



# CORTE DEI CONTI

---

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

## **ESITI FINALI DELL'INDAGINE SULL'APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI IN ORDINE ALLA VERIFICA DELLA CONSISTENZA DELLA CASSA E DEL FONDO RISCHI DA CONTENZIOSO, NONCHE' SULLA TRACCIABILITA' DELLE POSTE DEL PNRR ANNO 2021**

**Deliberazione n. 65/2025/VSG**

*Adunanza del 15 maggio 2025*



CORTE DEI CONTI





CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

**ESITI FINALI DELL'INDAGINE SULL'APPLICAZIONE  
DEI PRINCIPI CONTABILI IN ORDINE ALLA  
VERIFICA DELLA CONSISTENZA DELLA CASSA E  
DEL FONDO RISCHI DA CONTENZIOSO, NONCHE'  
SULLA TRACCIABILITA' DELLE POSTE DEL PNRR  
ANNO 2021**

**Deliberazione n. 65/2025/VSG**

*Adunanza del 15 maggio 2025*

**Magistrato relatore:**

Cons. Tiziano Tessaro

**Hanno collaborato alla redazione:**

Dott. Pietro Brugnoli

Sig.ra Laura Villani

## **DELIBERAZIONE**

**Deliberazione n. 65/2025/VSG**



*Corte dei Conti*

Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna

composta dai magistrati:

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

**Adunanza del 15 maggio 2025**

**Esiti finali dell'indagine sull'applicazione dei principi contabili  
in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo  
rischi da contenzioso, nonché sulla tracciabilità delle poste del  
PNRR**

VISTO l'art. 100, c.2, della Costituzione;

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

VISTO il T.U. delle L. sull'ordinamento della Corte dei conti, approvato con il R. D. 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

VISTI la L. 14 gennaio 1994, n. 20 e il D.L. 23 ottobre 1996, n. 543, convertito con modificazioni dalla L. 20 dicembre 1996, n. 639, recanti disposizioni in materia di giurisdizione e di controllo della Corte dei conti;

VISTO il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti di cui alla deliberazione delle Sezioni Riunite del 16 giugno 2000, n. 14, e successive modificazioni;

VISTA la L. 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO l'art. 1, c. 166 e 167, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (L.

finanziaria 2006), che fa obbligo agli Organi di revisione degli enti locali di inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti apposite relazioni in ordine ai bilanci preventivi e ai rendiconti degli enti;

VISTO il D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTA la del. n. 11/2022/INPR, con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2022;

VISTA la del. n. 27/2022/INPR, con la quale la Sezione ha definito i caratteri del controllo di cui all'indagine suddetta;

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

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

VISTA la del. n. 5/2024/VSG inerente gli "Esiti parziali dell'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso"

VISTA la del. n. 30/2024/VSG inerente gli "Esiti parziali dell'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, nonché sulla tracciabilità delle poste del PNRR"

VISTA l'ordinanza n. 25 del 14 maggio 2025 del Presidente della Sezione di controllo mediante la quale la Sezione è stata convocata per l'odierna Camera di consiglio;

UDITO nella Camera di consiglio il relatore Consigliere Tiziano Tessaro

### **DELIBERA**

di approvare l'unita relazione concernente gli esiti finali dell'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, nonché sulla tracciabilità delle poste del PNRR, riferiti all'esercizio 2021

### **DISPONE**

che copia della presente deliberazione sia trasmessa solo in formato elettronico: al Presidente dell'Assemblea legislativa della Regione Emilia-Romagna e al Presidente della Giunta regionale;

al Presidente del Consiglio delle autonomie locali della Regione Emilia-Romagna;  
ai Presidenti dei Consigli comunali e ai Sindaci dei Comuni dell'Emilia-Romagna;  
al Consiglio metropolitano di Bologna, alla Conferenza metropolitana di Bologna  
e al Sindaco metropolitano della Città metropolitana di Bologna;  
ai Presidenti degli Organi di revisione dei Comuni dell'Emilia-Romagna;  
che, ai fini di trasmissione ai restanti Enti interessati, si provveda mediante  
pubblicazione della presente deliberazione sul sito istituzionale della Corte dei  
conti;  
che l'originale della presente deliberazione resti depositato, in formato cartaceo,  
presso la segreteria della Sezione.  
Così deciso in Bologna, nella Camera di Consiglio del 15 maggio 2025.

Il Presidente  
Marcovalerio Pozzato  
*(firmato digitalmente)*

Il Relatore  
Tiziano Tessaro  
*(firmato digitalmente)*

Depositata in segreteria in data 21 maggio 2025

Il Funzionario preposto  
Nicoletta Natalucci  
*(firmato digitalmente)*

## **RELAZIONE**

Esiti finali dell’indagine sull’applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, nonché sulla tracciabilità delle poste del PNRR

## Sommario

1	Premessa introduttiva .....	7
2	Obiettivi dell'indagine .....	10
2.1	L'equilibrio di bilancio come obiettivo finale della verifica dell'indagine.....	10
2.2	La centralità della verifica della liquidità dell'ente come primo obiettivo della indagine.....	11
2.3	La normativa sulla gestione della liquidità.....	11
3	Il regime delle giacenze vincolate.....	15
3.1	L'ordinaria procedura contabile .....	15
3.2	Spese vincolate pagate prima del correlato incasso.....	16
3.3	L'utilizzo delle giacenze vincolate per il pagamento di spese correnti .....	16
4	Il regime contabile speciale del PNRR.....	18
4.1	Tracciabilità, perimetrazione e rendicontazione delle opere finanziate dal PNRR ...	19
5	L'attività istruttoria.....	23
6	Le criticità rilevate dalla Sezione .....	27
6.1	Le criticità afferenti i flussi finanziari del PNRR.....	27
6.1.1	Mancata indicazione nei verbali di cassa dell'Organo di revisione, delle eventuali movimentazioni, anche negative, afferenti le poste del PNRR .....	27
6.1.2	Mancata appostazione dei relativi vincoli di competenza e cassa in tema di risorse finanziarie derivanti dal PNRR.....	29
6.2	Ulteriori casistiche rilevate dalla Sezione.....	29
6.2.1	Ente non destinatario, nell'esercizio 2021, di risorse finanziarie derivanti dal PNRR	29
6.2.2	Verbali, oggetto di scrutinio da parte di questa Sezione, riferiti a un esercizio finanziario a cui non erano ancora affluite le movimentazioni di liquidità relative al PNRR	30
7	Criticità di cassa dovute al mancato tempestivo riversamento delle risorse PNRR ai Comuni	32
7.1	Il D.L. 2 marzo 2024, n.19: anticipazioni e coordinamento per l'attuazione del PNRR	32
7.2	Implicazioni contabili delle semplificazioni del PNRR: criticità e prospettive .....	33
7.3	I casi dei Comuni di Marzabotto (BO) e Villa Minozzo (RE) .....	36

7.4	L'art. 18-quinquies del D.L. n. 113/2024, convertito con modificazioni dalla L. 7 ottobre 2024, n. 143 .....	37
8	Sintesi e valutazioni conclusive .....	41

## 1 Premessa introduttiva

Con del. n. 27/2022/INPR la Sezione ha avviato l'Indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, prevista dalla deliberazione della Sezione n. 11/2022/INPR, approvando, altresì, la relazione con la quale si definiscono i caratteri del controllo di cui all'indagine suddetta, in riferimento all'esercizio finanziario 2021, ed il questionario da somministrare agli Enti selezionati.

Lo svolgimento dell'indagine, ad oggi conclusa, è stato ulteriormente prorogato dalla del. della Sezione n. 195/2022/INPR concernente la programmazione delle attività di controllo per l'anno 2023 ed ha visto una successiva proroga anche per l'anno 2024 (Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 201/2023/INPR).

