 2021, non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio legati a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento. Inoltre, il Comune in merito al quesito relativo all'adozione una delibera di Giunta, nel corso del 2021, ricognitiva del contenzioso in essere, ha risposto che *"non ricorre la fattispecie"* specificando che *"sono state riportate nella relazione illustrativa e nota informativa della Giunta al rendiconto dell'esercizio 2021, alla sezione "Fondi Accantonati" è stata riportata l'analisi condotta per la valutazione delle passibilità potenziali dell'Ente"*.

**7.2.** La Sezione in riferimento alle informazioni riferite dal Comune di Villa Minozzo in tema di fondo rischi da contenzioso, rileva pertanto che l'Ente non ha accantonato quote nel fondo rischi da contenzioso.

**7.3.** La Sezione evidenzia che il caso di fondo rischi a zero è da considerarsi come criticità eventuale in quanto il caso di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente fatto oggetto di ricognizione da parte dell'Ente e monitorato dall'Organo di revisione, sul quale incombe l'onere di attestarne la congruità.

Ai sensi del D. Lgs. n. 118/2011, allegato 4/2, punto 9.2.10, la quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita, tra l'altro, dagli "accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)"; inoltre, al punto 5.2. lett h) il Principio contabile prevede che nel caso in cui l'Ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'Ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva.

**7.4.** La Sezione rimarca l'importanza del processo di costante ricognizione e aggiornamento del contenzioso in essere o potenziale e delle verifiche sulla congruità dei relativi accantonamenti a bilancio. In proposito, la Sezione delle Autonomie con del. n. 14/2017/INPR, contenente *"Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266"*, volte a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, ha avuto modo di sottolineare che *"particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di*

*amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza".* La quota accantonata a consuntivo nel risultato d'amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del D. Lgs. n. 118/2011, All. 4/2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

**7.5.** La lettura di detti principi conforma quindi sia gli obblighi dell'Ente, il quale è tenuto a un'attenta ricognizione delle cause pendenti, da formalizzare in un apposito atto deliberativo, sia gli obblighi dell'Organo di revisione che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato d'amministrazione a rendiconto, secondo quanto indicato dalla delibera di Sezione Autonomie n. 14/2017/INPR. Ciò in quanto, la finalità è quella di non fare trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie: la finalità è altresì quella di preservare gli equilibri di bilancio, e richiederà quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

**7.6.** La Sezione ribadisce che la situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente fatta oggetto di ricognizione da parte dell'Ente e monitorata dall'Organo di revisione, al quale incombe l'onere di attestarne la congruità. La violazione di detti obblighi induce quindi la Sezione a richiamare l'Ente e l'Organo di revisione al rispetto formale dei suddetti obblighi e in proposito, il Comune dovrà effettuare la classificazione delle passività potenziali distinguendole tra debiti certi, passività probabili, passività possibili e passività da evento remoto, secondo i seguenti principi:

- il debito certo - indice di rischio 100%, è l'evento che si è concretizzato in una sentenza esecutiva, ma momentaneamente sospesa *ex lege*;
- la passività "probabile", con indice di rischio del 51%, (che impone un ammontare di accantonamento che sia pari almeno a tale percentuale), è quella in cui rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione, per cui l'avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza (cfr., al riguardo, documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario);
- la passività "possibile" che, in base al documento OIC n. 31, nonché

dello IAS 37, è quella in relazione alla quale il fatto che l'evento si verifichi è inferiore al probabile e, quindi, il range oscilla tra un massimo del 49% e un minimo determinato in relazione alla soglia del successivo criterio di classificazione;

- la passività da evento "remoto", la cui probabilità è stimata inferiore al 10%, con accantonamento previsto pari a zero.

**7.7.** Nel caso specifico, la circostanza dell'assenza di accantonamenti a fondo rischi, attesa la doverosità dell'applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, impone alla Sezione di sottolineare che la inosservanza di essi, lungi dall'essere una mera irregolarità, si riverbera sulla stessa rappresentazione del risultato di amministrazione, come coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio (Corte costituzionale sent. n. 279/2016).

## **8. Le risorse finanziarie derivanti dal PNRR**

**8.1.** In base all'art. 3, c. 3, del d. m. 11 ottobre 2021, emanato dal Ministero dell'economia e delle finanze, concernente le procedure relative alla gestione finanziaria delle risorse previste nell'ambito del PNRR di cui all'art. 1, co. 1042, della L. 30 dicembre 2020, n. 178, gli Enti territoriali e i loro organismi e Enti strumentali in contabilità finanziaria, con riferimento alle risorse del PNRR dedicate a specifici progetti, accendono appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione o del bilancio finanziario gestionale al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico. Va sottolineato come la presenza, nel bilancio, di risorse afferenti a progetti finanziati con il PNRR richieda un'attenzione maggiore sulla corretta e integrale contabilizzazione dei flussi di cassa vincolati rispetto alle componenti libere, al fine di garantire gli equilibri della gestione di competenza e di cassa, attraverso un tracciamento trasparente delle entrate e delle uscite con finanziamento specifico (Sez. reg. contr. per il Lazio, del. n. 102/2022/PRSE). A questo proposito, il ruolo di svolto dall'Organo di revisione è cruciale, come è già stato evidenziato dalla Sezione sulle autonomie con del. n. 2/SEZAUT/2022.

## **9. Le specifiche acquisizioni istruttorie della Sezione in ordine alle risorse finanziarie derivanti dal PNRR**

**9.1.** Il Comune riferisce di essere destinatario di risorse finanziarie derivanti dal PNRR. Inoltre, l'Ente dichiara di aver operato le relative appostazioni in termini di vincolo sia di competenza che di cassa.

**9.2.** L'Organo di revisione dichiara che i verbali di cassa riportano la relativa

rilevazione, nonché le eventuali movimentazioni di cassa (art. 195 TUEL) afferenti le poste del PNRR.

**9.3.** La Sezione, in riferimento alle informazioni riferite dal Comune di Villa Minozzo in tema risorse finanziarie derivanti dal PNRR, contrariamente a quanto dichiarato dal Revisore, rileva la mancata indicazione nei verbali di cassa dell'Organo di revisione, nonché le eventuali movimentazioni, anche negative, afferenti le poste del PNRR.

**9.4.** La Sezione rammenta che, come disposto dall'art. 9, c. 4 del D.L. 31 maggio 2021, n. 77, *"le amministrazioni (...) assicurano la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di una apposita codificazione contabile per l'utilizzo delle risorse del PNRR secondo le indicazioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze. Conservano tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati e li rendono disponibili per le attività di controllo e di audit"*.

