

Deliberazione n. **42/2026/PRSE***Corte dei Conti*

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

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

* riunito mediante collegamento telematico

Adunanza del 16 aprile 2026
Comune di Vigarano Mainarda (FE)
Rendiconto 2024 e Preventivo 2025-27

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

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

Vista la L. 14 gennaio 1994, n. 20;

Visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria una Sezione Regionale di Controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000, modificato con le deliberazioni delle Sezioni Riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, e, da ultimo, con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229, del 19 giugno 2008;

Visto il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali;

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

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

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

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

Visto l'art. 148-*bis*, c. 3, del TUEL, così come introdotto dalla lett. e), del c. 1 dell'art. 3, D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 213 del 7 dicembre 2012;

Vista la deliberazione n. 7/SEZAUT/2025/INPR con la quale la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ha approvato le linee-guida per la relazione dell'Organo di revisione economico-finanziaria sul bilancio di previsione 2025-2027;

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

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

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

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

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

Vista la nota prot. n. 1175 in data 11 marzo 2026 con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

Viste le deduzioni fatte pervenire con nota ricevuta a firma del Sindaco e dell'Organo di revisione;

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

Udito il relatore, Consigliere Tiziano Tessaro.

RITENUTO IN FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2026, ha esaminato la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio 2025/27 e al rendiconto per l'esercizio 2024 del Comune di Vigarano Mainarda, ed in particolare: le relazioni dell'Organo di revisione sul bilancio di previsione per gli esercizi 2025/27

e sul rendiconto per l'esercizio 2024, inviate a questa Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1 c. 166, l. 266/2005, redatte in conformità alle linee-guida approvate dalla Sezione delle autonomie di questa Corte dei conti con deliberazioni n. 7/SEZAUT/2025/INPR e n. 8/SEZAUT/2025/INPR, mediante la compilazione dei questionari ivi allegati (di seguito anche "questionari"); le relazioni dell'Organo di revisione, prodotte ai sensi dell'art. 239 del TUEL, sulla proposta di bilancio di previsione 2025-27 e sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione per l'esercizio finanziario 2024; gli schemi di bilancio presenti nella Banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP) relativi ai suddetti documenti contabili; l'ulteriore documentazione relativa al bilancio preventivo e al rendiconto presente sul sito internet istituzionale del Comune di Vigarano Mainarda.

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

EQUILIBRI DI BILANCIO

	Rendiconto 2024
Equilibrio di parte corrente (O1)	€ 0,00
Equilibrio di parte capitale (Z1)	€ 111.981,32
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00
Equilibrio finale	€ 111.981,32

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

RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE

	Rendiconto 2024
Fondo cassa al 31 dicembre 2024	€ 1.646.306,40
Residui attivi	€ 6.225.263,22
Residui passivi	€ 6.729.797,81

FPV per spese correnti	€ 128.443,07
FPV per spese in conto capitale	€ 0,00
Risultato di amministrazione	€ 1.013.328,74
Totale accantonamenti	€ 501.153,47
di cui: FCDE	€ 331.173,25
Totale parte vincolata	€ 425.460,43
Totale parte destinata agli investimenti	€ 0,00
Totale parte libera	€ 86.714,84

L'Organo di revisione, nel parere sul rendiconto 2024, ha dichiarato di aver verificato la regolarità della metodologia di calcolo del FCDE. L'Ente ha previsto un accantonamento pari a € 5.500,00 come fondo perdite aziende e società partecipate, che l'Organo di revisione ha ritenuto congruo rispetto ai risultati di bilancio conseguiti da tali organismi. L'Ente ha previsto un accantonamento a Fondo contenzioso pari a € 100.000,00; tuttavia l'Organo di revisione, sia nel parere sul rendiconto 2024 che nel questionario trasmesso alla Corte dei conti, non ha ritenuto congruo tale accantonamento e nel parere sul bilancio di previsione 2025-27 ha rilevato che l'Ente non aveva predisposto un elenco di giudizi in corso, con connesso censimento delle rispettive probabilità di soccombenza. L'Ente ha infine previsto un accantonamento per l'indennità di fine mandato del Sindaco pari a € 13.000,00 e per rinnovi contrattuali pari a € 25.000,00, che l'Organo di revisione ha dichiarato congrui nel questionario sul rendiconto 2024.

CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

	Accertamenti (a)	Riscossioni (b)	% (b/a)
Tit.1 residui (iniziali+riaccertati)	€ 212.040,11	€ 181.727,26	85,70%
Tit.1 competenza	€ 3.649.613,64	€ 3.516.409,88	96,35%
Tit.3 residui (iniziali+riaccertati)	€ 867.423,44	€ 315.318,71	36,35%

Tit.3 competenza	€ 2.271.982,56	€ 1.877.866,35	82,65%
------------------	----------------	----------------	--------

Nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto dell'anno 2024, l'Ente ha precisato che *"Per il terzo anno consecutivo è proseguita l'attività di revisione puntuale dei residui attivi, finalizzata alla verifica della certezza del loro mantenimento, avviata già a partire dall'esercizio 2022. Nel corso del 2024, l'operazione ha assunto una dimensione particolarmente significativa: sono stati cancellati residui attivi antecedenti all'anno 2021 per un importo complessivo pari a € 1.051.317,28, di cui € 844.788,56 per inesigibilità ed € 206.528,72 per insussistenza del credito. In valore assoluto, l'attività svolta quest'anno è stata molto più massiccia rispetto a quella effettuata nei due esercizi precedenti, sia per volume di importi eliminati che per impatto sul bilancio. A seguito di questa importante attività di riaccertamento, il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE) è stato rideterminato in misura coerente, passando da € 1.195.945,49 del rendiconto 2023 a € 331.173,25 nel rendiconto 2024, con una riduzione complessiva pari a € 864.772,24. Risulta quindi evidente che il saldo tra la cancellazione dei residui attivi e la riduzione del FCDE è positivo per € 186.545,04, rappresentando la parte di residui eliminati che non influiva sul calcolo del fondo in quanto riconducibile a crediti insussistenti. L'operazione ha migliorato sensibilmente la rappresentazione della reale capacità di riscossione dell'ente, rendendo il bilancio più trasparente e aderente alle effettive risultanze economico-finanziarie".* Dai dati rappresentati in tabella l'Ente mostra una buona capacità di riscossione relativamente al titolo 1, sia in competenza che a residuo, e al titolo 3 in competenza, evidenziando invece difficoltà nella riscossione a residuo del titolo 3. In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, dal parere dell'Organo di revisione sul rendiconto 2024 risultano accertamenti per "recupero evasione" per IMU pari a € 110.698,97 con riscossioni per € 28.896,97 e con accantonamento a FCDE a rendiconto per € 61.220,42.

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2024
Fondo cassa finale	€ 1.646.306,40
Cassa vincolata	€ 361.605,15
Tempestività dei pagamenti	-12,04 giorni

Nell'esercizio 2024 il Comune di Vigarano Mainarda non ha fatto ricorso all'anticipazione di tesoreria e ha determinato la cassa vincolata al 31 dicembre 2024.

INDEBITAMENTO

	Rendiconto 2023	Rendiconto 2024
Debito complessivo a fine anno	€ 4.734.591,79	€ 6.963.454,33

L'Ente, nell'esercizio 2024, ha contratto nuovo debito per € 2.578.862,53; non ha effettuato operazioni di rinegoziazione dei mutui e la percentuale di incidenza degli interessi passivi sulle entrate correnti ammonta al 6,23%. Nel questionario sul rendiconto 2024 l'Organo di revisione ha dichiarato che il Comune non ha in essere garanzie — quali fidejussioni o lettere di patronage — o altre operazioni di finanziamento a favore di propri organismi partecipati o soggetti diversi dagli organismi partecipati; l'Ente, inoltre, non ha in corso contratti relativi a strumenti finanziari derivati.

2.1. Dalla documentazione versata in atti per l'esercizio 2024 risulta inoltre quanto segue: il rendiconto 2024 è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 20 del 30 aprile 2025; l'Organo di revisione non ha rilevato gravi irregolarità contabili o gravi anomalie gestionali e/o suggerito misure correttive non adottate dall'Ente; sussiste coerenza nell'ammontare del fondo pluriennale vincolato (FPV) iscritto nel rendiconto 2024; l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli artt. 203, 204 e 207 del TUEL; a rendiconto 2024 risultano rispettati tutti i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario; nel corso dell'esercizio 2024 non sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio; nell'esercizio 2024 è stato rispettato il vincolo di spesa per il personale dettato dai cc. 557 e 562 della L. n. 296/2006; l'Ente ha provveduto ad adottare il piano dei conti integrato di cui all'allegato n. 6 del D.Lgs. n. 118/2011, a tenere la contabilità economico-patrimoniale nel rispetto del Principio contabile 4/3 e ad aggiornare gli inventari per determinare l'effettiva consistenza del patrimonio. La nota informativa allegata al rendiconto non risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo, così come rimarcato dalla Sezione delle autonomie con la deliberazione SEZAUT/2/2016/QMIG, e non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati.

3. Il bilancio di previsione per il triennio 2025–27 del Comune di Vigarano Mainarda è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 74 del 23 dicembre 2024 e l'Organo di revisione, nella relazione prodotta ai sensi dell'art. 239 del TUEL, ha espresso parere favorevole.