Le delibere che sono state approvate rappresentano il frutto della specifica indagine deliberata con delibera di questa Sezione n. 27/2022 che coinvolge 103 comuni e, soprattutto, gli Organi di revisione che sono chiamati nel caso a puntuali obblighi di verifica e attestazione: proprio per questo, la delibera della Sezione – che non è, come evidenzia del resto la sigla usata VSG, una delibera di controllo finanziario, pur ripetendone alcuni principi consolidati nella nostra giurisprudenza- si rivolge in particolare (anche se non solo, essendo alcuni obblighi rivolti all'Ente) a quel particolare Organo di controllo interno (art. 147 *quinquies* del TUEL), cui sono intestati specifici obblighi di certificazione (e di creazione di certezza giuridica): si tratta di obblighi che già la Sezione aveva contribuito a disegnare, partendo dal dato normativo di cui all'art. 240 del TUEL, con la del. n. 229/2021 (e i cui contenuti sono stati successivamente ripresi e sviluppati dalla sentenza SSRR in S.C. n. 7/2022). Invero, se la Corte costituzionale attribuisce alla parte finanziaria del rendiconto l'idoneità non solo *“a violare il rispetto dei limiti derivanti dall'ordinamento comunitario e dalla pertinente legislazione nazionale in materia ma anche a non consentirne la verifica”* (Corte cost. sent. n.138/2013), non vi è dubbio alcuno che, ai fini dello scrutinio dell'equilibrio dei bilanci pubblici, rivesta importanza peculiare la attendibilità dei conti finanziari, economici e patrimoniali: così che, nel caso di specie, ad essere oggetto specifico dell'indagine è la veridicità di poste particolarmente significative, quali il fondo rischi e il fondo cassa.

In altre parole, la verifica della Sezione regionale della Corte dei conti nella fattispecie ha di mira in via diretta l'attendibilità dei conti e, solo in via mediata, l'equilibrio di bilancio, che invece è oggetto di scrutinio diretto delle delibere di controllo finanziario ai sensi dell'art. 148-

*bis* del TUEL: e l'oggetto della analisi investe i compiti di quel particolare organo che svolge un importante ruolo di vigilanza sugli equilibri di bilancio in chiave profilattica degli eventuali aspetti di vulnerazione degli stessi.

La centralità della disamina dell'attendibilità delle poste e del processo di verifica intestato all'Organo di revisione si colloca, nel delineato quadro, in relazione al rispetto rigoroso dei principi dell'armonizzazione contabile da parte degli organi deputati a fornire tali certezze: così che se, come ribadito, l'Organo di revisione svolge importanti funzioni e possiede specifici obblighi di certificazione (e di creazione di certezza giuridica) oltre a vigilare sul rispetto degli equilibri finanziari (art. 147-*quinquies* del TUEL), gli scostamenti dai principi del D. Lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici, anche in termini di attendibilità, non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri di bilancio (...) presidiati dall'art. 81 Cost. La manovra elusiva consiste principalmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte Cost. sent. n. 279/2016), onde evitare (Corte cost. sent. n. 4/2020 e questa Sezione n. 173/2021/PRSE) un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale (Corte cost. sent. n. 4/2020 e questa Sezione n. 81/2021/PRSE).

Lungi cioè dall'assimilare i compiti dell'Organo di revisione, secondo la superficiale narrazione di parte della dottrina, in ogni caso (e sempre e comunque) a pareri da rendere a campione, il dato normativo testimonia invece di una ricchezza e varietà di compiti puntuali e specifici che le delibere in esame cercano di delineare in concreto sui versanti considerati, funzionali alle -ivi illustrate- esigenze di certezza che proprio gli specifici meccanismi dell'armonizzazione contabile postulano.

La disamina dell'adempimento di tali obblighi, che prende le mosse da un questionario appositamente somministrato, ha pertanto fotografato una situazione in cui tali adempimenti e compiti di certezza sono funzionalmente astretti al valore dell'equilibrio di bilancio (cfr. art. 147 TUEL), in quanto ricollegabili alla corretta - e necessariamente attendibile - determinazione del risultato di amministrazione (cfr. Corte cost. sent. n. 105/2018 per la afferenza ma anche la distinzione tra giacenze di cassa e risultato di amministrazione) come indice fondamentale dell'equilibrio di bilancio (cfr. Corte cost. sent. n. 18/2019 e n. 247/2017).

All’esito di ciò, la delibera di volta in volta- con una casistica in via di codificazione e catalogazione in modo tassonomico – detta, particolarmente nel dispositivo e alla conclusione della premessa, alcune sintetiche *regulae iuris* che dovrebbero conformare – nello spirito di una indagine che riveste un ruolo essenzialmente collaborativo- il futuro comportamento degli Organi di revisione (nelle verifiche di cassa e del fondo rischi).

In questo contesto si inserisce la verifica della gestione delle risorse finanziarie afferenti al PNRR che richiede *“un’attenzione maggiore sulla corretta e integrale contabilizzazione dei flussi di cassa vincolati rispetto alle componenti libere, al fine di garantire gli equilibri della gestione di competenza e di cassa, attraverso un tracciamento trasparente delle entrate e delle uscite con finanziamento specifico. In tale ottica, è dirimente il ruolo di verifica svolto dall’organo di revisione, come, peraltro, già evidenziato dalla Sezione delle autonomie con la delib. n. 2/SEZAUT/2022”* (Sez. reg. contr. per il Lazio, del. n. 102/2022/PRSE).

La Sezione, con del. n. 5/2024/VSG, ha raccolto i primi esiti dell’indagine predetta, predisponendo in maniera tassonomica le criticità affiorate in relazione alla gestione della cassa e del fondo rischi da contenzioso. Ulteriormente, con del. n. 30/2024/VSG, la Sezione ha codificato le problematiche sorte nella prima fase dell’indagine sotto il profilo delle poste relative al PNRR. Nella presente relazione, la Sezione, come fatto nella deliberazione testé citata, si concentra sul tema della tracciabilità delle risorse finanziarie del PNRR, individuando le criticità emerse in riferimento a dette poste.

## 2 Obiettivi dell’indagine

### 2.1 L’equilibrio di bilancio come obiettivo finale della verifica dell’indagine

La Corte costituzionale ha rilevato come il *“principio dell’equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, [...] in relazione al consumo delle risorse impiegate”* (Corte cost., sent. n. 18/2019). Il conseguente compito degli Organi di controllo, sia interni che esterni, risulta quello di scrutinare accuratamente la formazione degli avanzi di amministrazione degli enti territoriali, utilizzabili per svincolare spazi finanziari o consentire nuove spese agli enti che ne sono titolari, e le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato (i quali) devono essere assoggettati a una rigorosa verifica in sede di rendiconto (Corte cost., sent. n. 101/2018). È di fatto risaputo che il fine cui è astretto il controllo della Corte dei conti (art. 148-bis del TUEL), così come quello degli Organi di controllo interno (art. 147-quinquies), è quello finalizzato ad evitare danni irreparabili all’equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 60/2013). La centralità della verifica imperniata sul concetto di equilibrio di bilancio, il quale racchiude in sé, quindi, l’esigenza di prevenirne la sua violazione, è funzionalmente astretta alla corretta applicazione dei principi dell’armonizzazione (cfr. Corte cost., sent. n. 279/2016; Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 90/2021/PRSP), la quale, ove non rispettata, può condurre ad una manovra elusiva degli equilibri di bilancio (Corte cost., sent. n. 279/2016 e Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 63/2021/PRSE e n. 129/2021/PRSE), programmando, nell’eventualmente rilevato silenzio degli organi di controllo interno, una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell’esercizio finanziario (Corte cost., sent. n. 279/2016 e Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 31/2021/PRSP e n. 129/2021/PRSE), con un incremento in modo fittizio del risultato di amministrazione (Corte cost., sent. n. 4/2020 e Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 173/2021/PRSE) e un indebito incremento della capacità di spesa dell’ente locale (Corte cost., sent. n. 4/2020 e Sez. reg. di controllo, Emilia-Romagna, del. n. 81/2021/PRSE).

## **2.2 La centralità della verifica della liquidità dell'ente come primo obiettivo della indagine**

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

Invero, laddove i crediti vengano sovrastimati e le entrate non vengano puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa (Corte cost., sent. n. 6/2017): si tratta di un aspetto più volte affrontato nelle deliberazioni afferenti all'indagine in esame.