**9.5.** La Sezione sottolinea come le amministrazioni, anche tramite l'utilizzo corretto del sistema informatico ReGiS, di cui all'art. 1, c. 1043 della L. 30 dicembre 2020, n. 178, siano responsabili dell'attuazione dei progetti, difatti detta normativa, al predetto comma, prevede che *"Le amministrazioni e gli organismi titolari dei progetti finanziati ai sensi dei commi da 1037 a 1050 sono responsabili della relativa attuazione conformemente al principio della sana gestione finanziaria e alla normativa nazionale ed europea, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la correzione delle frodi, la corruzione e i conflitti di interessi, e realizzano i progetti nel rispetto dei cronoprogrammi per il conseguimento dei relativi target intermedi e finali. Al fine di supportare le attività di gestione, di monitoraggio, di rendicontazione e di controllo delle componenti del Next Generation EU, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato sviluppa e rende disponibile un apposito sistema informatico"*.

**9.6.** La Sezione rimarca che, con riferimento alle risorse del PNRR dedicate a specifici progetti, gli Enti territoriali ed i loro organismi ed Enti strumentali in contabilità finanziaria devono accendere appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione o del bilancio finanziario gestionale al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico, così come previsto dall'art. 3, c. 3 del d. m. 11 ottobre 2021.

**9.7.** La Sezione mette in rilievo al riguardo l'esigenza di una adeguata programmazione degli interventi contemplati dal Piano nazionale di Ripresa e Resilienza, ma anche di una loro verifica da parte dell'Organo di revisione che, in

quanto espressione del principio di sana gestione, ne consenta, attraverso il meccanismo della tracciabilità delle risorse, oggetto di specifico monitoraggio anche di cassa, la loro indefettibile riconduzione alle finalità del Piano anzidetto.

#### **10. Il D.L. 2 marzo 2024, n.19: anticipazioni e coordinamento per l'attuazione del PNRR**

La Sezione, in una analisi campionaria, ha riscontrato l'emersione di importanti riflessi che le risorse finanziarie del PNRR possono produrre sulla gestione di cassa dei Comuni.

In questo contesto preme rammentare le novità introdotte dal D. L. 2 marzo 2024, n. 19 che all'art. 11, c.1, prevede che "al fine di consentire la tempestiva attuazione degli interventi del PNRR, come modificato in esito alla decisione del Consiglio ECOFIN dell'8 dicembre 2023, e il conseguimento dei relativi obiettivi entro i termini di scadenza previsti, la misura delle anticipazioni iniziali erogabili in favore dei soggetti attuatori è di norma pari al 30 per cento del contributo assegnato, ferme restando le eventuali maggiori percentuali previste da specifiche disposizioni di legge"; mentre al c. 2 stabilisce che "la Ragioneria generale dello Stato - Ispettorato generale per il PNRR provvede a rendere disponibile, a valere sulle risorse del Fondo di rotazione per l'attuazione del Next Generation EU-Italia di cui all'articolo 1, comma 1037, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, in favore delle amministrazioni centrali di cui all'articolo 1, comma 4, lettera l), del decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2021, n. 108, un'anticipazione pari di norma al 30 per cento dell'importo assegnato all'intervento e, comunque, nel limite della disponibilità di cassa esistente. Resta fermo l'obbligo per l'amministrazione centrale di attestare, ai fini del riconoscimento dell'anticipazione di cui al primo periodo, l'avvio dell'operatività dell'intervento ovvero l'avvio delle procedure propedeutiche alla fase di operatività".

L'art. 9, c. 1 del medesimo D. L. istituisce presso ciascuna Prefettura (Ufficio Territoriale di Governo) una cabina di coordinamento, presieduta dal Prefetto o da un suo delegato, per la definizione del piano di azione per l'efficace attuazione dei programmi e degli interventi previsti dal PNRR in ambito provinciale. La cabina di coordinamento esercita, altresì, i compiti di monitoraggio attribuiti al Prefetto dall'art. 55, c. 1, lett. a), n. 1-bis, del D. L. 31 maggio 2021, n. 77, convertito con modificazioni, dalla L. 29 luglio 2021, n. 108. Il piano di azione e gli esiti del monitoraggio sono comunicati dal Prefetto alla Struttura di missione PNRR di cui all'art. 2 del D.L. 24 febbraio 2023, n. 13, convertito, con modificazioni, dalla L.

21 aprile 2023, n. 41, nonché alla Ragioneria generale dello Stato – Ispettorato generale per il PNRR, anche ai fini dell’assunzione delle iniziative di cui all’art. 12 ovvero all’art. 13 del D.L. n. 77/2021. Inoltre, in caso di criticità nell’attuazione del piano che potrebbero compromettere il raggiungimento degli obiettivi del PNRR, la Struttura di missione PNRR, di concerto con la RGS – Ispettorato per generale per il PNRR, può suggerire alla Cabina di regia PNRR di cui all’art. 2 del D.L. n. 77/2021 la costituzione di appositi nuclei, composti da personale messo a disposizione dalle Pubbliche Amministrazioni di cui all’art. 1, c. 2, del D. Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 operanti nel territorio di riferimento del piano di azione, nonché dal personale dei soggetti incaricati del supporto tecnico-operativo all’attuazione dei progetti PNRR, ivi compresi quelli di cui all’art. 10 del D.L. n. 77/2021.

#### **11. Criticità di cassa dovute al mancato tempestivo riversamento delle risorse PNRR ai Comuni**

La Sezione precisa al riguardo che le molteplici e varieguate semplificazioni contemplate dalla normativa scaturente dal PNRR aprono la strada a delle inevitabili criticità concernenti il tema dell’accertamento delle entrate, riferibili al caso specifico.

Consentendo alle amministrazioni di iscrivere le relative poste senza dover attendere l’impegno dell’amministrazione erogante, l’art. 15 del D.L. n. 77/2021, al c. 3 prevede che *“Gli enti di cui all’art. 2 del D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 utilizzano le risorse ricevute per l’attuazione del PNRR e del PNC che a fine esercizio confluiscono nel risultato di amministrazione, in deroga ai limiti previsti dall’art. 1, c. 897 e 898, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145”*. Inoltre, al c. 4, si stabilisce che *“Gli enti di cui al c. 3 possono accertare le entrate derivanti dal trasferimento delle risorse del PNRR e del PNC sulla base della formale deliberazione di riparto o assegnazione del contributo a proprio favore, senza dover attendere l’impegno dell’amministrazione erogante, con imputazione agli esercizi di esigibilità ivi previsti”*. L’applicazione concreta del canone qui espresso richiede la deroga di canoni contabili propri dell’armonizzazione contabile, vulnerando in particolare il principio che *“nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici [...] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo”* (Corte cost. sent. n. 252/2015).