4. Si rammenta, infine, che il Comune di Vigarano Mainarda era stato destinatario di specifica pronuncia inerente i rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 (deliberazione n. 129/2021/PRSE), con cui la Sezione aveva rilevato profili di criticità in merito all'equilibrio di parte corrente negativo a rendiconto 2019, al fondo crediti di dubbia esigibilità, al fondo perdite società partecipate e alla mancata acquisizione da organismi partecipati delle note asseverate da parte dei rispettivi organi di revisione, relative ai rapporti creditori e debitori con il Comune.

5. Ciò premesso, in esito agli elementi di potenziale criticità, anche in chiave dinamica, il magistrato istruttore ha avviato una apposita istruttoria, chiedendo al Comune, con nota prot. n. 1175 dell'11 marzo 2026, di fornire chiarimenti in merito ai seguenti punti sul rendiconto 2024 e sul bilancio di previsione 2025/27: Fondo contenzioso; Capacità di riscossione; Destinazione di entrate vincolate a spese correnti, ai sensi dell'art. 195 c. 2 TUEL; Rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati; Spese per il personale.

5.1. In esito alla ricezione della predetta nota istruttoria, il Comune, con nota prot. C.d.c. n. 1406 del 27 marzo 2026, ha fornito i seguenti chiarimenti.

5.1.1. In merito alla congruità del fondo contenzioso, il Comune ha riferito di aver proceduto nel corso dell'esercizio 2025 ad una ricognizione puntuale dei contenziosi in essere, mediante acquisizione di specifiche valutazioni da parte dei legali incaricati del patrocinio delle cause; dalle valutazioni tecniche acquisite è emersa una limitata probabilità di soccombenza nei giudizi pendenti, sì da consentire l'integrale liberazione dell'accantonamento al fondo contenzioso precedentemente iscritto a rendiconto 2024 nella misura di € 100.000,00; con deliberazione della Giunta comunale n. 97 del 28 novembre 2025 è stata approvata la ricognizione dei contenziosi in essere e disposta la conseguente liberazione del fondo, sulla quale è stato acquisito il parere favorevole dell'Organo di revisione economico-finanziaria ai sensi dell'art. 239 del TUEL.

5.1.2. In merito alle difficoltà di riscossione a residuo del titolo 3, l'Ente ha riferito di essere consapevole della necessità di rafforzare le attività di recupero delle posizioni creditorie più risalenti e ha comunicato di aver avviato una verifica complessiva dei residui attivi nell'ambito delle attività di riaccertamento ordinario, valutando strumenti organizzativi finalizzati a migliorare l'efficacia della riscossione coattiva, anche mediante eventuale affidamento delle attività di recupero a soggetti iscritti all'albo dei concessionari della riscossione di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997.

5.1.3. In merito all'utilizzo di entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti, ai sensi dell'art. 195 del TUEL, l'Ente ha riferito che la situazione della cassa vincolata presentava criticità di natura storica, risalenti a gestioni pregresse. Nel corso dell'esercizio 2025 il Comune ha avviato un'attività di ricostruzione analitica della consistenza dei vincoli di cassa, effettuata dal Servizio finanziario in collaborazione con il Tesoriere comunale; l'esito di tale attività è stato formalizzato nella relazione del Responsabile del Servizio finanziario con prot. n. 0000952 del 20 gennaio 2026, dalla quale è emersa la necessità di procedere ad una ricostruzione complessiva della situazione dei vincoli di cassa; con deliberazione della Giunta comunale n. 2 del 12 gennaio 2026 l'Amministrazione ha preso atto delle risultanze della ricostruzione effettuata e con determinazione del Responsabile del Servizio finanziario n. 34 del 20 gennaio 2026 l'Ente ha proceduto alla regolarizzazione della situazione dei vincoli di cassa.

5.1.4. Con riferimento alla verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, l'Ente ha riferito di aver provveduto alla ricognizione dei saldi reciproci in sede di predisposizione del rendiconto della gestione 2024, ai sensi dell'art. 11, comma 6, lett. j), del D.Lgs. n. 118/2011, precisando di non aver proceduto all'asseverazione nei confronti delle partecipazioni non rilevanti ai fini del consolidamento, tra cui la partecipazione detenuta in Hera S.p.A. — pari allo 0,1132% del capitale sociale —, in quanto trattasi di società quotata in mercati regolamentati e, come tale, esclusa dal perimetro di consolidamento ai sensi dei principi contabili applicati. Le attestazioni pervenute dagli altri organismi sono state acquisite agli atti dell'Ente e utilizzate ai fini della predisposizione della nota informativa allegata al rendiconto della gestione 2024; i dati trasmessi sono stati oggetto di verifica e riconciliazione con le risultanze della contabilità dell'Ente, come da documentazione istruttoria predisposta dal Servizio finanziario, e la ricognizione è stata formalizzata con documento di verifica dei crediti e debiti reciproci con le società

partecipate prot. n. 3036 del 28 febbraio 2025, predisposto dal Responsabile del Servizio finanziario; con riferimento al profilo dell'asseverazione, la ricognizione dei rapporti creditori e debitori è stata comunque posta all'attenzione dell'Organo di revisione nell'ambito delle verifiche sul rendiconto della gestione.

5.1.5. In relazione alla certificazione prevista dall'art. 40-*bis* del D.Lgs. n. 165/2001, l'Ente ha rappresentato che l'Organo di revisione ha espresso il proprio parere sulla relazione illustrativa e sulla relazione tecnico-finanziaria relative alla contrattazione integrativa; in particolare, l'Organo di revisione ha rilasciato verbale n. 15 del 19 dicembre 2024, allegato alla deliberazione della Giunta comunale n. 100 del 20 dicembre 2024, con la quale la Giunta ha autorizzato la delegazione trattante alla sottoscrizione della modifica al contratto collettivo decentrato integrativo per il triennio 2023-2025.

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

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Dopo la riforma del Titolo V Parte II della Cost., la L. 5 giugno 2003, n. 131, concernente "*Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3*" ha introdotto forme di controllo cd. "*collaborativo*" nei confronti di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni (art. 114 Cost.), finalizzate alla verifica del rispetto degli equilibri di bilancio da parte delle Autonomie territoriali, in relazione ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (art. 117 Cost.). La L. 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge finanziaria 2006) ha poi previsto, per gli Organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, l'obbligo di trasmissione alle competenti sezioni regionali di controllo di una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo, sulla base di criteri e linee guida definiti dalla Corte dei conti, affinché tale adempimento dia conto, in particolare, del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno e dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, u.c., della Cost., nonché di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'Organo di revisione. Chiamata a pronunciarsi su

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

1.1. L'art. 3, c. 1, lett. e), del D.L. n. 174 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 213 del 2012, ha introdotto nel D.Lgs. n. 267 del 2000 l'art. 148-*bis* — intitolato "*Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali*" —, il quale prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, c. 6, della Cost., della sostenibilità dell'indebitamento e dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti; ai fini della verifica in questione, la Sezione regionale di controllo deve accertare che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici locali e di servizi strumentali. In conformità alla disposizione dell'art. 148-*bis*, c. 3, del D.Lgs. n. 267 del 2000, qualora le Sezioni regionali della Corte accertino la sussistenza di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di stabilità interno, gli enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio, nonché a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati, affinché la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi siano idonei a rimuovere le irregolarità ed a ripristinare gli equilibri di bilancio; in caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi, o di esito negativo della valutazione, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

Sulle disposizioni normative appena esaminate, la Corte costituzionale (sent. n. 60/2013) ha evidenziato come l'art. 1, c. da 166 a 172, della L. n. 266 del 2005 e l'art. 148-*bis* del D.Lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, c. 1, lett. e), del D.L. n. 174/2012, abbiano istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzate ad evitare e prevenire situazioni di pregiudizio irreparabile agli equilibri di bilancio; tali controlli si collocano su profili distinti rispetto al controllo sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di regioni, province e comuni, in forza del supremo interesse alla legalità finanziaria ed alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.), assumendo ancora maggiore rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, c. 1, della L. cost. 20 aprile 2012, n. 1, che, nel comma introdotto a modifica dell'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea. Qualora le riscontrate irregolarità non integrino fattispecie sanzionabili ai termini di cui al c. 3 dell'art. 148-*bis* TUEL, la Sezione regionale di controllo rinviene comunque la necessità di richiamare l'attenzione dell'ente — in particolare degli organi politici e degli organi tecnici di controllo (responsabile dei servizi finanziari, revisori dei conti, segretario comunale), ognuno per la parte di competenza — affinché possano essere adottate le opportune misure di autocorrezione; in tale contesto si inserisce la riforma operata dal D.Lgs. n. 118/2011 che, in attuazione della delega contenuta nella L. 5 maggio 2009, n. 42, ha intrapreso il processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati, giacché dalla leggibilità e confrontabilità dei bilanci pubblici dipende la corretta valutazione degli andamenti della finanza territoriale, i cui esiti si riflettono sui conti pubblici nazionali.