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

## **2.3 La normativa sulla gestione della liquidità**

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

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

In caso di crisi d'insufficienza dei fondi liberi, nel rispetto dei limiti previsti dall'art. 195 del TUEL, il tesoriere provvede all'utilizzo delle risorse vincolate per pagare spese correnti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'art. 222 del TUEL. Successivamente, ai sensi dell'art. 195 del TUEL, con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate che sono state

utilizzate per il pagamento di spese correnti. La ricostituzione dei vincoli è perfezionata con l'emissione di appositi ordinativi di incasso e pagamento di regolazione contabile.

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (All. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011) prescrive chiaramente che *“Il mancato utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento delle spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL comporta l'attivazione dell'anticipazione di tesoreria e, conseguentemente, la relativa spesa per interessi passivi. È pertanto necessaria, da parte degli enti, la massima attenzione nella gestione della propria liquidità, compresa quella temporaneamente depositata presso altri conti correnti e di depositi, al fine di evitare che l'ente vada in anticipazione quando dispone di risorse liquide e la relativa spesa per interessi”*. Appare prioritario, pertanto, l'implementazione di adeguate verifiche di cassa onde accertare le reali consistenze fra cassa libera e vincolata.

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

È noto che la Sezione Autonomie, con del. n. 31/2015/INPR aveva esaminato la morfologia delle entrate vincolate e destinate, con particolare riferimento alla gestione di cassa ed ai riflessi sul risultato di amministrazione, definendole quali *“profili che, in ultima analisi, incidono sulla nodale questione della corretta rappresentazione della situazione finanziaria dell'ente e della salvaguardia degli equilibri di bilancio.”* *“All'allegato 1 al d.lgs. 118/2011”*: alla stregua di ciò, *“l'unità del bilancio [...] viene declinato nelle proposizioni di diritto secondo le quali “è il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione. Le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento. I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa di disciplina delle entrate vincolate”*”.

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

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

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

Il requisito individuato è quello della “specifica destinazione” che viene attribuito dall’ente in fase di programmazione. Oggetto della disamina sono le entrate da:

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

Il vincolo di competenza impresso dal Legislatore sulle entrate citate viene declinato dall’ente sulla base di scelte di programmazione che destinano in modo specifico determinate voci di entrata alla copertura di specifiche voci di spesa andando ad apporre, di fatto, anche il vincolo di cassa sulle stesse entrate: così che nel momento in cui una entrata deroga al principio di unità del bilancio rispondendo ad un preciso vincolo di destinazione rientra nelle voci che devono essere vincolate anche in termini di cassa. In ragione della suddetta qualificazione, *“in un contesto di finanza ancora in gran parte derivata, ed a legislazione invariata, le conseguenze della prospettata soluzione possono non essere irrilevanti sia sotto il profilo dell’irrigidimento della gestione di cassa che in considerazione delle difficoltà operative nella fase della programmazione, gestione e rendicontazione delle risorse. Va tuttavia fatto rilevare come il riconoscimento del vincolo di cassa si renda funzionale a corroborare la effettiva attuazione delle finalità perseguite dalle norme e fatte proprie dagli enti locali, in quanto assicura la disponibilità delle necessarie risorse per far fronte prontamente agli interventi programmati. Il libero utilizzo per cassa di risorse che andrebbero vincolate, negli enti in crisi di liquidità, determinerebbe di contro la concreta probabilità di pretermissione o, nei casi più critici, di impossibilità a dar corso a pagamenti di spese vincolate e scadute con evidente frustrazione della voluntas legis.”*

Successivamente l'art. 6, c. 6-octies del D.L. n. 60/2024, convertito dalla

L. n. 95/2024, ha novellato la materia e definitivamente stabilito che:

- la disciplina dei vincoli è limitata solo alle voci finanziate da mutui, prestiti e contributi/trasferimenti aventi una specifica destinazione, eliminando i vincoli di competenza imposti per legge (fatta eccezione per i vincoli di destinazione);
- è necessario che gli Enti, procedano, come da FAQ della Commissione ARCONET n. 34/2019, al riallineamento della cassa vincolata alla data di entrata in vigore della nuova disciplina (7 luglio 2024);
- analogamente, e con riguardo alla composizione del risultato contabile di amministrazione, il regime vincolistico di competenza si estende alla cassa solamente per le entrate riferite a mutui, a prestiti ed a contributi/trasferimenti aventi una specifica destinazione.

### **3 Il regime delle giacenze vincolate**

La verifica, o rideterminazione, della cassa vincolata a una certa data impone di distinguere le entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, c. 3, lettera d) del TUEL, riferite a vincoli derivanti dalla legge, da trasferimento o da indebitamento, dalle entrate vincolate in base all'art. 187, c. 3-ter, lettera d), cioè derivanti da risorse accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione, ed entrate con vincolo di destinazione generica.

Solo per le prime opera la disciplina prevista dagli articoli 195 e 222 del TUEL, per quanto riguarda i vincoli di cassa. Queste risorse devono essere puntualmente rilevate sia per il controllo del loro utilizzo, sia per l'esatta determinazione dell'avanzo vincolato. Pertanto, le entrate vincolate indicate dall'art. 180, c. 3, lett. d) possono essere utilizzate, in termini di cassa, anche per il finanziamento di spese correnti, previa deliberazione della giunta, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile, cioè entro il limite massimo dei cinque dodicesimi (fino al 31 dicembre 2025, art. 1, c. 782, della L. 179/2022) delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli del bilancio. I relativi movimenti di utilizzo e di reintegro sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria (all. n. 4/2, punto 10.2 del D. Lgs n. 118 del 2011).

#### **3.1 L'ordinaria procedura contabile**

L'ordinaria procedura contabile prevede che:

- all'atto dell'incasso delle entrate con specifico vincolo di destinazione, si emette un ordinativo di incasso (la reversale) che deve contenere anche gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti;
- all'atto della spesa finanziata con vincolo, ovvero destinata ad essere finanziata con specifica entrata, si emette un mandato di pagamento nel quale deve essere chiaramente indicato, tra gli altri, il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti.

### **3.2 Spese vincolate pagate prima del correlato incasso**

La cassa vincolata deve essere gestita nel rispetto di quanto previsto dal D. Lgs. n. 118/2011. Tra le norme da ossequiare, vi è anche il necessario rispetto del punto 10.7 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria: *“Nel caso in cui una spesa sia pagata anticipatamente rispetto all’incasso della correlata entrata vincolata, il mandato di pagamento non riporta l’indicazione di cui all’art. 185, c. 2, lettera i), del TUEL, concernente il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti, in quanto la spesa non è effettuata a valere di incassi vincolati. Di conseguenza, l’ordinativo di incasso concernente l’entrata correlata incassata successivamente al correlato pagamento, non riporta l’indicazione di cui all’art. 180, c. 3, lettera d), del TUEL, concernente gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti, in quanto, essendo il vincolo già stato rispettato, gli incassi non sono vincolati alla realizzazione di una specifica spesa”* (10.7 Spese vincolate pagate prima del correlato incasso).

### **3.3 L’utilizzo delle giacenze vincolate per il pagamento di spese correnti**

Nel caso poi in cui l’ente si trovi a dover sostenere il pagamento di una spesa vincolata, senza aver incassato la relativa entrata e con problemi di liquidità di cassa, può, ai sensi dell’art. 195 del TUEL disporre l’utilizzo, in termini di cassa, delle entrate vincolate di cui al citato art. 180, c. 3, lett. d) per il finanziamento di spese correnti, anche se provenienti dall’assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, per un importo non superiore all’anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell’art. 222 del TUEL. Solo in questo caso i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all’art. 180, c. 3, sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria paragrafi 10.2 e segg. utilizzando gli appositi piani finanziari tra le «altre entrate per partite di giro».

Al fine di disporre dell’utilizzo dell’avanzo vincolato, secondo quanto previsto dall’art. 187, c. 3-bis del TUEL l’Ente non deve trovarsi in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222 del TUEL, ossia il mancato reintegro di entrate a specifica destinazione utilizzate per il finanziamento di spese correnti e della anticipazione di tesoreria *«fatto salvo l’utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all’articolo 193»*.