La divaricazione tra i vari momenti, tra momento cioè di accertamento, impegno e effettuazione della spesa, apre la stura al fenomeno, più che probabile, di sopravvenuta crisi di liquidità dell’Ente Locale, proprio in ragione di possibili

criticità legate alla tempistica dell'Amministrazione dell'Interno: la prospettiva di analisi implica, infatti, la necessaria verifica da parte della Sezione della tenuta prospettica degli equilibri di bilancio in chiave dinamica, ed interessa quindi le giacenze di cassa e l'influenza che su di esse hanno i fattori relativi all'attingimento – in termini temporali e quantitativi – alla liquidità del tesoriere, con il più che probabile ricorso all'anticipazione di tesoreria. Infatti, in un bilancio sano, le diacronie tra la riscossione delle entrate e i pagamenti tendono a bilanciarsi secondo le singole scansioni temporali del programma di bilancio, opportunamente considerate attraverso le prudenti stime in sede di previsione; per contro, i fenomeni di inappropriata gestione si verificano quando la sovrastima delle entrate e l'incapacità a riscuotere si sommano in modo progressivo nel tempo, fino a rendere l'adempimento delle obbligazioni passive sempre più tardivo e aleatorio (Corte cost. sent. n. 4/2020). Nel caso specifico, la diacronia è pressoché fisiologica; ciò anche se il Legislatore si preoccupa, all'art. 9, c. 6, del D.L. n. 152/2021 (così modificato dall'art. 6, c. 1, del D.L. n. 13/2023) di stabilire che *"al fine di consentire l'avvio e l'esecuzione tempestivi dei progetti PNRR finanziati a valere su autorizzazioni di spesa del bilancio dello Stato, il Ministero dell'economia e delle finanze, nell'ambito delle disponibilità del conto corrente di tesoreria centrale "Ministero dell'economia e delle finanze – Attuazione del Next Generation EU – Italia – Contributi a fondo perduto", di cui all'art. 1, c. 1038, della L. 30 dicembre 2020, n. 178, può disporre di anticipazioni in favore dei relativi soggetti attuatori, ivi compresi gli enti territoriali, sulla base di motivate richieste degli stessi presentate, sentite le amministrazioni centrali titolari degli interventi PNRR su cui i progetti insistono. Per i soggetti attuatori, le anticipazioni di cui al presente comma costituiscono trasferimenti di risorse vincolati alla realizzazione tempestiva degli interventi PNRR per i quali sono erogate. I soggetti attuatori sono tenuti a riversare nel citato conto corrente di tesoreria l'importo dell'anticipazione non utilizzata a chiusura degli interventi"*.

La norma consacra il principio della divaricazione tra titolarità e attuazione, con quanto previsto al seguente c. 7 della disposizione in parola, ove si stabilisce che *"Le risorse erogate ai sensi del c. 6 sono tempestivamente reintegrate al predetto conto corrente di tesoreria, dalle medesime amministrazioni titolari degli interventi, a valere sui pertinenti stanziamenti di bilancio"*.

L'analisi dei comportamenti di molte amministrazioni, svolta nello specifico osservatorio della Sezione regionale di controllo, dimostra peraltro la preoccupazione di carattere contabile, ispirata al principio di prudenza, che fa capo a molte amministrazioni realizzatrici dell'opera circa la mancata

realizzazione delle poste di entrata a causa di strozzature procedurali o altri ritardi nell'erogazione in loro favore delle somme previste.

**11.1.** È noto che il nuovo ordinamento contabile degli enti locali ha introdotto l'obbligo delle previsioni di cassa per il primo esercizio del bilancio di previsione. In questo modo, il carattere autorizzatorio delle previsioni di competenza si estende anche alle previsioni di cassa, e i relativi stanziamenti costituiscono il limite agli impegni e ai pagamenti. Nel formulare le previsioni, gli stanziamenti di cassa devono tener conto dell'effettiva capacità dell'ente di pagare nel rispetto dei tempi di pagamento e assicurare un fondo di cassa finale non negativo, in ottemperanza all'art. 162 del TUEL. È importante considerare che un bilancio di previsione dove gli stanziamenti di cassa delle entrate di difficile riscossione sono quantificati solo come somma degli stanziamenti di competenza e dei residui attivi da riscuotere non rispecchia la veridicità e l'attendibilità richieste. I tempi effettivi di incasso, considerando l'esigibilità dei crediti, solitamente superano l'esercizio finanziario, influenzati anche dal tempo tra la definitività del credito e l'inizio della fase di recupero coattivo. Per poter superare queste criticità, è essenziale incentivare gli uffici delle entrate a anticipare l'emissione di avvisi di accertamento e l'attività di recupero coattivo senza aspettare i termini di prescrizione e decadenza stabiliti dalla legge. Le previsioni degli stanziamenti di cassa dovrebbero basarsi sull'attuazione di tali attività per ottenere stime realistiche delle riscossioni. Allo stesso modo, le previsioni dei pagamenti devono considerare i tempi effettivi di esecuzione della spesa e il diritto dell'operatore economico al pagamento. Una stima precisa dei pagamenti consente di verificare se viene garantito un fondo finale di cassa non negativo e, in caso contrario, di adottare le misure necessarie per garantire un flusso di entrate adeguato. La modifica al principio contabile della programmazione, avvenuta con il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell'interno e con la Presidenza del Consiglio dei ministri del 25 luglio 2023, ribadisce il ruolo dei dirigenti o responsabili dei servizi nell'elaborazione delle previsioni autorizzatorie di cassa per evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi. Infine, il principio di competenza finanziaria potenziata consente una rappresentazione accurata dei flussi di cassa disponibili per il pagamento delle obbligazioni passive. La corretta determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità e la formulazione delle previsioni di competenza e di cassa sono fondamentali per garantire il tempestivo pagamento delle obbligazioni passive previste nell'esercizio.

**11.2.** Ciò premesso in linea generale, dalla documentazione pervenuta dal

Comune di Villa Minozzo (RE) in data 10 maggio 2024 e acquisita agli atti con protocollo n. SC\_ER 0002124 del 10 maggio 2024 si evince quanto segue.