1.2. Con riferimento alla fase di avvio del procedimento di controllo dei rendiconti da parte delle Sezioni regionali, la Sezione delle autonomie ha precisato che *"le Linee guida ed il questionario costituiscono un supporto operativo fondamentale e propedeutico agli approfondimenti istruttori di cui le stesse ravvisino la necessità"* (del. n. 12/SEZAUT/2019/INPR del 28 maggio 2019), sebbene l'interpretazione sistematica della vigente normativa, orientata dai principi costituzionali, non escluda la possibilità di estendere le verifiche contabili, in primo luogo al fine di accertare l'attualità degli equilibri economico-finanziari e la regolarità contabile. Del resto, da lungo tempo la Corte costituzionale evidenzia che il controllo in esame si pone in una prospettiva non più statica ma dinamica, in grado di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive, funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio (*ex multis*, sent. n. 179/2007); ne consegue che l'attività di controllo deve

consentire di rappresentare non solo le gravi irregolarità eventualmente riscontrate, ma anche l'effettiva situazione finanziaria che ne discende, a vantaggio della collettività interessata e degli organi elettivi degli enti controllati, affinché questi ultimi possano responsabilmente assumere le decisioni correttive ritenute più appropriate (*ex multis*, Sezione regionale di controllo per la Calabria, del. 8 gennaio 2020, n. 4). Coerentemente, la Sezione delle autonomie raccomanda alle Sezioni territoriali di *"avvicinare le analisi sui documenti di bilancio all'esercizio finanziario più prossimo a quello in corso di gestione"*, al fine di *"collegar[ne] gli effetti delle pronunce delle Sezioni regionali alla formalizzazione delle decisioni di programmazione/rendicontazione/correzione di competenza dell'ente"* (del. n. 3/SEZAUT/2019/INPR del 4 febbraio 2019). La verifica degli equilibri in chiave dinamica non può pertanto prescindere dalla considerazione circa l'effettiva e duratura tenuta degli stessi, quale momento di scrutinio del raggiungimento di una situazione stabile di equilibrio del bilancio (Corte cost., sent. n. 18/2019), la quale non può essere condizionata da fattori contingenti; è utile sottolineare come il principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponda ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nella quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate. La cennata connotazione dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013) che assume il controllo finanziario sugli enti locali, proprio perché preventivo (Corte cost., sent. n. 60/2013) rispetto ai più gravi eventi perturbanti (Corte cost., sent. n. 70/2012) dell'equilibrio di bilancio, ne delinea il carattere fondamentalmente concomitante, poiché volto a segnalare tempestivamente le eventuali criticità con gli esiti cogenti (Corte cost., sent. n. 40/2014) contemplati dall'art. 148-*bis* del TUEL e ad intercettare i sottostanti fatti gestionali (Corte cost., sent. n. 184/2022) suscettibili di riverberare in termini pregiudizievoli i loro effetti sul bilancio in corso, pur partendo dall'analisi dei documenti contabili afferenti a esercizi precedenti. Un'analisi fondata su tale visione dinamica non può in ogni caso prescindere da una positiva valutazione sulla veridicità e sull'attendibilità dei dati contabili indicati nei documenti dell'ente: giacché *"la copertura finanziaria delle spese deve indefettibilmente avere un fondamento giuridico, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero nel bilancio per realizzare nuove e maggiori spese"* (Corte cost., sent. n. 197/2019), occorre che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della quantificazione delle espressioni numeriche (Corte cost., sent. n. 227/2019), a garanzia del raggiungimento di un equilibrio stabile e duraturo.

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

1.3.1. Ai fini del primo parametro preso in considerazione dalla norma dell'art. 148-*bis* del TUEL, la Sezione evidenzia che *"il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci"* (Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 8.6 del *diritto*) e che la disciplina della contabilità pubblica deve trovare nel risultato di amministrazione un veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 4 del *diritto*). Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del TUEL quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita; la disciplina dell'istituto trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del TUEL, che al c. 1 dispone la distinzione in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati, precisando altresì le condizioni costitutive di ciascuna componente e le conseguenze del caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprenderle. Appare quindi chiaro che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'ente, dal momento che ne rappresenta il coefficiente necessario ai fini dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 18/2019); esso trova un concreto momento di declinazione nell'art. 162 del TUEL, che richiede il pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo.

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

crescita dell'indebitamento: uno di carattere qualitativo, relativo alla destinazione delle risorse così acquisite, e l'altro di carattere quantitativo, relativo alla sostenibilità degli oneri annuali che discendono dall'indebitamento. Rispetto al primo profilo, l'art. 119, c. 6, della Cost. stabilisce che gli enti territoriali possono indebitarsi per le sole spese di investimento, rafforzando il divieto già sancito a livello di legislazione ordinaria dall'art. 3, c. 16, della L. 24 dicembre 2003, n. 350; sotto il secondo profilo, l'art. 203 del TUEL detta regole per la contrazione di nuovo indebitamento tali da assicurare che i connessi oneri non assumano dimensioni suscettibili di vulnerare la stabilità finanziaria dell'ente. Le dimensioni fondamentali della gestione, correlate al rispetto degli equilibri di bilancio e alla sostenibilità dell'indebitamento, sono pertanto tra loro strettamente connesse; sicché il governo della loro evoluzione è funzionale al mantenimento di una situazione di sana gestione finanziaria da parte dell'ente, proprio perché su di esse si concentra il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti, in chiave necessariamente dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013).

1.3.3. Per ciò che concerne il vincolo di finanza pubblica di cui all'art. 1, c. 821, della L. n. 145/2018, mette conto rilevare che la norma indicata prevede che gli enti si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo desunto, in ciascun anno, dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione, previsto dall'All. 10 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118. Il vincolo anzidetto deve essere tuttavia tenuto distinto dall'equilibrio di bilancio, giacché — come puntualizzato dalla Corte dei conti, SS.RR. in sede di controllo, deliberazione n. 4/2019/RQ — la disciplina dell'equilibrio finanziario complessivo degli enti territoriali non può essere sovrapposta con la normativa in tema di pareggio di bilancio o saldo di finanza pubblica, funzionale all'osservanza degli obiettivi posti in sede europea; detto vincolo rileva peraltro ai fini di quanto stabilito dall'art. 148-*bis* del TUEL, la cui formulazione deve essere interpretata in coerenza con la ratio dell'istituto, che vede nel patto di stabilità — ora saldo di finanza pubblica — uno dei principali oggetti di verifica affidati alle Sezioni di controllo (Corte dei conti, SS.RR. in s.c., n. 3/2018/EL).

1.3.4. I parametri anzidetti delineano le peculiarità funzionali (Corte cost., sent. n. 40/2014) del controllo intestato alla Sezione regionale. Il mantenimento di un equilibrio stabile consente all'ente di mantenersi, in prospettiva, in una situazione di avanzo di amministrazione e di sostenibilità dell'indebitamento: così che la verifica della Corte dei conti andrà ad esaminare non solo le violazioni dirette del precetto, riguardato sotto gli aspetti della violazione dell'equilibrio, dell'indebitamento e del pareggio, ma anche i profili elusivi dei vincoli anzidetti che si rinvergono dall'esame dei fenomeni gestionali sottostanti (Corte cost., sent. n. 184/2022) — quali le

fattispecie di incorretta allocazione dei rischi nel partenariato pubblico-privato, nel leasing, nel rilascio di garanzie o di artificioso raggiungimento del saldo di finanza pubblica —, nonché della corretta analisi delle fattispecie giuridiche sottostanti *"in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio"* (Corte cost., sent. n. 184/2022), il parametro normativo del controllo sui bilanci preventivi e successivi essendo costituito *"dalle regole e principi in materia di patto di stabilità, dal principio dell'equilibrio, dalle specifiche regole contabili dettate per dette finalità e, in generale, dal principio di legalità finanziaria"* (Corte cost., sent. n. 40/2014).

1.4. La Sezione Autonomie, con del. n. 10/2022/INPR, nell'approvare le linee guida per la relazione dell'Organo di revisione economico-finanziaria dei Comuni sul rendiconto 2021, ha evidenziato la necessità di verificare, da parte degli organi interni di revisione e delle Sezioni regionali, la sana gestione, focalizzando l'analisi sull'esigenza di ripristinare i parametri finanziari di carattere ordinario e sui principali aspetti strutturali a presidio dell'equilibrio di bilancio, al fine di neutralizzare ed evidenziare per tempo gli effetti negativi del trascinarsi di componenti finanziarie positive "non ordinarie" annidate nei resti di amministrazione e del conseguente effetto di "mascheramento" di potenziali criticità strutturali di bilancio.