Si suggerisce altresì agli enti di effettuare un monitoraggio e un controllo completo, di effettuare una determinazione contenente il riaccertamento dettagliato della giacenza di cassa vincolata alla data del 1° gennaio 2025, inserendo altresì i dati del rendiconto approvato, che potrebbe essere la base non solo per il monitoraggio ma anche per i controlli.

## 4 Il regime contabile speciale del PNRR

La cassa vincolata viene gestita, anche per le risorse del PNRR, nel rispetto del D. Lgs. n. 118/2011; pertanto anche in ossequio del sopra descritto punto 10.7 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, come già precisato dalla delibera della Sezione Autonomie n. 2/2022.

L'accertamento delle entrate, grazie ad apposite norme di semplificazione richiamate dalla FAQ n. 48 pubblicata sul sito ARCONET, può avvenire sulla base della formale deliberazione di riparto o assegnazione del contributo a proprio favore, senza dover attendere l'impegno dell'amministrazione erogante.

L'entrata, se erogata sulla base della rendicontazione, deve essere accertata con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma delle spese oggetto del finanziamento salvo la quota oggetto di anticipazione che è imputata nell'esercizio in cui è incassata.

Per assicurare il rispetto delle disposizioni dell'art. 9 del D.L. n. 77/2021, l'Ente dovrà istituire specifici capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione per identificare entrate e uscite relative al finanziamento specifico. Questi capitoli devono essere integrati con la descrizione e il codice univoco di progetto (CUP), elemento fondamentale per il sistema di monitoraggio ReGiS. Inoltre, il CUP deve essere indicato nei documenti amministrativi e contabili, nel contratto e negli ordini di pagamento.

Per ciò che concerne la cassa, occorre registrare la cassa vincolata relativamente alle entrate/investimenti ammessi al finanziamento del PNRR e si applica il decreto 11 ottobre 2021 rubricato «Procedure relative alla gestione finanziaria delle risorse previste nell'ambito del PNRR di cui all'art. 1, c. 1042, della L. 30 dicembre 2020, n. 178», il quale all'art. 3 ha stabilito che le entrate rivenienti dai fondi PNRR e incassate su apposite contabilità speciali aperte in Tesoreria unica (per gli enti assoggettati alla L. 29 ottobre 1984 n. 720), devono considerarsi appunto entrate vincolate anche di cassa.

Occorre rammentare che le risorse del PNRR sono generalmente erogate a rendicontazione, nell'ambito dell'annuale provvedimento di riaccertamento ordinario dei residui, in base a quanto previsto dal principio contabile applicato al D. Lgs. 118/2011 n. 4/2.

Di conseguenza, in virtù del punto 5.4.1.1, le somme erogate come anticipazioni formeranno avanzo vincolato o fondo pluriennale vincolato in base all'attivazione o meno del fondo.

Se l'ente riceve anticipazioni di risorse già accertate sulla base delle assegnazioni con imputazione ad esercizi successivi, deve modificare l'imputazione dell'accertamento già registrato all'esercizio in cui riceve l'anticipo.

Peraltro, la circolare Mef-RgS n. 29/2022 sulle procedure finanziarie PNRR stabilisce che:

- gli enti destinatari (soggetti attuatori) di risorse PNRR devono garantire la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di una apposita codificazione contabile per l'utilizzo delle suddette risorse;
- provvedono a conservare tutti gli atti e la documentazione giustificativa su supporti informativi adeguati, rendendoli disponibili per lo svolgimento delle attività di controllo e di audit da parte degli organi competenti.

Al riguardo, si precisa che ai fini della gestione della cassa vincolata niente cambia rispetto a quanto la normativa vigente (art. 195 del TUEL e all. 4/2 D. Lgs n. 118/2011) già prevede per la gestione delle entrate con specifico vincolo di destinazione.

La singola registrazione nella cassa vincolata del singolo investimento ammesso al finanziamento del PNRR risulterebbe particolarmente impegnativa per gli enti che risultano assegnatari di diverse linee di finanziamento PNRR e non coerente con la voluta semplificazione delle procedure della PA anche locale.

A differenza di quanto deve essere fatto per la gestione della competenza, per la cassa non è necessario gestire un vincolo per ogni opera, anche le risorse del PNRR possono essere gestite, al pari delle altre risorse vincolate in un'unica cassa che deve essere monitorata costantemente per ogni categoria di entrata.

#### **4.1 Tracciabilità, perimetrazione e rendicontazione delle opere finanziate dal PNRR**

Non è fuor di luogo rilevare, per completezza di informazioni, che l'Osservatorio sulla finanza e sulla contabilità degli enti locali, riscontrando l'esigenza di offrire ad amministratori e operatori degli enti locali elementi integrativi della vigente normativa in tema di tracciabilità, perimetrazione e rendicontazione delle opere finanziate dal PNRR sancita dall'art. 9, c. 4, del D.L. n. 77 del 2021, ha emanato l'Atto di orientamento ex art. 154, c. 2, del D. Lgs. n. 267 del 2000 sulla "tracciabilità, perimetrazione e rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) nell'esercizio delle proprie funzioni (art. 154, c. 2, TUEL)".

Premettendo innanzitutto che “tracciabilità” e “perimetrazione” delle operazioni contabili afferenti alla realizzazione, in generale, del programma *Next Generation EU* e dei progetti finanziati, anche per i successivi eventuali controlli di competenza delle istituzioni dell'Unione europea, costituiscono principi di diritto eurounitario (art. 1, c. 1046, L. n. 178 del 2020, cui è seguito, ai sensi del c. 1037 della medesima Legge il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze dell'11 ottobre 2021), oltre che espressione dei principi contabili generali della verificabilità e trasparenza, e considerando che il principio della tracciabilità e del suo corollario, la perimetrazione delle risorse PNRR, anche alla luce dei principi estraibili dall'art. 158 del TUEL, è stato ribadito dalla circolare n. 29 del 2022 (con annesso Manuale), datata 26 luglio 2022 del Ministero dell'economia e finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (punto 5, penultimo capoverso), l'Osservatorio ha rappresentato che l'ordinamento offre utili indicazioni per l'attuazione contabile del predetto principio di “tracciabilità”: si fa in particolare riferimento al punto 5.4.5. dell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118 del 2011, che può essere mutuato per l'esposizione delle risorse finanziarie finalizzate a realizzare progetti PNRR, nonché alle FAQ del Ministero dell'economia e delle finanze; secondo il predetto criterio contabile, “l'esigenza di rappresentare nel bilancio di previsione le scelte operate, compresi i tempi di previsto impiego delle risorse acquisite per gli interventi [...] [nella specie, PNRR], è fondamentale nella programmazione della spesa pubblica locale (si pensi alla indispensabilità di tale previsione nel caso di indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo)”.

In tale atto l'Osservatorio ha ricordato che tutte le attività di gestione, rendicontazione, controllo e monitoraggio legate alle iniziative del PNRR sono svolte attraverso la piattaforma ReGiS, in coerenza con quanto previsto dall'art. 1, c. 1043, della L. n. 178/2020.

Tale sistema, com'è noto, è volto a garantire il continuo e tempestivo presidio dell'avanzamento finanziario, procedurale e fisico degli interventi selezionati e finanziati dal PNRR, consentendo la puntuale e costante verifica della loro capacità di conseguimento delle *milestone* e dei *target* (UE e nazionali) e delle misure ad essi associati. Il sistema ReGiS consente, inoltre, di verificare e monitorare il conseguimento delle ulteriori tappe tecnico-amministrative individuate dalle Amministrazioni titolari nei cronoprogrammi procedurali attuativi di ciascuna misura.

Il sistema risponde altresì all'esigenza di dare attuazione all'art. 22, c. 2, lett. d), del Regolamento (UE) 2021/241, istitutivo del Dispositivo per la ripresa e la resilienza, il quale, a fini di *audit* e controllo, impone agli Stati membri di raccogliere e garantire l'accesso, per categorie standardizzate e dettagliate, ai dati inerenti ai soggetti coinvolti nella realizzazione degli interventi o ai destinatari degli stessi (quali i riferimenti del destinatario finale dei fondi, degli appaltatori e subappaltatori, nonché i relativi titolari effettivi).