**Tabella 1.** Fondo cassa del Comune di Villa Minozzo (RE) – ultimo triennio.

	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
<b>Fondo cassa complessivo al 31.12</b>	€ 482.810,14	€ 638.927,88	€ -
<b>Di cui cassa vincolata</b>	€ 6.674,00	€ 207.200,00	€ 159.980,33

Come si desume dalla tabella 1, il saldo di cassa al 31 dicembre 2023 è risultato pari a euro 0,00 in quanto l'Ente si trovava in anticipazione di tesoreria per euro 375.877,67. Durante l'esercizio 2023, l'Ente ha dichiarato che l'andamento del saldo di cassa è stato fortemente influenzato dall'entrata e dalle uscite relative agli investimenti in conto capitale. L'Amministrazione evidenzia come il saldo tenda a peggiorare a partire dal mese di aprile 2023 a causa delle importanti uscite in conto capitale verificatisi in tale periodo, a cui segue il versamento dell'F24 nel mese di maggio per euro 157.467,65 ed ulteriori spese in parte corrente cicliche, come il pagamento a saldo del servizio "spalata neve e abbattimento ghiaccio" per euro 84.940,06, a cui si sommano le normali spese di funzionamento dell'Ente e gli ulteriori mandati in conto capitale che, nell'insieme, hanno contribuito al picco dell'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria nel mese di maggio per euro 594.488,73. A fine anno, nonostante le entrate tributarie correlate al saldo dell'IMU e della TARI, l'Ente dichiara che si è verificata la mancata restituzione dell'anticipazione di tesoreria a causa degli ingenti mandati di pagamento in conto capitale registrati a dicembre, oltre alla normale amministrazione del mese. Sia ad aprile che a dicembre 2023, oltre la metà dei mandati di pagamento eseguiti nei mesi in oggetto sono relativi al progetto PNRR "Messa in sicurezza di vari tratti della viabilità comunale".

Nell'esercizio 2023, viene riportato, inoltre, l'aumento dei giorni di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria a un valore di 172 giorni, i quali si sono concentrati prevalentemente nell'ultimo quadrimestre dell'anno. Altresì, gli interessi passivi maturati sull'anticipazione di cassa ammontano a euro 11.036,07 come desumibile dalla tabella 2.

**Tabella 2.** Utilizzo dell'anticipazione di tesoreria del Comune di Villa Minozzo (RE) – ultimo triennio

	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
Importo dell'anticipazione complessivamente	€ 986.286,60	€ 1.148.762,03	€ 1.087.871

concessa (art. 222 TUEL)			
Importo delle entrate vincolate utilizzate in termini di cassa per spese correnti (art. 195 TUEL)	€ -	€ -	€ -
Giorni di utilizzo dell'anticipazione	30	51	172
Importo massimo dell'anticipazione giornaliera utilizzata	€ 170,928,57	€ 189.146,42	€ 826.332,61
Importo anticipazione non restituita al 31/12	€ -	€ -	€ 375.877,67
Importo delle somme maturate a titolo di interessi passivi al 31/12	€ 127,20	€ 298,57	€ 11.036,07

La problematica inerente all'anticipazione di tesoreria, ha dichiarato l'Ente, è tuttora in essere e con specifico riferimento al 31 marzo 2024, il saldo di cassa al termine è risultato pari a zero come desumibile dalla contabilità resa dall'istituto Tesoriere, in quanto l'Ente si trovava in utilizzo di anticipazione di Tesoreria per euro 753.846,87.

**11.3.** Dai dati presenti nel sistema ReGiS, alla data del 7 maggio 2024, risulta che il Comune di Villa Minozzo è soggetto attuatore di 12 progetti PNRR, di cui 4 già conclusi. Tra i progetti già terminati è presente il progetto "Messa in sicurezza di vari tratti della viabilità comunale" (CUP F27H20001850001) con un importo totale di realizzazione, risultante da ReGiS, pari ad euro 1.095.600,00 (di cui euro 996.000,00 derivanti dal RRF ed euro 99.600,00 derivanti dal FOI).

L'iter procedurale di tale progetto, già concluso nei termini stabiliti, estratto dal sistema ReGiS, è rappresentato in tabella 3.

**Tabella 3.** Iter procedurale del progetto "Messa in sicurezza di vari tratti della viabilità comunale" (CUP F27H20001850001)

Fase procedurale	Data Inizio Prevista	Data Fine Prevista	Data Inizio Effettiva	Data Fine Effettiva
STUDIO DI FATTIBILITÀ	01/08/2020	12/09/2020	03/08/2020	10/09/2020
PROGETTAZIONE DEFINITIVA ESECUTIVA +	13/04/2022	31/08/2022	13/04/2022	06/08/2022
PREDISPOSIZIONE CAPITOLATO BANDO DI GARA E	05/09/2022	31/10/2022	18/08/2022	19/09/2022

PUBBLICAZIONE BANDO DI GARA	02/11/2022	17/11/2022	20/09/2022	05/10/2022
AGGIUDICAZIONE	10/11/2022	29/12/2022	12/10/2022	10/11/2022
STIPULA CONTRATTO	30/12/2022	01/03/2023	11/11/2022	21/01/2023
ESECUZIONE LAVORI	06/03/2023	05/11/2023	19/10/2022	30/09/2023
COLLAUDO	06/09/2023	05/12/2023	30/09/2023	02/10/2023

L'Ente per il progetto in esame ha ricevuto un'anticipazione di euro 199.200,00 in data 20 aprile 2022.

Il Comune ha, quindi, provveduto a caricare sul sistema ReGiS, in data 3 gennaio 2024, la rendicontazione delle spese sostenute per un importo pari ad euro 481.331,77 (43,93% dell'importo totale del progetto) e successivamente in data 6 maggio 2024, l'Amministrazione ha caricato la seconda rendicontazione relativa al progetto in esame pari ad euro 480.247,09 (43,83% dell'importo totale). Sia la prima che la seconda rendicontazione risultano, alla data della presente deliberazione, nello stato "da controllare" da parte dell'Amministrazione dell'Interno.

Ulteriormente, l'Ente ha provveduto a caricare sulla piattaforma ReGiS, in data 5 gennaio 2024, la rendicontazione relativa al progetto PNRR "Efficientamento energetico impianti di pubblica illuminazione 2021" per euro 98.221,48 (importo complessivo del progetto pari a euro 100.000,00), la quale risulta anch'essa nello stato "da controllare". Per questo progetto l'Amministrazione comunale ha ricevuto un'anticipazione pari ad euro 50.000 in data 22 luglio 2022.

La sopra illustrata situazione, come avvenuto per il Comune di Marzabotto (BO) – cfr. del. n. 30/2024/VSG di codesta Sezione, ha aggravato la situazione di liquidità dell'Ente: infatti, dalla documentazione in atti emerge che l'Amministrazione ha incontrato una forte crisi concernente la liquidità di cassa, pur in costanza delle anticipazioni di tesoreria.