1.5. La L. 29 dicembre 2022, n. 197 (Legge di Bilancio per l'anno 2023) ha introdotto una serie di disposizioni rilevanti per i Comuni in termini di nuove o riconfermate risorse a finanziamento di fondi dedicati e di agevolazioni gestionali previste in via eccezionale per l'anno 2023, nonché rilevanti disposizioni in materia di entrate proprie, tra cui l'introduzione di modalità automatiche di rottamazioni e stralci dei carichi affidati all'Agente della riscossione. In tema di entrate, i temi dell'evasione fiscale e dell'omissione di versamenti dovuti assumono per i Comuni — in relazione alle imposte (IMU e addizionale comunale all'IRPEF) il cui gettito ha importanti incidenze sugli equilibri finanziari essendo entrate ricorrenti utili a sostenere indistintamente la parte corrente della spesa — un rilievo diretto sugli equilibri finanziari, giacché l'ottimizzazione della riscossione riverbera positivamente non solo sugli equilibri correnti di competenza, attraverso una riduzione nel tempo del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità, ma anche sugli equilibri di cassa, consentendo di disporre di maggiore liquidità per far fronte in modo tempestivo ai pagamenti dell'ente ed evitare l'irrigidimento della spesa connesso all'accantonamento al Fondo di garanzia dei debiti commerciali. Rendere la riscossione più efficiente è peraltro un tema di valore pubblico poiché solo la piena effettività delle entrate rende possibile la realizzazione delle politiche pubbliche locali, sì che la giurisprudenza della Corte costituzionale ha più volte ribadito come adempiere agli obblighi tributari sia

funzionale al finanziamento dei diritti, non perché si tratti di uno scambio fiscale, bensì in definitiva di un dovere di solidarietà. La Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna ha più volte specificato che gli accantonamenti al FCDE conseguenti a criticità legate alla riscossione non possono essere considerati risolutivi in un'ottica di lungo periodo, entro la quale l'ente deve, senza indugio, provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva realizzazione delle entrate in misura tale da permettere una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie politiche atte a soddisfare i bisogni della collettività; in difetto di ciò lo scenario prospettico prevede che il FCDE cresca a dismisura, generando disequilibri strutturali, paralizzando la capacità di spesa e la capacità amministrativa e segnando in modo irrimediabile le sorti dell'ente. L'Organo di revisione, esercitando la propria funzione di collaborazione con l'organo consiliare di cui al c. 1, lett. a) dell'art. 239 del TUEL, è chiamato ad un'attività di monitoraggio nel tempo che si può articolare non solo nell'esame del trend del FCDE, ma anche nella valutazione di altri indicatori quali l'indicatore di velocità di riscossione, il tasso di formazione dei residui attivi, il tasso di smaltimento dei residui attivi e tutti gli altri indicatori di misurazione delle performance delle entrate di cui all'art. 18-*bis* del D.Lgs. n. 118/2011; allorquando dai monitoraggi effettuati sulla riscossione emergano criticità, l'Organo di revisione è tenuto a suggerire all'ente di intraprendere percorsi virtuosi improntati a maggiore efficienza. Al fine di valutare il livello di salute finanziaria degli enti locali, si rileva che la Sezione autonomie, con del. n. 14/2021, ha elaborato un indice sintetico di salute finanziaria attraverso l'analisi comparata di dieci indicatori di bilancio che fanno riferimento alla consistenza e alla qualità del risultato d'amministrazione, alla consistenza dei crediti su entrate proprie correnti sorti da più di 12 mesi, all'equilibrio strutturale di parte corrente, alla rigidità della spesa causata dal personale, alla saturazione dei limiti di indebitamento, al tempo di estinzione teorica dell'indebitamento, all'utilizzo delle anticipazioni di tesoreria e al relativo mancato rimborso e ai residui passivi delle spese correnti.

1.6. L'anzidetta rilevazione della situazione finanziaria dell'esercizio oggetto della presente analisi potrebbe verosimilmente subire una intuibile variazione sul versante dinamico, dovuta a una serie di fattori esogeni di carattere contingente. Il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, bensì esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio (Corte cost., sent. n. 250/2013): di talché, al di là degli interventi di carattere una tantum disciplinati dal Legislatore in soccorso degli enti locali, diviene doveroso da parte del

Comune apprestare i necessari strumenti per garantire l'indispensabile flessibilità del bilancio; a presidiare il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio (*ex plurimis* Corte cost., sentenze n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), che "*consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*" (Corte cost., sent. n. 250/2013), è pertanto funzionalmente astretta la doverosità dell'adozione di "*appropriate variazioni del bilancio di previsione, in ordine alla cui concreta configurazione permane la discrezionalità dell'amministrazione*" (Corte cost., sent. n. 266/2013).

2. Per l'esame dei rendiconti relativi all'esercizio 2024 e al bilancio di previsione 2025-27 questa Sezione ha definito i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (deliberazione n. 160/2025/INPR del 18 dicembre 2025) e precisamente:

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

All'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di Vigarano Mainarda, selezionato in base al criterio n. 5, si rilevano i seguenti profili di criticità.

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

3.1. Premessa sistematica: il risultato di amministrazione come grandezza bivalente soggetta a controllo

La Sezione ha proceduto all'esame analitico delle singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL, concentrando la propria attenzione su quelle che richiedono profili di necessario controllo in capo agli organi a ciò deputati dalla norma. Tale verifica si impone in termini di assoluta indefettibilità, atteso che una non corretta determinazione del

risultato di amministrazione costituisce fonte di potenziale squilibrio strutturale, compromettendo non soltanto la possibilità di recupero di eventuali disavanzi, ma altresì l'obiettivo di una sana gestione duratura e stabile dell'ente (Corte cost., sent. n. 18/2019): la corretta costruzione del risultato di amministrazione non attiene, pertanto, a un mero adempimento contabile formale, bensì si configura come condizione strutturale di attendibilità del rendiconto e, per ciò stesso, di legittimità dell'azione amministrativa dell'ente locale, in quanto il rendiconto costituisce il documento contabile fondamentale attraverso il quale la collettività amministrata è posta in condizione di valutare la rispondenza della gestione finanziaria ai principi di equilibrio, efficienza ed efficacia sanciti dagli artt. 81 e 97 Cost.

Entro tale cornice sistematica è necessario tenere presente che il risultato di amministrazione è una grandezza intrinsecamente bivalente: esso esprime, per un verso, la dimensione di competenza — vale a dire il saldo tra le entrate accertate e le spese impegnate al netto delle poste rettificative — e, per altro verso, la dimensione di cassa, che ne misura la corrispondenza con le disponibilità liquide effettivamente nella disponibilità dell'ente. La corretta rappresentazione di entrambe le dimensioni è condizione necessaria affinché il risultato di amministrazione esprima una grandezza attendibile e non meramente formale; ove l'una o l'altra dimensione risulti alterata — per sovrastima di crediti non esigibili, per errata perimetrazione della cassa vincolata, o per entrambe le ragioni — il saldo complessivo viene a riflettere una situazione finanziaria che non corrisponde alla realtà economica sottostante, con le conseguenti ricadute sulla programmazione e sulla gestione.

Alla luce di tali premesse, l'istruttoria svolta sul Comune di Vigarano Mainarda ha fatto emergere una serie di criticità che non si prestano a essere considerate isolatamente, in quanto condividono una medesima radice strutturale: tutte, pur manifestandosi su piani tecnico-contabili distinti, incidono sulla componente di liquidità del risultato di amministrazione, alterandone la rappresentazione tanto sul versante della cassa disponibile quanto su quello della quantificazione dei crediti effettivamente esigibili. Si tratta, più precisamente, della scarsa capacità di riscossione delle entrate extratributarie in conto residui, dei suoi riflessi sulla corretta quantificazione dei residui attivi e sulla congruità del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità — correttamente alimentato dall'Ente, ma necessariamente condizionato nella propria funzione dalla qualità della base di calcolo sulla quale insiste — e, infine, del tardivo riallineamento contabile dei saldi di cassa vincolata al perimetro tassativo introdotto dalla L. n. 95/2024: tre profili che si rivelano tra loro funzionalmente connessi entro una logica in cui la debolezza sul lato della riscossione effettiva alimenta, per un verso, la tendenza all'accumulo di residui attivi di dubbia esigibilità

e, per altro verso, la pressione sulla cassa vincolata, con effetti distorsivi cumulativi sulla rappresentazione complessiva del risultato di amministrazione.

3.2. Il fatto generatore: la scarsa riscossione come disfunzione strutturale a rilievo bivalente

3.2.1. La rilevazione del fenomeno e il suo significato sistematico

Un primo e qualificante profilo di criticità afferisce alle difficoltà nella riscossione delle entrate extratributarie in conto residui. Dall'analisi delle risultanze contabili sul rendiconto 2024 emerge che il Comune, pur dimostrando una buona capacità di riscossione in competenza, manifesta apprezzabili difficoltà nella riscossione a residuo del titolo 3, presentando una capacità di riscossione su tale voce pari al 36,35%, dato che si colloca al di sotto della soglia di adeguatezza generalmente ritenuta accettabile ai fini di una sana gestione finanziaria. Tale percentuale assume particolare rilievo critico non già soltanto in ragione del dato in sé considerato, bensì per la capacità di tale fenomeno di innescare una concatenazione di effetti che si propagano attraverso i diversi segmenti della gestione contabile, investendo tanto la dimensione della competenza — attraverso l'accumulo di residui attivi di dubbia esigibilità — quanto quella della cassa — attraverso la compressione della liquidità libera e il conseguente ricorso alle entrate vincolate. In tale prospettiva si delinea la struttura logica entro la quale le criticità rilevate devono essere lette: la scarsa riscossione non costituisce un profilo di irregolarità circoscritto, bensì il fattore generativo di due distinti ordini di criticità sul risultato di amministrazione, che la Sezione esamina nei paragrafi che seguono.