In tale contesto l'Osservatorio ha altresì richiamato le disposizioni di semplificazione e flessibilità relative alla contabilità degli Enti territoriali dirette a favorire l'attuazione dei progetti di cui al PNRR e al PNC e di cui alla FAQ n. 48 di ARCONET del 15 dicembre 2021, che ha previsto, al fine di favorire l'attuazione del PNRR e del PNC, che "Gli enti possono accertare le risorse del PNRR e del PNC sulla base della formale deliberazione di riparto o assegnazione del contributo a proprio favore, senza dover attendere l'impegno dell'amministrazione erogante, con imputazione agli esercizi di esigibilità ivi previsti (art. 15, c. 4 D.L. n. 77 del 2021)".

Pertanto, a seguito dei decreti ministeriali di assegnazione delle risorse gli enti possono procedere all'accertamento delle entrate nel rispetto dei principi della competenza finanziaria potenziata, al fine di consentire, a seguito del perfezionamento delle obbligazioni di spesa, la registrazione degli impegni con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma.

Se i decreti prevedono l'erogazione delle risorse sulla base della rendicontazione annuale o infrannuale dei SAL, le entrate sono accertate nell'esercizio di assegnazione delle risorse con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma delle spese oggetto del finanziamento. L'art. 2, c. 2, del D.M. 11 ottobre 2021 prevede l'erogazione della prima quota di trasferimenti anticipata rispetto alla realizzazione delle spese, per un importo massimo del 10% del costo del singolo intervento, che è possibile incrementare ulteriormente in casi eccezionali debitamente motivati dall'amministrazione titolare dell'intervento (ad oggi l'anticipazione arriva al 30%, con la possibilità di richiedere cumulativamente fino al 90% dell'importo del progetto, v. paragrafo 7.4). I trasferimenti versati in anticipo sono accertati con imputazione all'esercizio in cui è previsto l'effettivo incasso e, per la copertura delle spese imputate agli esercizi successivi, è attivato il Fondo pluriennale vincolato. Per la contabilizzazione delle anticipazioni si rinvia alla successiva lett. d).

Alla fine dell'esercizio, nelle more del perfezionamento delle obbligazioni di spesa, le risorse accertate confluiscono nel risultato di amministrazione e, trattandosi di risorse vincolate, possono essere applicate al bilancio di previsione del triennio successivo. L'utilizzo di tali risorse è consentito anche agli enti in disavanzo in deroga ai limiti previsti dall'art. 1, c. 897 e 898, della L. 30 dicembre 2018, n. 145 (art. 15, c. 3, DL n. 77 del 2021).

Per le risorse del PNRR e del PNC, trattandosi di entrate vincolate, gli enti possono variare il bilancio fino al 31 dicembre per iscrivere nuove o maggiori entrate, stanziare i correlati programmi di spesa e procedere con l'accertamento delle relative entrate (art. 175, c. 3, lettera a) del D. Lgs. n. 267 del 2000 e art. 51, c. 6, lettera a del D. Lgs. n. 118 del 2011). Dal 2021 al 2026 gli enti locali possono variare il bilancio anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria per iscrivere in bilancio i finanziamenti di derivazione statale ed europea per investimenti (art. 15, c. 4-bis, D. L. n. 77 del 2021).

Al fine di favorire il tempestivo avvio ed esecuzione dei progetti PNRR, nell'ambito delle risorse disponibili, le amministrazioni centrali titolari degli interventi PNRR possono chiedere anticipazioni da destinare ai soggetti attuatori. I soggetti attuatori contabilizzano le anticipazioni rese disponibili dal Servizio del PNRR come trasferimenti di risorse del PNRR.

Per gli enti territoriali le anticipazioni sono trasferimenti di risorse per la realizzazione tempestiva degli interventi PNRR erogati anticipatamente rispetto alle scadenze previste dalle assegnazioni formali, da contabilizzare come trasferimenti (non sono anticipazioni di liquidità). Se l'Ente riceve anticipazioni di risorse già accertate sulla base delle assegnazioni con imputazione ad esercizi successivi, deve reimputare l'accertamento già registrato all'esercizio in cui riceve l'anticipo.

Alle operazioni di reintegro delle anticipazioni erogate dal Servizio del PNRR provvedono le amministrazioni centrali titolari (art. 9, c. 6 e 7 del D.L. n 152/2021)".

Pertanto, tutte le norme sono finalizzate a consentire l'accertamento tempestivo dei finanziamenti del PNRR e PNC, necessario per l'avvio della procedura di spesa, fin dall'emanazione dei decreti di assegnazione delle risorse. Sono inoltre previsti gli interventi necessari a gestire la realizzazione anticipata dei cronoprogrammi.

## 5 L'attività istruttoria

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

Con nota della Sezione prot. n. SC\_ER 1516 del 5 aprile 2022 è stata inviata ai Comuni selezionati formale richiesta di compilazione del questionario. A tal fine, alla suddetta richiesta è stato allegato il questionario e indicato ai Comuni di inviarlo alla Sezione, debitamente compilato e sottoscritto dal Presidente dell'Organo di revisione economico-finanziario e dal Responsabile dei servizi finanziari, nel termine di 30 (trenta) giorni decorrenti dalla data di ricezione della richiesta. Il questionario consta di due sezioni: nella prima sezione si annoverano quesiti concernenti le verifiche di cassa e nella seconda sezione vi rientrano domande relative al fondo rischi da contenzioso.

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

- 1.1 La verifica di cassa è stata svolta con cadenza trimestrale?
- 1.2 In caso di risposta affermativa al quesito 1.1, indicare negli spazi sottostanti le date nelle quali si è svolta la verifica di cassa.
- 1.3 In caso di risposta negativa al quesito 1.1, indicare nello spazio sottostante le motivazioni e la periodicità delle verifiche di cassa indicando le date.
- 1.4 L'Ente ha nella cassa giacenze vincolate (art. 180 del TUEL)?
- 1.5 La verifica di cassa contiene l'esame circa l'importo e la durata di utilizzo delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL)?
- 1.6 L'Ente ha effettuato alienazioni nel corso dell'esercizio?
- 1.6.1 In caso di risposta affermativa al quesito 1.6, l'Ente indichi se ha effettuato la destinazione alle finalità di cui all'art. 56-bis del D.L. n. 69/2013 inserito dalla L. di conversione n. 98/2013.
- 1.7 L'Ente ha accertato sanzioni amministrative, ex art. 208 del Codice della strada, nel corso dell'esercizio?

- 1.8 La verifica di cassa contiene l'analisi e l'analitica indicazione circa l'avvenuta o meno ricostituzione delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL)?
- 1.8.1 In caso di mancata ricostituzione delle giacenze vincolate al 31.12, l'Ente ha conservato a residuo l'accertamento e l'impegno nelle partite di giro per l'importo non ricostituito? (principio contabile n. 4/2 punto 10.2 ed art. 195 TUEL)
- 1.9 La verifica di cassa contiene l'esame e l'analitica indicazione circa l'entità e la durata dell'anticipazione di tesoreria nel trimestre di volta in volta considerato (art. 222 del TUEL)?
- 1.10 La verifica di cassa contiene l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'avvenuta o meno restituzione dell'anticipazione di tesoreria (art. 195 del TUEL)?
- 1.11 La verifica di cassa contiene l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'avvenuto utilizzo prioritario delle giacenze vincolate (art. 195 del TUEL) rispetto all'anticipazione di tesoreria?
- 1.12 A quanto ammontano gli interessi annuali nell'esercizio 2021 per l'anticipazione di tesoreria? (Indicare nei riquadri sottostanti il tasso annuale di interesse e l'importo complessivo)
- 1.13 L'Ente detiene giacenze in conti correnti non di tesoreria?
- 1.14 In caso di risposta affermativa al quesito 1.13, indicare nello spazio sottostante l'importo delle suddette giacenze e presso quali istituti si rinvencono.
- 1.15 La verifica di cassa contiene l'esame delle conciliazioni tra la contabilità dell'Ente, Tesoriere, Banca d'Italia e SIOPE (prospetto disponibilità liquide)?
- 1.15.1 In caso di risposta affermativa al quesito n. 1.15, si chiede di specificare se sono presenti mancate conciliazioni e/o differenze non motivate.
- 1.15.2 In caso di risposta negativa al quesito n. 1.15, si chiede di specificare perché non è stato posto in essere tale esame