I progetti PNRR, così come la maggior parte degli investimenti in conto capitale iscritti a bilancio, sono finanziati per la quasi totalità, a meno di una compartecipazione dell'Ente a seconda della natura dell'opera, da altre amministrazioni pubbliche. In via generale e ad eccezione di rari casi, la natura del trasferimento prevede l'erogazione del finanziamento assegnato a rendicontazione avvenuta. Come rimarcato dall'Organo di revisione e dal Responsabile del settore finanziario nella nota prot. n. SC\_ER 0002124 del 10 maggio 2024, *"si espone l'Ente ad una tensione di cassa tra il momento che intercorre dal pagamento delle fatture emesse dai fornitori affidatari*

*dell'esecuzione dei vari interventi appaltati e l'incasso del correlato finanziamento assegnato. L'esposizione di cassa è attenuata limitatamente dall'eventuale anticipazione di quota parte del contributo assegnato, qualora sia stato previsto a bando".*

La situazione è simile a quanto già sottolineato dalla Sezione Autonomie di questa Corte (cfr. [del. n.18/2022](#)), secondo cui "L'entità delle risorse messe a disposizione amplia la capacità di spesa imponendo elevati livelli di efficienza, che non possono prescindere da un'adeguata risposta sul piano organizzativo. L'opportunità di amministrare tali ingenti risorse per investimenti rappresenta una sfida inedita per i territori e le loro amministrazioni, per le quali risulta prioritario il tema della capacità di spendere le risorse aggiuntive, senza sacrificare le attività ordinarie, per dare corso in modo efficace agli interventi del PNRR nell'ambito dell'Iniziativa Next Generation EU (NGEU).

*In sede progettuale è necessario prevedere adeguate fonti di copertura correnti per le spese di funzionamento e manutenzione ordinaria che verranno indotte dalla realizzazione delle opere, al fine di scongiurare il rischio che si determinino criticità in termini di sostenibilità di medio e lungo periodo".*

In altre parole, gli Enti sono chiamati a valutare, nel quadro del pur urgente quadro programmatico, le possibili criticità di cassa derivanti da ritardi e strozzature procedurali, in capo all'Amministrazione dell'Interno. Nel caso di specie, l'incolpevole Ente ha dovuto fronteggiare problematiche di cassa proprio a causa dell'intempestività delle erogazioni da parte ministeriale. Va rammentata al riguardo la cogenza del principio di tempestivo riversamento agli enti locali delle somme attribuite dagli altri livelli di governo che l'art. 44 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66 modificato dall'art. 40, c. 2, del D.L. 2 marzo 2024, n. 19 convertito, dalla L. 29 aprile 2024, n. 56 afferma delineando i tempi di pagamento.

Il principio è stato del resto già affermato in precedenza da questa medesima Sezione di controllo con del. n. 108/2022, nel quadro dell'analisi della qualità della spesa nei primi passi verso la realizzazione del PNRR, da cui era emerso che "c) alcune tipologie di intervento causeranno spesa corrente di funzionamento e manutenzione: in sede di controllo sugli equilibri, l'Ente è chiamato a valutarne le dimensioni, gli impatti sul bilancio (specie sull'equilibrio di parte corrente) e verificarne le fonti di copertura" e che in tutti i casi indagati, vi sono importanti problemi di coerenza tra i cronoprogrammi di spesa e le indicazioni degli accertamenti e impegni a bilancio: il che richiede una maggiore attenzione allo sviluppo di cronoprogrammi che individuino tempi di realizzazione verosimili, che siano realmente coordinati con le poste iscritte a bilancio.

## **12. La complessa dinamica dei finanziamenti pubblici ai Comuni: i rapporti obbligatori tra Stato, Comuni e imprese appaltatrici**

**12.1.** Giova osservare al riguardo che i Comuni sono destinatari di finanziamenti, derivanti dal PNRR e dal PNC, finalizzati alla realizzazione di opere ed interventi pubblici.

I Comuni sono, comunque, obbligati a:

- erogare, in favore delle imprese appaltatrici, l'anticipazione del 30%, ferme restando le eventuali maggiori percentuali previste da specifiche disposizioni di legge;

- erogare, sempre in favore delle imprese, gli stati di avanzamento (crediti per le imprese > debiti per i Comuni), che pervengono a maturazione e liquidazione.

Tutto questo fa venire alla luce ed amplifica ancor di più l'esistenza di un duplice e DISTINTO rapporto obbligatorio. Precisamente:

A. Un rapporto obbligatorio fra Comune ed impresa appaltatrice.

B. Un rapporto obbligatorio fra Comune e Ministero (quale Ente finanziatore).

Si tratta di due distinti rapporti, i quali non sembrano avere punti di collegamento, nel senso che il Comune non può eccepire all'impresa (che vanta un diritto di credito, derivante da anticipazione, SAL od altro) i ritardi nei riversamenti, di cui è colpevole, a titolo esclusivo, lo Stato. Quest'ultimo obbligo deriva essenzialmente dalla previsione dell'art. 4 del D. Lgs. n. 231/2002 la quale stabilisce che il periodo di scadenza delle fatture emesse nei confronti di una pubblica amministrazione è, in generale, pari a 30 giorni (di calendario) dalla data di ricevimento della fattura, estensibile a 60 giorni (di calendario), in relazione alla specifica natura del rapporto contrattuale.

**12.2.** L'ordinamento vigente si preoccupa di definire i tempi di erogazione delle somme relative ai due distinti rapporti, delineando anche le relative conseguenze (in riferimento al rapporto delineato al precedente punto A):

Nelle transazioni commerciali in cui il debitore è una pubblica amministrazione, le parti possono pattuire, purché in modo espresso, un termine per il pagamento superiore a 30 giorni, quando ciò sia oggettivamente giustificato dalla natura particolare del contratto o da talune sue caratteristiche. In ogni caso, nelle transazioni commerciali in cui il debitore è una pubblica amministrazione, i termini di pagamento non possono essere superiori a 60 giorni.

Nella circolare n. 15 del 5 aprile 2024, la RGS sottolinea come la clausola relativa al termine deve essere provata per iscritto e deve essere puntualmente

giustificata, in ragione della particolare "natura del contratto" o di "talune sue caratteristiche".

A conferma della tassatività del termine di legge, vedasi il parere della funzione consultiva dell'ANAC n. 4 del 10 aprile 2024, con il quale l'Autorità è stata chiamata ad esprimersi su uno schema di contratto che prevedeva il termine di pagamento delle fatture a 120 giorni in violazione dell'art. 4 del D. Lgs. n. 231/2002. Secondo l'ANAC la predetta norma, che è volta a tutelare l'operatore economico, pone una limitazione all'autonomia contrattuale e alla derogabilità della disciplina dei termini prorogabili, solo nella misura massima di 60 giorni, nei casi in cui la natura particolare del contratto o talune sue caratteristiche ne giustificano oggettivamente la proroga, previa approvazione per iscritto della relativa clausola contrattuale. Il carattere inderogabile della disposizione comporta l'applicazione della stessa anche nel caso in cui la documentazione di gara sia silente o preveda clausole difformi. Pertanto, ne consegue che la disciplina di gara, nel caso di specie, può considerarsi superata dal D. Lgs. n. 231/2002, motivo per cui il riferimento ai "120 giorni" di pagamento deve essere inteso quale "30 giorni".