3.2.2. Il quadro normativo e i principi costituzionali di riferimento

La funzione della cura delle entrate è stata qualificata come essenziale "condizione di vita per la comunità", al punto da esprimere un interesse "protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale" (Corte cost., sent. n. 45/1963). La Sezione ha in più occasioni sottolineato l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, in quanto la loro effettiva riscossione incide sia sull'effettiva disponibilità di cassa — la cui insufficienza rende evidentemente più difficoltoso il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione — sia sullo smaltimento dei residui attivi (Corte cost., sent. n. 6/2017). La valenza costituzionale di tale obbligo di cura si riflette direttamente sulla disciplina del risultato di amministrazione: una scarsa capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste — anche a residuo — per il finanziamento dei programmi di spesa dell'Ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari del Comune qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei

crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost., sent. n. 4/2020). È pertanto preferibile, in via generale, una maggiore cura nella riscossione delle entrate, idonea a garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio ma necessariamente proiettato in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013), piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'Ente.

3.3. Primo profilo di analisi: residui attivi, riaccertamento e funzione condizionata del FCDE

3.3.1. Il fondamento normativo del riaccertamento e il suo raccordo con la liquidità

Il primo ordine di criticità investe la dimensione della competenza, manifestandosi attraverso la tendenza all'accumulo di residui attivi di dubbia o difficile esazione e le connesse implicazioni sulla corretta quantificazione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità. La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi costituisce adempimento fondamentale ai fini della complessiva attendibilità del rendiconto della gestione, giacché una sovrastima dei residui attivi può portare a un'errata determinazione dell'avanzo o disavanzo dell'Ente, inducendo in errore l'organo di indirizzo politico che approva il bilancio e, al contempo, i terzi — cittadini, creditori e organi di controllo — che su tale documento fanno affidamento. A tale adempimento fanno riferimento le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, c. 3, del TUEL, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'All. n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011 (punto 9.1), le quali postulano l'esigenza di operare una rigorosa ed attenta ricognizione delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio soltanto quelle per le quali la riscossione possa essere prevista con un ragionevole grado di certezza.

Il quadro normativo di riferimento delinea un sistema bifasico che articola le opzioni gestionali dell'ente secondo una sequenza logica di carattere progressivo. In primo luogo, qualora l'Ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di cui all'art. 228 del TUEL, decida di mantenerli nel conto del bilancio, deve verificare, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata — ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito — anche l'effettiva esigibilità del credito, illustrando e motivando nella relazione al rendiconto le condizioni di insolvibilità del debitore; ove risulti che il credito non sia più di fatto esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del

patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizione (art. 230 TUEL, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021). In secondo luogo, il principio contabile 4/2, punto 9.1, prevede la facoltà concessa al responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata di valutare l'opportunità di operare lo stralcio di crediti di dubbia e difficile esazione non riscossi — trascorsi tre anni dalla loro scadenza — riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione.

3.3.2. La funzione condizionata del FCDE e il suo raccordo con la qualità dei residui

In questo quadro si viene progressivamente configurando la connessione sistematica tra la qualità dei residui attivi e la funzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità. Occorre premettere che l'Ente ha correttamente provveduto all'alimentazione del FCDE in conformità alle prescrizioni normative e ai principi contabili applicabili, come attestato dall'Organo di revisione: tale adempimento deve essere riconosciuto nella sua importanza, in quanto esprime una consapevolezza della necessità di presidiare i rischi connessi alla non riscossione dei crediti. Ciò non di meno, la correttezza dell'accantonamento non esaurisce il profilo di riflessione che la Sezione intende sottoporre all'attenzione dell'Ente, atteso che la funzione del FCDE — pur correttamente quantificata — rimane strutturalmente condizionata dalla qualità della base di calcolo sulla quale esso insiste: laddove il riaccertamento dei residui risulti lacunoso per la presenza di crediti inesigibili non stralciati ovvero di crediti sopravvalutati, il FCDE viene ad essere alimentato su una massa di residui attivi che non riflette fedelmente l'effettiva esigibilità dei crediti dell'ente, con il rischio che la sua consistenza, pur formalmente congrua rispetto ai parametri di calcolo, risulti inadeguata rispetto alla reale probabilità di mancata riscossione.

Si assiste, dunque, a una trasformazione della funzione del FCDE da strumento di presidio a potenziale fattore amplificativo dell'errore di rappresentazione contabile, ove la sua quantificazione si innesti su una massa di residui attivi che non riflette l'effettiva esigibilità dei crediti: il FCDE assolve, per tale ragione, a una funzione meramente cautelare e prudenziale che non sostituisce l'obbligo dell'Ente di perseguire l'effettiva riscossione delle proprie entrate attraverso adeguate politiche di recupero né, soprattutto, l'obbligo di un rigoroso riaccertamento che espunga dal conto dei residui le poste ormai irrecuperabili. L'opzione dello stralcio dei crediti trascorsi tre anni dalla loro scadenza, ove esercitata dal responsabile competente con

la riduzione di pari importo del FCDE, ha al riguardo il pregio di assicurare una rappresentazione del risultato di amministrazione depurata da rischi di sovrastima, consentendo altresì una diminuzione della probabilità di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria e, per tale via, contribuendo ad allentare quella pressione sulla liquidità libera che costituisce il presupposto del secondo ordine di criticità, al quale la Sezione rivolge ora la propria attenzione.

3.4. Secondo profilo di analisi: compressione della liquidità libera, cassa vincolata e tardivo riallineamento contabile

3.4.1. La rilevazione del fenomeno e il suo collegamento con la scarsa riscossione

Il secondo ordine di criticità investe la dimensione della cassa, manifestandosi attraverso la compressione della liquidità libera disponibile e le conseguenti difficoltà nella corretta gestione dei saldi di cassa vincolata. In relazione all'utilizzo di entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL, l'Ente ha rappresentato che la situazione della cassa vincolata presentava criticità di natura storica, risalenti a gestioni pregresse. Su tale substrato si iscrive, pertanto, entro una logica in cui le due criticità si alimentano reciprocamente, la questione del tardivo riallineamento contabile dei saldi di cassa vincolata al nuovo perimetro tassativo introdotto dalla L. n. 95/2024: una liquidità libera strutturalmente compressa dalla scarsa riscossione rende più probabile il ricorso alla cassa vincolata per la copertura di spese correnti, rendendo al contempo più ardua la ricognizione e la corretta perimetrazione dei saldi vincolati, con l'effetto di rendere opaca la composizione del risultato di amministrazione proprio nelle sue poste più sensibili sotto il profilo della disponibilità effettiva.

3.4.2. Il quadro normativo: l'evoluzione della disciplina della cassa vincolata dalla deliberazione n. 17/2023 alla L. n. 95/2024

Al fine di apprezzare la portata della criticità rilevata, è necessario ricostruire l'evoluzione normativa che ha interessato la disciplina della cassa vincolata negli ultimi esercizi, in quanto essa costituisce il fondamento giuridico dell'obbligo di riallineamento che l'Ente avrebbe dovuto assolvere entro il 31 dicembre 2024. Il regime tradizionale della cassa vincolata trae il proprio fondamento dall'art. 180, comma 3, lett. d), del TUEL, che prevede che l'ordinativo di incasso rechi l'indicazione degli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da trasferimenti o da prestiti, e dall'art. 185, comma 2, lett. i), del medesimo T.U., che impone ai mandati di pagamento l'attestazione del rispetto dei medesimi vincoli di destinazione; la determinazione della giacenza di cassa vincolata è ulteriormente disciplinata dal

principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, paragrafo 10). Entro questo quadro, il vincolo di cassa operava tradizionalmente sulle sole entrate derivanti da trasferimenti o da prestiti, lasciando al di fuori della sua sfera di applicazione le entrate di natura tributaria o patrimoniale proprie dell'ente.

La deliberazione n. 17/2023/QMIG della Sezione delle Autonomie ha tuttavia affermato un principio di portata innovativa rispetto a tale assetto, estendendo il vincolo di destinazione alla cassa non solo per le ipotesi tradizionali di legge, trasferimenti o prestiti, ma anche allorché l'ente operi una scelta in fase di programmazione destinando entrate proprie a specifiche finalità. Tale interpretazione estensiva ha coinvolto fattispecie quali le sanzioni per violazione del Codice della Strada (art. 208 del D.Lgs. n. 285/1992), i proventi da parcheggi a pagamento (art. 7 del medesimo D.Lgs.), i proventi da titoli abilitativi edilizi e sanzioni (D.P.R. n. 380/2001) e i contributi di urbanizzazione, generando una significativa incertezza operativa per gli enti locali. Il legislatore è intervenuto a ricomporre tale incertezza con la L. 9 luglio 2024, n. 95, entrata in vigore il 7 luglio 2024, che ha introdotto nel TUEL il nuovo art. 187, comma 3-ter, ridefinendo in termini tassativi il perimetro delle entrate soggette a vincolo, articolandolo in quattro categorie: le entrate vincolate per legge o per principi contabili (lett. a), soggette a vincolo di competenza ma espressamente escluse dal vincolo di cassa; le entrate da mutui e finanziamenti per investimenti (lett. b), soggette sia a vincolo di competenza sia a vincolo di cassa; le entrate da trasferimenti con specifica destinazione (lett. c), anch'esse soggette a vincolo sia di competenza sia di cassa; le entrate straordinarie non ricorrenti (lett. d), soggette a vincolo di sola competenza. Il nuovo regime ha così superato definitivamente l'interpretazione estensiva affermata con la deliberazione n. 17/2023/QMIG, ristabilendo un principio di tassatività. Alla ridefinizione del perimetro normativo del vincolo di cassa si accompagna, quale conseguenza operativa indefettibile, l'obbligo di riallineamento contabile: l'entrata in vigore della L. n. 95/2024 ha imposto a tutti gli enti un'operazione straordinaria di ricognizione dei saldi di cassa vincolata, finalizzata a conformarli al nuovo, più ristretto, perimetro vincolistico, da completarsi entro il 31 dicembre 2024 mediante determinazione del Responsabile Finanziario, soggetta alla verifica dell'Organo di revisione ai sensi delle FAQ Arconet n. 34 e del principio contabile Allegato 4/2.