Nella Sezione II trovano ingresso i seguenti quesiti:

- 2.1 "L'Ente ha in essere contenziosi con soggetti terzi?";
- 2.2 L'Ente ha iscritto in bilancio di previsione 2021-2023 il fondo rischi da contenzioso?
- 2.2.1 In caso di risposta negativa al quesito 2.2, si chiede di indicarne le motivazioni nello spazio sottostante;

- 2.2.2 In caso di risposta affermativa al quesito 2.2, l'importo iscritto in bilancio nell'esercizio 2021 in corrispondenza al Fondo rischi da contenzioso è stato calcolato in modo forfettario?
- 2.2.3 In caso di risposta negativa al quesito n. 2.2.2, si chiede di indicare se l'importo esposto in bilancio 2021 è frutto di una analitica ricognizione da parte dell'Ente del contenzioso esistente. Si chiede, altresì, di esplicitare nello spazio sottostante la metodologia di determinazione del fondo.
- 2.3 L'accantonamento per fondo rischi da contenzioso presente nel rendiconto 2020 come è stato calcolato? (in modo forfettario o in modo analitico (anche in base ad OIC 31))
- 2.4 Sono state inviate nel corso del 2021 le lettere annuali di aggiornamento del contenzioso in essere ai legali dell'Ente?
- 2.5 La successiva verifica da parte dell'Organo di revisione nel corso del 2021, anche in vista del rendiconto 2021, è stata effettuata analiticamente su ogni singola posta di contenzioso oppure la verifica è stata effettuata a campione? (su ogni singola posta di contenzioso o a campione)
- 2.6 Nel corso del 2021, sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio legati a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento?
- 2.7 È stata adottata una delibera di Giunta nel corso del 2021 ricognitiva del contenzioso in essere?
- 2.8 Nel caso di risposta negativa o di "non ricorre la fattispecie" al quesito 2.7, fornire nello spazio sottostante le dovute motivazioni.

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

Con note della Sezione prot. n. SC\_ER 0006500 del 18 ottobre 2022 e n. SC\_ER 0000803 del 17 febbraio 2023, a n. 71 Comuni (dei 103 selezionati) è stata inviata formale richiesta di compilazione di un questionario integrativo relativo alla predetta indagine. A tal fine, alla suddetta richiesta è stato allegato il questionario integrativo e indicato ai Comuni di inviarlo alla Sezione, debitamente compilato e sottoscritto dal Presidente dell'Organo di revisione economico-finanziario e dal Responsabile dei Servizi finanziari, nel termine di 10 (dieci) giorni

decorrenti dalla data di ricezione della richiesta.

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

- 1. L'Ente è destinatario di risorse finanziarie derivanti dal PNRR - Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza?
- 2. In caso di risposta affermativa al quesito 1, l'Ente ha operato le relative appostazioni in termini di vincolo sia di competenza che di cassa?
- 3. In caso di risposta negativa al quesito 2, indicare nello spazio sottostante le motivazioni della mancata appostazione;
- 4. In caso di risposta affermativa al quesito 1, i verbali dell'Organo di revisione riportano la relativa rilevazione, nonché le eventuali movimentazioni di cassa (art.195 TUEL) afferenti le poste del PNRR?
- 5. In caso di risposta negativa al quesito 4, indicare nello spazio sottostante le relative motivazioni.

La Sezione, sulla base di quanto pervenuto dagli Enti in merito al questionario integrativo, dall'inizio dell'indagine fino al 24 marzo 2025, data in cui l'indagine è giunta a conclusione, ha depositato **n. 71 delibere** nelle quali vengono esposte le criticità riscontrate, con l'indagine in esame, afferenti la tematica della gestione finanziaria dei flussi del PNRR.

## **6 Le criticità rilevate dalla Sezione**

L'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, nonché sulla tracciabilità delle poste del PNRR, tutt'ora in corso, ha permesso di riscontrare diverse criticità emerse dall'analisi del questionario trasmesso dai Comuni selezionati.

Come già rappresentato, nella presente relazione si pone l'attenzione sulle criticità concernenti i flussi finanziari del PNRR.

### **6.1 Le criticità afferenti i flussi finanziari del PNRR**

Per quanto concerne i flussi finanziari relativi al PNRR la Sezione ha rilevato i seguenti profili di criticità.

#### **6.1.1 Mancata indicazione nei verbali di cassa dell'Organo di revisione, delle eventuali movimentazioni, anche negative, afferenti le poste del PNRR**

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 91/2023/VSG - Comune di Castel San Pietro Terme (BO);
- n. 92/2023/VSG - Comune di Montegridolfo (RN);
- n. 155/2023/VSG - Comune di Busseto (PR);
- n. 156/2023/VSG - Comune di Camugnano (BO);
- n. 157/2023/VSG - Comune di Castell'Arquato (PC);
- n. 161/2023/VSG - Comune di Corniglio (PR);
- n. 162/2023/VSG - Comune di Correggio (RE);
- n. 167/2023/VSG - Comune di Ventasso (RE);
- n. 185/2023/VSG - Comune di Borgo Tossignano (BO);
- n. 186/2023/VSG - Comune di Casteldelci (RN);
- n. 187/2023/VSG - Comune di Castel del Rio (BO);
- n. 188/2023/VSG - Comune di Concordia sulla Secchia (MO);
- n. 192/2023/VSG - Comune di Fontanellato (PR);
- n. 194/2023/VSG - Comune di Gragnano Trebbiense (PC);
- n. 196/2023/VSG - Comune di Molinella (BO);

- n. 207/2023/VSG - Comune di Castello d'Argile (BO);
- n. 21/2024/VSG - Comune di Langhirano (PR);
- n. 25/2024/VSG - Comune di Masi Torello (FE);
- n. 28/2024/VSG - Comune di Polesine Zibello (PR);
- n. 44/2024/VSG - Comune di Villa Minozzo (RE);
- n. 60/2024/VSG - Comune di Polinago (MO);
- n. 77/2024/VSG - Comune di Podenzano (PC);
- n. 78/2024/VSG - Comune di Palanzano (PR);
- n. 79/2024/VSG - Comune di Goro (FE);
- n. 96/2024/VSG - Comune di Pennabilli (RN);
- n. 124/2024/VSG - Comune di Sorbolo Mezzani (PR);
- n. 127/2024/VSG - Comune di Terenzo (PR);
- n. 11/2025/VSG - Comune di Tizzano Val Parma (PR);
- n. 12/2025/VSG - Comune di Villanova sull'Arda (PC).

Nella criticità in esame, viene rilevata la criticità relativa alla mancata indicazione nei verbali di cassa dell'Organo di revisione delle eventuali movimentazioni, anche negative, afferenti le poste del PNRR.

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

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

*Next Generation EU, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato sviluppa e rende disponibile un apposito sistema informatico".*

### **6.1.2 Mancata appostazione dei relativi vincoli di competenza e cassa in tema di risorse finanziarie derivanti dal PNRR**

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 93/2024/VSG - Comune di Corte Brugnatella (PC) competenza;
- n. 94/2024/VSG - Comune di Lesignano de' Bagni (PR) competenza;
- n. 45/2025/VSG - Comune di Montecopiolo (RN) competenza e cassa.

La Sezione nella casistica in esame, nel rilevare la mancata appostazione dei relativi vincoli di competenza con riferimento ai flussi PNRR ha rammentato che, a seguito della conversione del D.L. n. 60/2024, a partire dal 7 luglio 2024 rimangono vincolate per cassa, oltre che per competenza, esclusivamente le entrate derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati e quelle derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione determinata, tra cui rientrano le risorse del PNRR, come confermato dal "Manuale delle procedure finanziarie degli interventi PNRR" allegato alla circolare MEF n. 29/2022.

## **6.2 Ulteriori casistiche rilevate dalla Sezione**

Si elencano le ulteriori casistiche rinvenute dalla Sezione nelle deliberazioni afferenti l'indagine in esame con relazione alle risorse finanziarie derivanti del PNRR.