A ulteriore conferma, si segnala l'art. 125, c. 2, del D. Lgs. n. 36/2023 (nuovo codice dei contratti pubblici), che stabilisce che, nei contratti di lavori, i pagamenti relativi agli acconti del corrispettivo sono effettuati nel termine di 30 giorni decorrenti dall'adozione di ogni stato di avanzamento, salvo che sia espressamente concordato nel contratto un diverso termine, comunque non superiore a 60 giorni e purché ciò sia oggettivamente giustificato dalla natura particolare del contratto o da talune sue caratteristiche.

Infine, nella menzionata circolare si invitano gli enti ad un rigoroso rispetto dell'art. 4 del D. Lgs. n. 231/2002, considerato che la RGS ha rilevato, dall'analisi delle fatture ricevute dalle pubbliche amministrazioni nell'anno 2023, una persistente criticità in relazione all'indicazione di scadenze dei termini di pagamento superiori a quelli consentiti dalla legislazione vigente.

Il Comune non può nemmeno modificare i termini di pagamento delle proprie obbligazioni pecuniarie (nei riguardi delle imprese) stante la natura di "norme imperative" attribuita alle disposizioni di legge (in *primis*: art. 4, D. Lgs. n. 231/2002) in tema di tempestività dei pagamenti. In altri termini, il Comune non può stabilire un termine di pagamento diverso dai canonici 30 giorni.

Il punto è stato recentemente ribadito dall'ANAC nel citato parere n. 4/2024. In tale parere, l'ANAC ha chiarito che qualsiasi tentativo di allontanarsi dai termini di pagamento stabiliti dalla legge è inammissibile, poiché tali termini sono

considerati imperativi e non soggetti a deroghe arbitrarie. In particolare, l'Autorità ha sottolineato che, anche se una stazione appaltante specifica un periodo di pagamento di centoventi giorni anziché trenta, tale indicazione deve essere interpretata alla luce dei trenta giorni previsti dalla normativa vigente, come stabilito dall'articolo 113-bis del D. Lgs. n. 50/2016. Precisamente, l'ANAC afferma: *"Dalla lettera della norma appare chiara, infatti, l'intenzione del legislatore di predeterminare a monte il termine di pagamento delle fatture e il dies a quo del calcolo degli interessi moratori, non solo per adempiere alla normativa europea sul punto ma anche per la tipologia di clausola stessa che, se predeterminata dall'amministrazione, potrebbe produrre un effetto a danno dell'impresa. Dal carattere inderogabile della disposizione discende il potere di eterointegrazione della norma stessa, che trova applicazione anche nel caso in cui la lex specialis di gara sia silente o preveda clausole difformi, che devono ritenersi sostituite di diritto ex art. 1339 c.c. Ne consegue che la disciplina di gara nel caso di specie possa considerarsi eterointegrata dalla disposizione in questione, processo attraverso cui il riferimento ai "centoventi giorni" di pagamento deve essere inteso quale "trenta giorni" ai sensi dell'articolo 113-bis del D. Lgs. n. 50/2016. Tale eterointegrazione deve ritenersi applicabile ai sensi dell'art. 1339 anche al contratto, la cui clausola sulle tempistiche di pagamento, che ne costituisce elemento essenziale, non può essere apposta in violazione di una norma imperativa".*

Ulteriormente, in riferimento al rapporto delineato al precedente punto B, va sottolineato quanto segue:

a. L'esigenza di disciplinare i tempi di erogazione tra le Amministrazioni rinviene, come detto in precedenza, la sua fonte originariamente nella previsione dell'art. 44 D.L. n. 66/2014 (Tempi di erogazione dei trasferimenti fra pubbliche amministrazioni), la cui formulazione iniziale è la seguente: *"Al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento di cui al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, i trasferimenti fra amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, con esclusione delle risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale e delle risorse spettanti alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e Bolzano in applicazione dei rispettivi ordinamenti finanziari, sono erogati entro sessanta giorni dalla definizione delle condizioni per l'erogazione ovvero entro sessanta giorni dalla comunicazione al beneficiario della spettanza dell'erogazione stessa. Per i trasferimenti per i quali le condizioni per la erogazione sono stabilite a*

*regime, il termine di sessanta giorni decorre dalla definizione dei provvedimenti autorizzativi necessari per lo svolgimento dell'attività ordinaria".*

b. la rinnovata consapevolezza della esigenza di preservare tempestivamente la liquidità dell'ente in caso di diacronia tra erogazioni dell'ente attuatore e dell'ente erogatore ha indotto il legislatore a modificare la anzidetta previsione, introducendo l'art. 40, c. 2, del D.L. 2 marzo 2024, n. 19 convertito, dalla L. 29 aprile 2024, n. 56, che ha modificato così il c.1 dell'art. 44 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66 (recante Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale): *"Al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento di cui al D. Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, i trasferimenti fra amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, c. 2, del D. Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, con esclusione delle risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale e delle risorse spettanti alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e Bolzano in applicazione dei rispettivi ordinamenti finanziari, sono erogati entro **trenta giorni** dalla definizione delle condizioni per l'erogazione ovvero entro **trenta giorni** dalla comunicazione al beneficiario della spettanza dell'erogazione stessa. Per i trasferimenti per i quali le condizioni per la erogazione sono stabilite a regime, il termine di **trenta giorni** decorre dalla definizione dei provvedimenti autorizzativi necessari per lo svolgimento dell'attività ordinaria";*

c. l'art. 40, c. 4, del D.L. 19/2024, convertito in L. 56/2024, ha inoltre previsto che *"i ministeri che, alla data del 31 dicembre 2023, presentano un ritardo nei tempi di pagamento, calcolato con l'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti di cui all'articolo 1, comma 859, lettera b), della legge 30 dicembre 2018, n. 145, ..., effettuano, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, un'analisi delle cause, anche di carattere organizzativo, che non consentono il rispetto dei tempi di pagamento dei debiti commerciali e predispongono, entro il medesimo termine, il Piano degli interventi ritenuti necessari per il superamento del suddetto ritardo";* il suddetto piano di interventi è, poi, oggetto di monitoraggio da parte di apposite *task force* composti da rappresentanti del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, dei Ministeri interessati e della Struttura di missione PNRR presso la Presidenza del Consiglio dei ministri.