3.4.3. Il tardivo riallineamento contabile: profili critici

Dalla ricostruzione che precede emerge con evidenza che il riallineamento contabile dei saldi di cassa vincolata — che avrebbe dovuto essere completato entro il 31 dicembre 2024 — è stato invece avviato dall'Ente soltanto nel corso dell'esercizio

2025, concludendosi con la deliberazione di Giunta comunale n. 2 del 12 gennaio 2026 e con la determinazione del Responsabile del Servizio finanziario n. 34 del 20 gennaio 2026. In tale prospettiva si delinea un duplice ordine di conseguenze sulla rappresentazione contabile del rendiconto 2024. Sul primo versante, la cassa vincolata risultante dal rendiconto 2024 presenta un saldo sovrastimato rispetto a quello che avrebbe dovuto risultare dall'applicazione della nuova disciplina, con la conseguenza che la cassa libera disponibile risulta corrispondentemente sottostimata; tale sottostima della parte libera della cassa ha un effetto diretto sul risultato di amministrazione, nella cui composizione la parte vincolata e quella libera esprimono grandezze di differente disponibilità per il finanziamento della spesa. Sul secondo versante, il mancato riallineamento ha contribuito a rendere opaco il quadro della gestione di tesoreria, impedendo di verificare con chiarezza se e in quale misura l'utilizzo di entrate vincolate per spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL sia stato determinato da una reale carenza di cassa libera — essa stessa alimentata, come si è illustrato, dalla scarsa riscossione — ovvero da una non corretta tenuta dei saldi di cassa vincolata: si consolida, in tal modo, una condizione di opacità che impedisce non soltanto la corretta lettura del rendiconto 2024, ma anche la verifica della reale efficacia delle misure correttive che l'Ente si propone di adottare per gli esercizi successivi.

La Sezione non può altresì esimersi dal rilevare che anche l'Organo di revisione avrebbe dovuto verificare la corretta esecuzione del riallineamento entro il 31 dicembre 2024, ai sensi delle proprie funzioni di vigilanza sulla regolarità contabile dell'ente di cui all'art. 239 del TUEL e in conformità alle indicazioni operative contenute nelle FAQ Arconet n. 34; l'omessa segnalazione del mancato riallineamento nella relazione al rendiconto 2024 configura un'ulteriore carenza nel presidio che l'Organo di revisione è chiamato ad assicurare a garanzia della corretta rappresentazione della situazione finanziaria dell'ente.

3.5. Convergenza dei due profili di analisi e prescrizioni conclusive

I due profili esaminati nei paragrafi precedenti convergono, in definitiva, in un'unica alterazione della rappresentazione del risultato di amministrazione che investe entrambe le sue dimensioni costitutive: il primo, sul versante della competenza, attraverso la presenza di residui attivi che non riflettono fedelmente l'effettiva esigibilità dei crediti, con le conseguenti implicazioni sulla funzione del FCDE; il secondo, sul versante della cassa, attraverso la sovrastima della componente vincolata e la corrispondente sottostima della liquidità libera disponibile. Il loro effetto combinato è tale da rendere strutturalmente incerta la rappresentazione del saldo

complessivo, precludendo la possibilità di verificare se l'equilibrio finanziario del Comune sia garantito non soltanto nella sua dimensione statica al momento della formazione del bilancio, ma anche nella sua indispensabile proiezione dinamica nel corso dell'esercizio (Corte cost., sent. n. 250/2013).

Il Collegio, nel prendere atto delle azioni correttive intraprese dall'Ente nel corso del 2025 e del conseguente completamento del riallineamento contabile nel gennaio 2026, deve nondimeno rimarcare che la mancata corretta gestione della cassa vincolata quale emersa in sede di rendiconto 2024 e il tardivo assolvimento dell'obbligo di riallineamento al nuovo quadro normativo introdotto dalla L. n. 95/2024 rappresentano comportamenti evidentemente difforni dai canoni della sana gestione finanziaria. Per ciò che concerne il regime di utilizzo della cassa vincolata, la Sezione rammenta che l'art. 195 del TUEL disciplina due distinte ipotesi tra loro soggette a regole di segno parzialmente diverso: quanto all'utilizzo per spese correnti — che nel caso di specie è l'ipotesi verificatasi — esso è consentito soltanto per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'art. 222 del TUEL, con obbligo di reintegro con priorità assoluta mediante le prime entrate libere, il cui mancato tempestivo assolvimento configura una distrazione strutturale delle risorse vincolate verso finalità ad esse estranee; quanto all'utilizzo per spese di investimento diverse da quelle cui le risorse vincolate sono destinate, la disciplina è più flessibile, ammettendo che la cassa vincolata sia impiegata per pagare un'altra spesa di investimento esigibile, purché sussistano le condizioni previste — insufficienza di cassa libera, esigibilità dell'obbligazione di investimento, reintegro entro il 31 dicembre dell'esercizio (Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 95/2025).

Ciò premesso, la Sezione richiama conclusivamente l'Ente a un triplice ordine di impegni tra loro funzionalmente connessi: in primo luogo, a perseguire il puntuale e costante monitoraggio delle proprie entrate extratributarie mantenute a residuo e a implementare l'attività di recupero, valutando tutte le eventuali iniziative organizzative e procedurali volte a superare la criticità emersa; in secondo luogo, a condurre con rigore l'operazione annuale di riaccertamento dei residui attivi, provvedendo allo stralcio delle poste ormai irrecuperabili secondo le modalità previste dal principio contabile 4/2 e dall'art. 230 del TUEL, in modo da assicurare che il FCDE — pur correttamente alimentato — insista su una base di calcolo che rispecchi la reale esigibilità dei crediti; in terzo luogo, a garantire una rigorosa e continuativa verifica della corretta apposizione e del rispetto dei vincoli di cassa secondo il perimetro tassativo delineato dall'art. 187, comma 3-ter, del TUEL nella formulazione introdotta dalla L. n. 95/2024, avvalendosi degli strumenti operativi previsti dal principio

contabile applicato e dalle indicazioni metodologiche delle FAQ Arconet. La Sezione richiama altresì l'Organo di revisione a vigilare tempestivamente sull'esecuzione dei necessari aggiornamenti della composizione della cassa vincolata in occasione di ogni variazione del quadro normativo di riferimento e a segnalare prontamente nella propria relazione al rendiconto qualsiasi scostamento rispetto agli obblighi di riallineamento imposti dalla disciplina vigente.

4. Verifiche sulla composizione del risultato d'amministrazione ai sensi dell'art. 187 del TUEL

L'approfondimento svolto sui contenuti del questionario conferma il delineato quadro istruttorio, in relazione alla circostanza che il risultato di amministrazione deve essere, innanzi tutto, "coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie" e che la distinzione in "fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte senza intaccare la natura 'mista', finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione" (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 3 del *Considerato diritto*). La Sezione rileva come la nuova disciplina preveda una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate, le quali necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica (Corte cost., sent. n. 274/2017): in termini generali ed astratti, una loro eventuale sottostima, ove disvelata, integrerebbe fenomeni di non sana gestione, contribuendo a un miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione e provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale (Corte cost., sent. n. 4/2020), con conseguente violazione dell'equilibrio strutturale del bilancio. Ciò premesso, all'esito dell'istruttoria svolta, la Sezione rileva il seguente profilo di criticità.