### **6.2.1 Ente non destinatario, nell'esercizio 2021, di risorse finanziarie derivanti dal PNRR**

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 87/2023/VSG - Comune di Baricella (BO);
- n. 88/2023/VSG - Comune di Galliera (BO);
- n. 89/2023/VSG - Comune di Portico e San Benedetto (FC);
- n. 149/2023/VSG - Comune di Agazzano (PC);
- n. 152/2023/VSG - Comune di Besenzone (PC);
- n. 154/2023/VSG - Comune di Bobbio (PC);

- n. 160/2023/VSG – Comune di Coli (PC);
- n. 163/2023/VSG – Comune di Ferriere (FE);
- n. 165/2023/VSG – Comune di Montechiarugolo (PR);
- n. 166/2023/VSG – Comune di Varsi (PR);
- n. 189/2023/VSG – Comune di Dovadola (FC);
- n. 190/2023/VSG – Comune di Farini (FC);
- n. 191/2023/VSG – Comune di Felino (PR);
- n. 193/2023/VSG – Comune di Gazzola (PC);
- n. 195/2023/VSG – Comune di Lagosanto (FE);
- n. 197/2023/VSG – Comune di Piozzano (PC);
- n. 198/2023/VSG – Comune di Vezzano sul Crostolo (RE);
- n. 23/2024/VSG – Comune di Pianello Val Tidone (PC);
- n. 98/2024/VSG – Comune di San Pietro in Cerro (PC);
- n. 112/2024/VSG – Comune di San Possidonio (MO);
- n. 123/2024/VSG – Comune di Sassofeltrio (RN);
- n. 125/2024/VSG – Comune di Soragna (PR) con riferimento all'es. 2022.

## **6.2.2 Verbali, oggetto di scrutinio da parte di questa Sezione, riferiti a un esercizio finanziario a cui non erano ancora affluite le movimentazioni di liquidità relative al PNRR**

La fattispecie è stata oggetto di riscontro nelle seguenti delibere:

- n. 150/2023/VSG – Comune di Albareto (PC);
- n. 151/2023/VSG – Comune di Bastiglia (MO);
- n. 153/2023/VSG – Comune di Bettola (PC);
- n. 158/2023/VSG – Comune di Cerignale (PC);
- n. 159/2023/VSG – Comune di Civitella di Romagna (FC);
- n. 164/2023/VSG – Comune di Lama Mocogno (MO);
- n. 168/2023/VSG – Comune di Vernasca (PC);
- n. 22/2023/VSG – Comune di Pieve di Cento (BO);
- n. 24/2024/VSG – Comune di Palagano (MO);
- n. 29/2024/VSG – Comune di Calendasco (PC);

- n. 61/2024/VSG - Comune di Loiano (BO);
- n. 62/2024/VSG - Comune di Brescello (RE);
- n. 95/2024/VSG - Comune di Medesano (PR);
- n. 97/2024/VSG - Comune di Ponte dell'Olio (PC);
- n. 111/2024/VSG - Comune di San Polo d'Enza (RE);
- n. 113/2024/VSG - Comune di San Secondo Parmense (PR);
- n. 126/2024/VSG - Comune di Talamello (RN).

Le delibere sopraelencate si riferiscono alla casistica in cui i verbali oggetto di scrutinio da parte di questa Sezione si riferiscono a un esercizio finanziario a cui, come rappresentato dall'Amministrazione comunale, non erano ancora affluite le movimentazioni di liquidità relative al PNRR.

## 7 Criticità di cassa dovute al mancato tempestivo riversamento delle risorse PNRR ai Comuni

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

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

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

L'art. 9, c. 1 del medesimo D. L. istituisce presso ciascuna Prefettura (Ufficio Territoriale di Governo) una cabina di coordinamento, presieduta dal Prefetto o da un suo delegato, per la definizione del piano di azione per l'efficace attuazione dei programmi e degli interventi previsti dal PNRR in ambito provinciale. La cabina di coordinamento esercita, altresì, i compiti di monitoraggio attribuiti al Prefetto dall'art. 55, c. 1, lett. a), n. 1-bis, del D. L. 31 maggio 2021, n. 77, convertito con modificazioni, dalla L. 29 luglio 2021, n. 108. Il piano di azione e gli esiti del monitoraggio sono comunicati dal Prefetto alla Struttura di missione PNRR di cui all'art. 2 del D.L. 24 febbraio 2023, n. 13, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 aprile 2023, n. 41, nonché alla Ragioneria generale dello Stato - Ispettorato generale per il PNRR, anche ai fini dell'assunzione delle iniziative di cui all'art. 12 ovvero all'art. 13 del D.L. n. 77/2021. Inoltre,

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

## **7.2 Implicazioni contabili delle semplificazioni del PNRR: criticità e prospettive**

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

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

La divaricazione tra i vari momenti, tra momento cioè di accertamento, impegno e effettuazione della spesa, apre la stura al fenomeno più che probabile di sopravvenuta crisi di liquidità dell'Ente locale, proprio in ragione di possibili criticità legate alla tempistica dell'Amministrazione dell'Interno: la prospettiva di analisi implica infatti la necessaria verifica da parte della Sezione della tenuta prospettica degli equilibri di bilancio in chiave dinamica,

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

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

L'analisi dei comportamenti di molte amministrazioni, svolta nello specifico osservatorio della Sezione regionale di controllo, dimostra peraltro la preoccupazione di carattere contabile, ispirata al principio di prudenza, che fa capo a molte amministrazioni realizzatrici dell'opera circa la mancata realizzazione delle poste di entrata a causa di strozzature procedurali o altri ritardi nell'erogazione in loro favore delle somme previste.

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

### **7.3 I casi dei Comuni di Marzabotto (BO) e Villa Minozzo (RE)**

Peculiari, sotto gli aspetti testé evidenziati, sono i casi relativi ai Comuni di Marzabotto e Villa Minozzo, ampiamente esposti nelle deliberazioni n. 30/2024/VSG e 44/2024/VSG.

Nel caso di specie, gli incolpevoli Enti hanno dovuto fronteggiare problematiche di cassa proprio a causa dell'intempestività delle erogazioni da parte ministeriale (nonostante il caricamento dei rendiconti dei diversi progetti sul sistema Regis).

Dalla documentazione in atti, analizzata nelle precedenti delibere, è emerso che l'Amministrazione ha incontrato una forte crisi concernente la liquidità di cassa, pur in costanza delle anticipazioni di tesoreria.

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

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

In sede progettuale è necessario prevedere adeguate fonti di copertura correnti per le spese di funzionamento e manutenzione ordinaria che verranno indotte dalla realizzazione delle opere,

al fine di scongiurare il rischio che si determinino criticità in termini di sostenibilità di medio e lungo periodo”.

In altre parole, gli Enti sono chiamati a valutare, nel quadro del pur urgente quadro programmatico, le possibilità di criticità di cassa derivanti da ritardi e strozzature procedurali, in capo all'Amministrazione dell'Interno.

Va rammentata al riguardo la cogenza del principio di tempestivo riversamento agli enti locali delle somme attribuite dagli altri livelli di governo che l'art. 44 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66 modificato dall'art. 40, c. 2, del D.L. 2 marzo 2024, n. 19 convertito, dalla L. 29 aprile 2024, n. 56 afferma delineando i tempi di pagamento. Ulteriormente, la Ragioneria di Stato (circolare n. 36/2024) ha ritenuto che non rientrino nelle legittime cause di sospensione delle fatture tutte quelle condizioni in cui il ritardo di pagamento dell'Amministrazione dipenda da motivazioni interne alle procedure amministrative-contabili della pubblica amministrazione, comprese quelle derivanti dal ritardo nei trasferimenti di risorse finanziarie tra i diversi livelli di governo.

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

#### **7.4 L'art. 18-quinquies del D.L. n. 113/2024, convertito con modificazioni dalla L. 7 ottobre 2024, n. 143**

Il decreto 6 dicembre 2024 del MEF stabilisce i criteri e le modalità cui le amministrazioni titolari delle misure del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e i soggetti attuatori dei relativi interventi si attengono nel dare seguito agli adempimenti previsti dall'art. 18 -

quinqües del D.L. 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 ottobre 2024, n. 143.