### **13. La riforma 1.11 del PNRR “Riduzione dei tempi di pagamento delle P.A. e delle autorità sanitarie” e gli strumenti che l’Ente deve mettere in campo per il raggiungimento dei *target***

**13.1.** Preme infine rammentare che la riforma 1.11 del PNRR denominato “Riduzione dei tempi di pagamento delle pubbliche amministrazioni e delle autorità sanitarie” prevede il raggiungimento di puntuali obiettivi di *performance* in termini di tempo medio di pagamento e tempo medio di ritardo per ciascuno dei quattro comparti della Pubblica Amministrazione (Funzioni centrali, Funzioni locali, Istruzione e ricerca e Sanità). In particolare, rammenta la RGS nella circolare n. 17/2024, i *target* da raggiungere entro il primo trimestre del 2025 (per le fatture ricevute nel 2024), con conferma entro il primo trimestre del 2026 (per le fatture ricevute nel 2025), sono stabiliti in 30 giorni per l'indicatore del tempo medio ponderato di pagamento, con l'eccezione degli enti del Servizio Sanitario Nazionale il cui indicatore può estendersi fino a 60 giorni, e in zero giorni per l'indicatore del tempo medio ponderato di ritardo. La base di calcolo è fornita dal sistema informativo della PCC, la Piattaforma dei Crediti Commerciali, che elabora i suddetti indicatori sulla base delle informazioni relative alle fatture ricevute e ai pagamenti delle stesse. La RGS, nella citata circolare, effettua una ricognizione degli strumenti a disposizione degli enti locali per assicurare il raggiungimento del *target* e per poterlo mantenere negli esercizi successivi.

**13.2.** Un primo strumento di tutela dei valori enunciati è quello della previa predisposizione del programma dei pagamenti. Fin dal 2009, il legislatore ha introdotto l’obbligo per il funzionario che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa di verificare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica. La violazione di questo obbligo comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Se lo stanziamento di bilancio non consente di far fronte all'obbligo contrattuale per ragioni sopravvenute, l'amministrazione adotta opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi. Questa disciplina è stata recepita dal nuovo ordinamento contabile, che ha aggiunto il c. 8 all’art. 183 del TUEL. L'accertamento preventivo richiede una verifica da effettuare al momento dell'adozione di provvedimenti che comportano impegni di spesa, o preferibilmente già nella fase della prenotazione dell’impegno, per evitare lo sforamento dei tempi di pagamento, che può portare a responsabilità amministrativa. Il ritardo nel pagamento può esporre la pubblica amministrazione

al pagamento di interessi sanzionatori e ad un importo forfettario di risarcimento del danno, in linea con l'art. 6 del D. Lgs. n. 231/2002. È fondamentale formulare quindi previsioni di competenza e di cassa nel rispetto dei principi di veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità, come esplicitati nell'All. 1 al D. Lgs. n. 118 del 2011. Questo è essenziale per garantire la regolare assunzione degli impegni di spesa e la compatibilità del cronoprogramma dei pagamenti con i relativi stanziamenti di cassa.

**13.3.** Per prevenire la formazione di nuove situazioni debitorie, le Pubbliche Amministrazioni incluse nell'elenco predisposto annualmente dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) adottano, entro il 31 dicembre 2009, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, le opportune misure organizzative per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti. Queste misure sono pubblicate sul sito internet dell'amministrazione. L'obbligo normativo, introdotto dall'art. 9, c. 1, lett. a) del D.L. n. 78 del 2009, è un valido strumento per rappresentare il procedimento che porta al pagamento delle transazioni commerciali, individuando gli attori interessati, l'*iter* e la tempistica di ogni singolo processo coinvolto nell'emissione del mandato di pagamento relativo a fatture di acquisto di beni, servizi e forniture. L'organo esecutivo è chiamato ad adottare direttive, linee guida e regolamenti organizzativi che dettagliano le misure da attuare per garantire il rispetto del termine di 30 giorni previsto per il pagamento delle somme relative a somministrazioni, forniture ed appalti. Questo approccio fornisce termini e tempi certi all'intera struttura organizzativa sul ciclo passivo della spesa. La mappatura di tutte le fasi relative all'approvvigionamento dei beni e servizi, dalla determinazione del fabbisogno fino al pagamento della fattura e alla chiusura del debito, consente di individuare tempestivamente eventuali disfunzioni organizzative e di intervenire con i dovuti correttivi per garantire il rispetto dei tempi di pagamento.

#### **13.4. Gli obblighi di vigilanza dell'organo di revisione**

I compiti delineati dall'ordinamento in capo all'organo di revisione attengono sia agli obblighi di verifica della liquidità considerati all'interno dei verbali di cassa, e di cui deve essere data, sia per gli effetti esterni che detta verifica riveste ai fini delle conseguenze che di seguito si diranno.

#### **13.5. La verifica della corretta gestione della cassa e dell'attendibilità delle previsioni e del rispetto dell'obbligo previsto dall'art. 183, c. 8, del TUEL**

Non è fuor luogo rilevare che nell'ambito dei compiti di vigilanza sull'osservanza degli obblighi relativi al rispetto dei tempi di pagamento dei debiti commerciali, un ruolo centrale è svolto dall'organo di revisione. Questo ruolo parte dalla verifica della corretta gestione della cassa e dell'attendibilità delle previsioni, fino al rispetto dell'obbligo previsto dall'art. 183, c. 8, del TUEL, che impone all'ente l'accertamento preventivo della compatibilità del programma dei pagamenti con i relativi stanziamenti di cassa. È compito dell'organo di revisione verificare se l'ente abbia adottato le adeguate misure organizzative per garantire la tempestività dei pagamenti, specialmente in caso di indicatore medio di pagamento superiore a 30 giorni. Secondo l'art. 41, c. 1, del D.L. n. 66 del 2014, alle relazioni dei rendiconti è allegata l'attestazione sottoscritta dal responsabile del servizio finanziario, relativa all'importo complessivo dei pagamenti per transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal D. Lgs. n. 231/2002, e all'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti. In caso di superamento dei predetti termini, le relazioni devono indicare le misure adottate o previste per consentire la tempestiva effettuazione dei pagamenti, e l'organo di revisione è incaricato di verificare tali attestazioni. Massima attenzione deve essere posta al corretto adempimento degli obblighi derivanti dall'applicazione delle misure di garanzia previste dalla L. n. 145 del 2018, la cui verifica della corretta attuazione è demandata all'organo di revisione per espressa previsione legislativa.