4.1. Congruità del fondo contenzioso

4.1.1. La rilevazione del fenomeno e la sequenza degli inadempimenti

Dalle risultanze istruttorie emerge che l'Ente ha previsto, a rendiconto 2024, un accantonamento a Fondo contenzioso pari a € 100.000,00; tuttavia l'Organo di revisione, sia nel parere sul rendiconto 2024 che nel questionario trasmesso alla Corte dei conti, ha riferito di non ritenere congruo tale accantonamento e nel parere sul bilancio di previsione 2025-27 ha rilevato che l'Ente non aveva predisposto un elenco dei giudizi in corso, con connesso censimento delle rispettive probabilità di soccombenza, circostanza che ha impedito di verificare la corretta calibrazione

dell'accantonamento medesimo rispetto alle passività potenziali effettivamente sussistenti. La criticità si articola in una sequenza di inadempimenti tra loro logicamente concatenati: in primo luogo la mancata adozione di una delibera di Giunta ricognitiva dei contenziosi in essere, la quale avrebbe costituito l'atto formale indispensabile per classificare le passività potenziali secondo le rispettive soglie di probabilità di soccombenza e per consentire all'Organo di revisione di esprimere un'attestazione di congruità ancorata a dati verificati; in secondo luogo il mancato invio delle lettere annuali di aggiornamento del contenzioso ai legali dell'ente, adempimento rilevante per la corretta determinazione del fondo rischi, giacché senza le valutazioni tecniche aggiornate dei professionisti incaricati del patrocinio non è possibile fondare su basi verificabili la classificazione delle cause pendenti per soglie di rischio; in terzo luogo la determinazione dell'accantonamento in assenza di tale ricognizione analitica, che ne ha reso inevitabilmente approssimativa la quantificazione, traducendosi in un'appostazione di carattere forfettario piuttosto che in una stima tecnica fondata sull'esame delle singole poste di contenzioso. Come questa Sezione ha rimarcato nell'indagine sistematica di cui alla delib. n. 5/2024/VSG, che ha censito le criticità afferenti al fondo rischi da contenzioso rilevate in numerosi comuni dell'Emilia-Romagna, la determinazione dell'accantonamento in modo forfettario si pone in contrasto con i principi dell'armonizzazione contabile, determinando una possibile elusione dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 279/2016), e la mancata adozione di una delibera di Giunta ricognitiva rappresenta un evidente inadempimento di detti principi (delib. n. 5/2024/VSG, § 6.2.3 e § 6.2.7). L'esito della ricognizione, successivamente effettuata nel corso dell'esercizio 2025 mediante acquisizione di specifiche valutazioni da parte dei legali incaricati del patrocinio delle cause, ha rivelato una limitata probabilità di soccombenza nei giudizi pendenti, sì da determinare, con deliberazione della Giunta comunale n. 97 del 28 novembre 2025 — acquisito il parere favorevole dell'Organo di revisione ai sensi dell'art. 239 del TUEL — l'integrale liberazione del fondo precedentemente iscritto; con la conseguenza che l'originario accantonamento di € 100.000,00 si sarebbe rivelato — secondo quanto rappresentato dall'ente- sovradimensionato rispetto al rischio contenzioso effettivamente stimabile alla chiusura dell'esercizio 2024.

4.1.2. Il quadro normativo: la natura obbligatoria del fondo rischi e il suo rapporto con gli altri accantonamenti per passività potenziali

La Sezione ha rimarcato in più occasioni l'imprescindibile necessità — dettata dalla normativa sull'armonizzazione contabile — per i Comuni di dotarsi di un fondo contenzioso correttamente quantificato, rilevando come la eventuale distonia dai principi contabili determini una possibile elusione dell'equilibrio di bilancio (Corte

cost., sent. n. 279/2016; delib. n. 5/2024/VSG cit.). Il riferimento normativo basilare è il punto 5.2, lett. h), dell'Allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, il quale disciplina il trattamento contabile delle obbligazioni passive condizionate al verificarsi di un evento — l'esito del giudizio o del ricorso — disponendo che in tale situazione l'ente sia 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; il punto 9.2 del medesimo Allegato stabilisce poi che la quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita, tra l'altro, dagli "accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)". Occorre altresì precisare il rapporto tra tale norma speciale e la disposizione generale di cui all'art. 167 del TUEL, il quale accorda la mera facoltà agli enti locali di stanziare alla missione "fondi e accantonamenti", all'interno del programma "altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali: l'art. 167, in quanto norma generale, prevede la facoltà di accantonare somme in fondi necessariamente diversi dal fondo rischi da contenzioso, mentre il punto 5.2, lett. h), in quanto norma speciale, riguarda il fondo rischi per contenzioso ricollegato alla presenza di un'obbligazione passiva condizionate al verificarsi di un evento, con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa ma per cui i principi contabili ritengono necessario, e non facoltativo, l'accantonamento (Sez. reg. di controllo, Veneto, del. n. 279/2018/PRSE; delib. n. 5/2024/VSG, § 6.2.8). La finalità è quella di non far 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, preservando così gli equilibri di bilancio nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza, come ribadito dalla Sezione delle Autonomie con del. n. 14/2017/INPR, ove si sottolinea 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" e che "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".

La inosservanza di tali principi, lungi dall'integrare una mera irregolarità formale, si riverbera sulla stessa rappresentazione del risultato di amministrazione come coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 18/2019; sent. n. 279/2016): un accantonamento assente o insufficiente dilata indebitamente la quota libera del risultato di amministrazione, consentendo all'ente di programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse effettivamente disponibili

nell'esercizio finanziario; ma specularmente — e questo è il caso di specie — un accantonamento eccedente rispetto al rischio effettivo dilata indebitamente la quota accantonata a scapito di quella libera, alterando la rappresentazione della reale capacità finanziaria dell'ente e la sua effettiva disponibilità di spesa (Corte cost., sent. n. 4/2020). Come questa Sezione ha evidenziato nella delib. n. 5/2024/VSG (§ 6.2.6), anche il mancato accantonamento originario in fase di previsione, ancorché l'ente provveda poi a sanarlo a rendiconto, rappresenta comunque un vulnus ai principi dell'armonizzazione contabile, giacché è in quella sede che si determina l'indebita dilatazione della quota libera suscettibile di riverberare effetti distorsivi sulla programmazione delle spese.

4.1.3. La classificazione delle passività potenziali, gli obblighi procedurali e il ruolo dell'Organo di revisione

La corretta determinazione del fondo rischi da contenzioso richiede che la classificazione delle passività potenziali sia condotta distinguendo le fattispecie secondo le rispettive soglie di probabilità di soccombenza, in conformità al documento OIC n. 31 e alla definizione dello IAS 37. Il debito certo — con indice di rischio del 100% — è quello che si è concretizzato in una sentenza esecutiva, ma momentaneamente sospesa ex lege. La passività probabile — con indice di rischio superiore al 51%, che impone un accantonamento almeno proporzionato a tale percentuale — è quella in cui rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione per i quali l'avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza. La passività possibile è quella in relazione alla quale il fatto che l'evento si verifichi è inferiore al probabile, con un range oscillante tra un massimo del 49% e la soglia del rischio remoto. La passività da evento remoto, la cui probabilità è stimata inferiore al 10%, comporta un accantonamento pari a zero. La Sezione ha evidenziato — nel § 6.2.3 della delib. n. 5/2024/VSG — che la decisione di non accantonare, fondata su una valutazione del rischio di soccombenza inferiore al 10% e quindi considerato remoto, implica una valutazione discrezionale tecnica dell'ente suscettibile di controllo da parte del Giudice contabile sotto il profilo della ragionevolezza nell'ambito della propria giurisdizione sugli equilibri di bilancio (artt. 103, 81, 119 e 97 Cost. e L. n. 243/2012); essa tuttavia presuppone, al di là del necessario vaglio tecnico preliminare, una decisione circa l'allocazione delle risorse in bilancio la cui scelta non può che appartenere all'organo politico, formalizzata in apposita delibera di Giunta ricognitiva (Sez. reg. di controllo, Campania, del. n. 53/2021/PRSP).

Sul piano procedurale, la corretta determinazione del fondo rischi da contenzioso richiede il concorso di tre adempimenti distinti e tra loro complementari:

in primo luogo l'adozione di una delibera di Giunta ricognitiva dei contenziosi in essere, la quale è l'atto attraverso il quale l'organo politico assume formalmente la responsabilità della classificazione delle passività potenziali e della valutazione del rischio di soccombenza, sì che la sua mancata adozione — come rilevato nel § 6.2.3 della delib. n. 5/2024/VSG — rappresenta un evidente inadempimento dei principi dell'armonizzazione contabile; in secondo luogo l'invio delle lettere annuali di aggiornamento del contenzioso ai legali dell'ente, indispensabile per ottenere valutazioni tecniche aggiornate sulla cui base fondare il calcolo dell'accantonamento, la cui omissione priva la determinazione del fondo di qualsiasi base tecnica verificabile (§ 6.2.4 della medesima delib.); in terzo luogo l'attestazione di congruità da parte dell'Organo di revisione, che è chiamato espressamente, ai sensi del punto 5.2, lett. h), dell'Allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, a verificare la congruità degli accantonamenti secondo un procedimento di ricognizione analitica del contenzioso che esclude categoricamente il ricorso alla modalità di controllo a campione, essendo necessaria un'analisi specifica delle singole poste e partite (§ 6.2.2 e § 6.2.7 della delib. n. 5/2024/VSG; del. n. 14/2017/INPR della Sez. Autonomie). La Sezione ha provveduto a specificare che su tale verifica incombe sull'Organo di revisione l'onere di attestarne la congruità, nonché, in ogni caso e a prescindere dalla eventuale assenza del fondo rischi, l'esigenza di una puntuale ed analitica ricognizione, la responsabilità specifica che grava sull'organo di revisione in termini di puntuale e analitica vigilanza sulle casistiche di contenzioso pendente, nonché sulla corretta quantificazione degli accantonamenti relativi (delib. n. 5/2024/VSG, § 6.2.2, cit.).