Detto decreto introduce un *iter* dettagliato per il trasferimento delle risorse ai soggetti attuatori, articolato in tre fasi:

#### 1) Anticipazioni (c.3)

Una volta perfezionato il provvedimento di assegnazione del finanziamento a carico del PNRR, le amministrazioni titolari provvedono a erogare in favore dei soggetti attuatori un primo importo a titolo di anticipazione, in unica o più soluzioni, di norma pari complessivamente al 30 per cento dell'importo dell'assegnazione a carico del PNRR, entro il termine di trenta giorni decorrenti dalla data della richiesta di anticipazione presentata dal soggetto attuatore. Sono fatte salve eventuali disposizioni normative che prevedano, per settori o casi specifici, l'erogazione di anticipi superiori al 30 per cento. Ai fini dell'erogazione, le amministrazioni titolari verificano che: a) la richiesta sia sottoscritta dal legale rappresentante dell'ente attuatore, ovvero dal dirigente o funzionario designato; b) l'intervento per il quale si chiede l'anticipazione sia censito, tramite il codice unico di progetto (CUP), sul sistema di monitoraggio ReGiS. Qualora la richiesta sia carente degli elementi di cui al presente comma, l'amministrazione titolare fissa un termine, non superiore a cinque giorni, entro il quale il soggetto attuatore deve provvedere alle relative integrazioni o modifiche. In tal caso, il termine di trenta giorni entro cui l'amministrazione titolare deve erogare l'anticipazione è sospeso, con atto motivato, e riprende a decorrere, per la parte residua, dalla data di acquisizione, da parte dell'amministrazione stessa, degli elementi integrativi di cui sopra.

#### 2) Trasferimenti intermedi (c. 4 e 5)

Le amministrazioni titolari delle misure provvedono ai trasferimenti intermedi, successivi all'anticipazione, fino al raggiungimento della soglia complessiva del 90 per cento dell'importo dell'assegnazione a carico del PNRR, entro il termine di trenta giorni decorrenti dalla data della richiesta di trasferimento presentata dal soggetto attuatore. Ai fini dell'erogazione, le amministrazioni titolari verificano la regolarità formale della richiesta. Le predette amministrazioni, in particolare, verificano che: a) la richiesta sia sottoscritta dal legale rappresentante dell'ente attuatore, ovvero dal dirigente o funzionario designato dall'ente a presentarla e sia redatta sul modello di cui all'allegato 1 decreto «PNRR - Richiesta

Trasferimenti intermedi»; b) il soggetto attuatore abbia aggiornato i dati di monitoraggio sul sistema ReGiS, ovvero abbia comunicato i dati ai fini di tale aggiornamento nei casi di alimentazione indiretta del sistema ReGiS, secondo le scadenze previste dalla circolare del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato del 21 giugno 2022, n. 27, ovvero si sia impegnato all'aggiornamento degli eventuali elementi mancanti entro i sessanta giorni successivi all'erogazione.

Qualora la richiesta di cui all'allegato 1 sia carente di uno o più degli elementi ivi indicati, l'amministrazione titolare fissa un termine, non superiore a cinque giorni, entro il quale il soggetto attuatore deve provvedere all'integrazione o alla modifica della richiesta. In tal caso, il termine di trenta giorni entro cui l'amministrazione titolare deve erogare le risorse è sospeso - con atto motivato - e riprende a decorrere, per la parte residua, dalla data di acquisizione, da parte dell'amministrazione stessa, degli elementi integrativi di cui sopra.

### 3) Saldo finale (c. 6, 7 e 8)

Ai fini della conclusione dell'intervento, le amministrazioni titolari delle misure provvedono all'erogazione del saldo finale, pari di norma al 10 per cento dell'importo dell'assegnazione a carico del PNRR, entro il termine di trenta giorni decorrenti dalla data della richiesta di saldo presentata dal soggetto attuatore. Ai fini dell'erogazione del saldo, le amministrazioni titolari verificano la regolarità formale della richiesta e, mediante appropriati metodi di campionamento, la documentazione giustificativa delle spese dichiarate. Le predette amministrazioni, in particolare, verificano che: a) la richiesta sia sottoscritta dal legale rappresentante dell'ente attuatore, ovvero dal dirigente o funzionario designato dall'ente a presentarla e sia redatta sul modello di cui all'allegato 2 al presente decreto «PNRR - Richiesta saldo»; b) il soggetto attuatore abbia aggiornato i dati di monitoraggio sul sistema ReGiS, ovvero abbia comunicato i dati ai fini di tale aggiornamento nei casi di alimentazione indiretta del sistema ReGiS, secondo le scadenze previste dalla circolare del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato del 21 giugno 2022, n. 27.

Le verifiche a campione sulla documentazione giustificativa delle spese di cui al comma 6 sono rivolte ad accertare la correttezza e l'ammissibilità delle spese dichiarate, nonché il rispetto degli altri obblighi a carico del soggetto attuatore secondo quanto previsto nel dispositivo di assegnazione delle risorse PNRR all'intervento. Oltre che in sede di erogazione del saldo, tali verifiche, sempre mediante appropriati metodi di campionamento, sono svolte dalle

amministrazioni titolari ai fini delle attestazioni da rendere per la presentazione delle richieste di pagamento all'Unione europea ai sensi dell'art. 22, paragrafo 2, lettera c), del regolamento (UE) 2021/241 del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 febbraio 2021.

Al fine di agevolare le verifiche a campione, il soggetto attuatore conserva, anche in formato digitale, la documentazione prevista dalla normativa vigente a corredo delle spese, delle procedure di attivazione ed esecuzione dell'intervento. Tale documentazione è messa a disposizione dell'amministrazione centrale titolare della misura e delle altre Autorità di controllo nazionali ed europee.

## 8 Sintesi e valutazioni conclusive

Le considerazioni dianzi espresse evidenziano, con rinnovata urgenza, la imprescindibile necessità di assicurare un'attenzione scrupolosa – segnatamente da parte dell'Organo di revisione – alla gestione della liquidità riconducibile al Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), tenendo altresì conto delle possibili criticità connesse a ritardi nell'erogazione dei fondi da parte delle competenti autorità ministeriali. In tale contesto, come già opportunamente rilevato nelle deliberazioni n. 5/2024 e n. 30/2024, assume peculiare rilievo – e si riafferma quale elemento cardine nell'ambito del nuovo impianto contabile – la verifica di cassa, nonché l'analisi dei momenti correlati alla formazione ed alla successiva ricostituzione delle giacenze, unitamente ad una disamina sostanziale della consistenza liquida dell'ente, che non può in alcun modo ridursi ad un mero adempimento formale da parte dell'Organo di revisione.

In tale sede, appare doveroso ribadire la necessità di un rigoroso rispetto dei principi afferenti la movimentazione delle poste connesse al PNRR, trattandosi di risorse di ingente entità, la cui gestione è sovente sottoposta a meccanismi derogatori rispetto ai canoni ordinari della contabilità pubblica. Tali modalità, ove non sottoposte ad un costante e diligente monitoraggio da parte dei diversi livelli di governo coinvolti nell'attuazione degli interventi contemplati, possono risultare potenzialmente pregiudizievoli per il mantenimento degli equilibri finanziari.

In tale prospettiva, l'attività di vigilanza esercitata dall'Organo di revisione ai sensi dell'articolo 223 del TUEL, non può esimersi dal considerare con attenzione le dinamiche di cassa afferenti le entrate e le uscite collegate al PNRR, né può sottacere o trascurare le eventuali criticità derivanti dalla diacronia dei flussi finanziari e dalla loro mancata ricostituzione entro termini congrui. Ciò si impone, in ultima istanza, ai fini della corretta determinazione del risultato di amministrazione, di cui il fondo cassa costituisce elemento imprescindibile, funzionale alla misurazione dell'equilibrio di bilancio e della sua eventuale compromissione in conseguenza dei fenomeni patologici testé descritti.



CORTE DEI CONTI - CENTRO UNICO PER LA FOTORIPRODUZIONE E LA STAMPA - ROMA