### **13.6. I sistemi di valutazione delle *performance***

Su un secondo piano, la novella legislativa dell'art. 4-*bis* del D.L. 24 febbraio 2023, n. 13, convertito in L. 21 aprile 2023, n. 41, che introduce, nell'ambito dei sistemi di valutazione della *performance*, specifici obiettivi annuali relativi al rispetto dei tempi di pagamento. Questi obiettivi devono essere valutati ai fini del riconoscimento della retribuzione di risultato, in misura non inferiore al 30 per cento, per i dirigenti responsabili dei pagamenti delle fatture commerciali e per i dirigenti apicali delle rispettive strutture. La verifica del raggiungimento degli obiettivi relativi al rispetto dei tempi di pagamento è effettuata dall'organo di revisione, mentre il controllo sulla retribuzione di risultato, la cui erogazione deve essere subordinata al rispetto dei tempi di pagamento da parte della Pubblica Amministrazione, è demandato agli organismi/nuclei di valutazione.

### **13.7. Il ruolo degli organismi /nuclei di valutazione**

Infine, agli organismi/nuclei di valutazione è affidato il ruolo attivo e propositivo di proporre eventuali integrazioni/implementazioni nella sezione performance del PIAO – Piano integrato di attività e organizzazione – garantendo che il rispetto

dei tempi di pagamento sia un obiettivo trasversale all'intera struttura organizzativa. Questo assicura il collegamento tra il valore assunto dal tempo medio di ritardo e la performance erogata ai dirigenti/responsabili dei servizi.

#### **14. La centralità della gestione della liquidità PNRR: ruolo e responsabilità dell'organo di revisione**

Le osservazioni che precedono dimostrano la rinnovata necessità di garantire la doverosa attenzione, da parte soprattutto dell'Organo di revisione, nei confronti della gestione della liquidità afferente il PNRR, anche tenendo conto di possibili problematiche legate alla intempestività delle erogazioni ministeriali. Rileva a tal riguardo, come già segnalato nella delibera n. 5/2024, l'importanza e la riaffermata centralità -nel nuovo sistema contabile- della verifica di cassa, dei momenti afferenti la genesi e la ricostituzione delle giacenze, la disamina contenutistica della liquidità stessa dell'ente, che non può essere ridotta a mero adempimento meccanico, da parte dell'organo di revisione.

In questa occasione, è necessario richiamare il pieno rispetto dei principi afferenti la movimentazione delle poste PNRR, trattandosi di poste assai cospicue, gestite con meccanismi derogatori delle ordinarie regole contabili, potenzialmente pregiudizievoli per la tenuta degli equilibri di bilancio, ove non accuratamente monitorate e gestite dai vari livelli di governo interessati alla realizzazione degli interventi ivi contemplati: la verifica che l'organo di revisione svolge ai sensi dell'art 223 del TUEL, non può quindi trascurare le dinamiche afferenti le entrate e le uscite PNRR in termini di cassa, né deve omettere o tralasciare le eventuali criticità scaturenti dalla diacronia dei flussi finanziari e dalla loro mancata ricostituzione entro termini accettabili, proprio, in ultima analisi, ai fini della corretta formulazione del risultato di amministrazione, di cui il fondo cassa rappresenta elemento essenziale, funzionale a misurare l'equilibrio di bilancio (e la sua compromissione a seguito dei fenomeni patologici qui descritti).

#### **PQM**

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna nel concludere l'esame sulla documentazione pervenuta dal comune di Villa Minozzo (RE):

##### **circa la gestione della liquidità:**

A) prende atto della dichiarata presenza di giacenze vincolate e della indicazione nei verbali di cassa delle stesse;

B) prende atto della mancata indicazione, nei verbali di cassa, dell'esame e dell'analitica informazione circa la durata dell'anticipazione di tesoreria nel trimestre di volta in volta considerato;

C) rileva la mancanza, nelle verifiche di cassa, dell'esame delle conciliazioni tra la contabilità dell'Ente, Tesoriere, Banca d'Italia e SIOPE;

D) prende atto della presenza di giacenze in conti correnti non di tesoreria;

E) raccomanda, anche in ossequio al principio contabile della chiarezza, una puntuale verifica sulle giacenze in conti correnti non di tesoreria, sulle cause che ne hanno determinato la loro gestione e i relativi titoli nonché sulle dinamiche di una necessaria riconduzione della gestione alle garanzie normativamente stabilite dettate per una loro puntuale rendicontazione;

F) richiama l'organo di revisione ad una più attenta, corretta e completa stesura dei verbali di cassa dai quali emergano le vicende genetiche e funzionali afferenti la gestione della liquidità, così come descritte in premessa e all'uopo espressamente richieste dalla normativa dell'armonizzazione contabile (artt. 180, 195, 222 del TUEL);

**circa la individuazione del fondo rischi:**

A) prende atto della dichiarata assenza di accantonamenti al fondo rischi da contenzioso;

B) esorta a un puntuale adempimento degli obblighi in merito, rammentando, in via generale, la specifica responsabilità che grava sugli organi dell'Ente e sull'Organo di revisione, in termini di puntuale e analitica vigilanza sulle casistiche di contenzioso pendente, così come sulla corretta quantificazione degli accantonamenti relativi;

C) richiama specificamente l'Organo di revisione alla verifica degli obblighi di accantonamento di cui è chiamato ad attestare la congruità, nonché, in ogni caso e anche a prescindere dalla eventuale assenza del fondo rischi, sulla esigenza di una puntuale ed analitica ricognizione che esclude, per i motivi indicati in premessa, l'utilizzo della modalità di controllo a campione;

**circa le risorse finanziarie derivanti dal PNRR:**

A) rileva la mancata indicazione nei verbali di cassa dell'Organo di revisione, nonché le eventuali movimentazioni, anche negative, afferenti le poste del PNRR;

B) richiama, altresì, l'Organo di revisione ad attuare una più completa stesura dei verbali di cassa.

- dispone che copia della presente deliberazione sia trasmessa in via telematica al Consiglio comunale, per le valutazioni di propria pertinenza e per gli eventuali adempimenti di specifica competenza, stabilite dell'art. 235, c. 2 del TUEL, nonché al Sindaco e all'Organo di revisione del Comune di Villa Minozzo (RE);

- dispone che copia della presente deliberazione sia trasmessa in via telematica al Ministero dell'Interno

- dispone, infine, che la stessa sia pubblicata sul sito internet istituzionale della Corte dei conti-banca dati del controllo e che l'originale resti depositato presso la segreteria di questa Sezione regionale di controllo.

Così deciso in Bologna, nella Camera di consiglio del 15 maggio 2024.

Il Presidente

Marcovalerio Pozzato

*(firmato digitalmente)*

Il relatore

Tiziano Tessaro

*(firmato digitalmente)*

Depositata in segreteria in data 7 giugno 2024

Il funzionario preposto

Roberto Iovinelli

*(firmato digitalmente)*