4.1.4. Prescrizioni conclusive

La circostanza che l'accantonamento originariamente iscritto a rendiconto 2024 nella misura di € 100.000,00 — in assenza della prescritta delibera di Giunta ricognitiva dei contenziosi in essere, in assenza delle lettere di aggiornamento ai legali dell'ente e in assenza di una classificazione analitica delle passività potenziali per soglie di probabilità di soccombenza — si sia poi rivelato sovradimensionato, tant'è che la successiva attività istruttoria ha condotto alla sua integrale liberazione, corrobora con immediata evidenza l'esigenza che la stima delle passività potenziali si debba fondare su una valutazione tecnica aggiornata, documentata e verificabile, e non su appostazioni prudenziali forfettarie non ancorate a un censimento puntuale del contenzioso. La lettura dei principi contabili 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 di Giunta, e a trasmettere annualmente ai propri legali le lettere di aggiornamento — 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 delib. n. 14/2017/INPR della Sezione delle Autonomie, verificando analiticamente ogni singola posta del contenzioso ed escludendo il controllo a campione. La Sezione, nel prendere atto della successiva regolarizzazione, richiama pertanto tanto l'Ente quanto l'Organo di revisione a un puntuale adempimento degli obblighi in merito, rammentando 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, sì da scongiurare tanto il rischio di sottostima quanto quello, ugualmente pregiudizievole per l'equilibrio strutturale del bilancio, di una sovrastima delle passività potenziali idonea ad alterare la rappresentazione della reale capacità finanziaria dell'Ente.

5. Ulteriori verifiche sugli equilibri di bilancio

I descritti profili attinenti alla corretta determinazione del risultato di amministrazione incidono *naturaliter* sul rispetto dell'equilibrio di bilancio, dal quale discende che l'ossequio ai principi dell'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.) e della economicità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.) si deve tradurre in precisi vincoli che attengono alla capacità di spesa dell'ente locale, necessariamente circoscritta entro gli indefettibili limiti di una loro riconduzione ai canoni di un equilibrio complessivo della finanza pubblica allargata; a tale riguardo, gli esiti dell'istruttoria svolta conducono a rilevare un ulteriore profilo di criticità, disciplinato dall'art. 11, comma 6, lettera j) del D.Lgs. n. 118/2011.

5.1. Conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati

5.1.1. La rilevazione del fenomeno

In sede istruttoria è stato all'uopo chiesto all'Ente di confermare l'avvenuta ricezione delle asseverazioni mancanti, nonché di chiarire se l'Organo di revisione del Comune avesse asseverato tutte le note pervenute dagli organismi partecipati, considerato che la "Nota informativa ex art. 11, comma 6, lettera j) del D.Lgs. n. 118/2011 – SOCIETÀ PARTECIPATE" allegata al rendiconto risultava firmata solo dal Capo Settore Finanze Bilancio. Con la risposta istruttoria, l'Ente ha riferito di aver provveduto alla ricognizione dei saldi reciproci in sede di predisposizione del rendiconto della gestione 2024, ai sensi dell'art. 11, comma 6, lett. j), del D.Lgs. n. 118/2011, precisando di non aver proceduto all'asseverazione nei confronti delle partecipazioni non rilevanti ai fini del consolidamento — tra cui la partecipazione

detenuta in Hera S.p.A., pari allo 0,1132% del capitale sociale, in quanto trattasi di società quotata in mercati regolamentati e, come tale, esclusa dal perimetro di consolidamento ai sensi dei principi contabili applicati —; le attestazioni pervenute dagli altri organismi sono state acquisite agli atti dell'Ente e utilizzate ai fini della predisposizione della nota informativa allegata al rendiconto della gestione 2024, e i dati trasmessi sono stati oggetto di verifica e riconciliazione con le risultanze della contabilità dell'Ente, come da documentazione istruttoria predisposta dal Servizio finanziario; la ricognizione è stata formalizzata con documento di verifica dei crediti e debiti reciproci con le società partecipate prot. n. 3036 del 28 febbraio 2025, predisposto dal Responsabile del Servizio finanziario e, con riferimento al profilo dell'asseverazione dell'Organo di revisione, la ricognizione dei rapporti creditori e debitori è stata comunque posta all'attenzione dell'Organo di revisione nell'ambito delle verifiche sul rendiconto della gestione.

5.1.2. Il quadro normativo

Ciò premesso, lo scrutinio dei dati istruttori riferibili all'osservanza del dato normativo di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del D.Lgs. n. 118/2011 si iscrive entro un assetto ordinamentale più ampio, progressivamente consolidatosi anche attraverso l'elaborazione della giurisprudenza contabile territoriale, volto a presidiare la trasparenza e la coerenza delle relazioni finanziarie tra ente locale ed organismi partecipati, rispetto al quale l'asseverazione viene a occupare una posizione funzionalmente centrale quale strumento di certificazione dotato di peculiare attendibilità.

In tale prospettiva, il chiaro dettato normativo, letto in combinazione con gli approdi interpretativi di questa Sezione (cfr. deliberazione n. 229/2021), consente di qualificare l'asseverazione quale atto di certezza privilegiata, la cui riconducibilità esclusiva agli organi di revisione si collega alla necessità di assicurare un vaglio tecnico-indipendente dei rapporti debitori e creditori, mentre ogni diversa forma di attestazione proveniente da organi gestionali o rappresentativi finisce per collocarsi al di fuori del perimetro tipico delineato dal legislatore.

A tale riguardo, il quadro istruttorio viene corroborato ulteriormente alla luce dei principi di diritto enunciati dalla Sezione delle autonomie con la deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG, i quali, nell'intento di garantire uniformità applicativa, individuano i soggetti tenuti all'adempimento asseverativo in relazione alle diverse forme organizzative degli organismi partecipati, secondo una scansione che valorizza il ruolo della revisione legale quale presidio indefettibile di affidabilità contabile.

Entro questa cornice sistemica, assume particolare rilievo l'orientamento costante di questa Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, la quale, in

numerose deliberazioni (tra le quali, in termini sostanzialmente convergenti, si richiamano, ad esempio, le deliberazioni n. 87/2020/PRSE, n. 105/2021/PRSE, n. 18/2022/PRSE e n. 73/2023/PRSE), ha progressivamente chiarito come l'asseverazione non possa essere degradata a mero adempimento formale, ma debba essere intesa quale momento essenziale di riconciliazione contabile, funzionale a garantire la corrispondenza sostanziale dei dati iscritti nei rispettivi bilanci.

In questo quadro, l'elaborazione della Sezione ha evidenziato come l'adempimento in parola si estenda indistintamente a tutti gli organismi partecipati, a prescindere dalla misura della partecipazione o dalla natura giuridica dell'ente, non rinvenendosi nella disciplina positiva alcuno spazio per esclusioni o applicazioni selettive; in tale assetto ordinamentale, la mancata asseverazione, ovvero la sua effettuazione da parte di soggetti diversi dagli organi di controllo, viene progressivamente a essere qualificata come indice sintomatico di criticità del sistema dei controlli interni e, più in generale, di possibile disallineamento nei rapporti finanziari infragruppo pubblico.

La lettura complessiva restituisce, pertanto, un modello nel quale l'asseverazione assume la funzione di snodo essenziale del coordinamento della finanza pubblica, in quanto strumentale alla prevenzione di incongruenze contabili e alla costruzione di una rappresentazione simmetrica e speculare delle poste creditorie e debitorie (Corte cost. n.6/2019); sotto questo profilo, la giurisprudenza contabile di questa Sezione ha altresì sottolineato come tale adempimento si ponga in diretta connessione con i principi di veridicità, attendibilità e integrità del bilancio, nonché con il più ampio canone del buon andamento dell'azione amministrativa.

In tale prospettiva, l'eventuale inadempimento o l'adempimento non conforme alle prescrizioni normative finisce per incidere sull'affidabilità complessiva del sistema informativo contabile dell'ente, esponendo l'amministrazione al rischio di opacità nella rappresentazione dei rapporti finanziari e, conseguentemente, a possibili distorsioni nei processi decisionali e nei meccanismi di controllo.

5.1.3. Prescrizioni conclusive

Alla luce dei principi sopra enunciati, l'Ente dovrà assumere senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie con tutti i propri organismi partecipati, assicurando che la nota informativa di cui all'art. 11, c. 6, lett. j), del D.Lgs. n. 118/2011 sia corredata dalla prescritta doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo, riferendo degli esiti a questa Sezione tempestivamente.

P.Q.M.

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

- accerta le criticità derivanti da difficoltà nella riscossione delle entrate extratributarie in conto residui e dalla gestione della cassa vincolata, nonché relative alla riconciliazione dei crediti e debiti con gli organismi partecipati;

- raccomanda all'Ente l'osservanza dei principi enunciati ai punti 3, 4 e 5 in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost., nonché dalla L. 24 dicembre 2012, n. 243, possono essere vulnerati, nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione esaminata da questa Sezione, in relazione alle criticità sopra evidenziate;

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

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

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

Così deciso in Bologna, nella Camera di Consiglio del 16 aprile 2026.

Il Relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Il Presidente

Marcovalerio Pozzato

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 22 aprile 2026

per il Funzionario preposto
Nicoletta Natalucci

(firmato digitalmente)