



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA BASILICATA

nella Camera di consiglio dell'8 aprile 2025

composta dai magistrati:

Dott. Giuseppe Tagliamonte	Presidente
Dott.ssa Elisabetta Midenà	Consigliere
Dott. Lorenzo Gattoni	Referendario
Dott.ssa Antonella Romanelli	Referendario - <i>Relatore</i>

VISTO l'art. 100, comma 1, della Costituzione;

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

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modifiche ed integrazioni;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sugli enti locali e successive modificazioni ed integrazioni (TUEL) e, in particolare, gli artt. 148 e 148-bis;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131 e successive modifiche ed integrazioni;

VISTA la legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;

VISTO il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi;

VISTA la deliberazione delle Sezioni Riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16

giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, come successivamente modificata;

VISTA la deliberazione n. 8/SEZAUT/2023/INPR, con la quale la Sezione delle Autonomie ha approvato le linee guida ed il questionario ai quali devono attenersi (ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266, richiamato dall'art. 1, comma 3, del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213) gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul rendiconto dell'esercizio finanziario 2022;

VISTA la deliberazione n. 11/2024/INPR con la quale la Sezione ha redatto la programmazione delle attività di controllo per l'anno 2024;

VISTI la relazione ed il questionario del Comune di Sasso di Castalda relativi al rendiconto dell'esercizio finanziario 2022;

VISTA la nota del Magistrato istruttore con la quale sono stati richiesti chiarimenti e informazioni in merito alle risultanze emerse dall'analisi della predetta relazione/questionario e dei dati immessi nel sistema informativo BDAP;

VISTI i chiarimenti fatti pervenire dal Sindaco e dall'Organo di revisione;

VISTA l'ordinanza n. 9 dell'8 aprile 2025 con la quale il Presidente ha convocato la Sezione regionale di controllo per la Basilicata per l'odierna Camera di consiglio;

UDITO il Magistrato relatore, Dott.ssa Antonella Romanelli;

FATTO

In esecuzione delle attività di controllo intestate a questa Sezione ai sensi dell'art. 1, comma 166 e seguenti della legge n. 266 del 23 dicembre 2005 e dell'art. 148-bis del decreto legislativo n. 267 del 18 agosto 2000 (TUEL), sono stati analizzati i dati e le informazioni contenute nel questionario relativo al rendiconto dell'esercizio finanziario 2022 del Comune di Sasso di Castalda.

Ai fini dell'instaurazione del contraddittorio funzionale all'emanazione della pronuncia di accertamento - da adottarsi ai sensi dell'art. 148-bis, comma 3, TUEL - di eventuali

squilibri economico finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria ovvero del mancato rispetto degli obiettivi del pareggio di bilancio vigenti nell'esercizio, con nota prot. n. 992 del 30/08/2024, questa Sezione Regionale di Controllo ha rappresentato all'Ente quanto emerso dall'analisi effettuata richiedendo tutti i necessari chiarimenti ed informazioni.

Con nota prot. 4161 del 05/09/2024, acquisita in pari data al prot. cdc n. 1037 il Sindaco ha chiesto una proroga di 45 giorni rispetto alla scadenza assegnata.

Con nota prot. cdc n. 1048 del 05/09/2024 il Magistrato Istruttore ha concesso una proroga per il riscontro assegnando come termine ultimo il giorno 31 ottobre 2024.

Il Sindaco del Comune di Sasso di Castalda e l'Organo di revisione, con nota prot. 5106 del 30/10/2024, trasmessa a mezzo dell'applicativo Con.Te. ed acquisita al protocollo di questa Sezione in pari data al n. 1304, hanno fornito la documentazione e i chiarimenti richiesti.

DIRITTO

Inquadramento dei poteri di controllo intestati alla Corte dei conti e degli effetti "cogenti" delle pronunce adottate ai sensi dell'art. 148-bis TUEL

Dopo la riforma del Titolo V della Costituzione, la L. 5 giugno 2003, n. 131 (recante «Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3») ha introdotto forme di controllo da parte della Corte dei conti nei confronti di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, finalizzate alla verifica del rispetto degli equilibri di bilancio da parte delle Autonomie territoriali.

L'art. 1, comma 166 della L. n. 266/2005 prevede che le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti, *"ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica"*, svolgano verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli stessi, i bilanci di previsione ed i rendiconti.

L'articolo 148-bis del TUEL (inserito dall'art. 3, comma 1, lett. e), del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 dicembre 2012, n. 213), dispone che le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali, ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266/2005, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti (comma 1).

Tale disamina è estesa alla verifica che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente (comma 2).

Nell'ambito delle predette verifiche, l'accertamento da parte della Sezione Regionale di Controllo 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, comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Qualora gli enti non provvedano alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica degli stessi da parte della Sezione Regionale di Controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali venga accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria (comma 3).

Alla Corte dei conti è, pertanto, attribuito il controllo dell'equilibrio economico - finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche a tutela dell'unità economica della Repubblica, in riferimento ai parametri costituzionali (artt. 81, 97, 119 e 120 Cost.) e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.). Tale attività di valutazione e verifica ha natura dinamica dovendo valutare la sussistenza degli equilibri non solo in via statica con riferimento all'esercizio

e/o agli esercizi oggetto di specifico scrutinio, ma anche in via prospettica, considerandone la tenuta e l'evoluzione nel tempo.

La natura dei controlli sui bilanci degli enti territoriali rientra nell'alveo dei controlli di legittimità-regolarità (cfr. Corte cost., sent. nn. 60/2013, 39/2014, 40/2014) che costituiscono lo strumento finalizzato a conseguire "*(...) il rispetto dei vincoli nazionali ed europei (...) [nonché] il trasparente ripristino degli equilibri di bilancio e della sana gestione finanziaria, elementi questi ultimi che la nuova formulazione dell'art. 97, primo comma, Cost. collega alla garanzia di legalità, imparzialità ed efficienza dell'azione amministrativa*" (cfr. Corte cost. sent. n. 18/2019).

Qualora le irregolarità rilevate dalla Sezione Regionale non fossero così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148-bis, comma 3 del TUEL, tale funzione di controllo consente di segnalare agli Enti anche queste criticità, al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, potenzialmente idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria degli stessi. In ogni caso, l'Ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni ricevute ed a porre in essere interventi idonei per addivenire al superamento delle irregolarità individuate.

Nel merito delle irregolarità e criticità riscontrate la Sezione rileva quanto di seguito esposto, precisando, tuttavia, che l'esame della Corte dei conti è limitato ai profili evidenziati nella pronuncia, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri aspetti non può essere considerata quale implicita valutazione positiva.

1. Tardiva approvazione del rendiconto

L'art. 227, comma 2, del TUEL fissa il termine del 30 aprile per l'approvazione dei rendiconti degli enti locali.

Con la nota istruttoria la Sezione ha evidenziato la tardiva approvazione del rendiconto da parte del Comune di Sasso di Castalda, avvenuta con deliberazione del Consiglio Comunale n. 6 dell'11/05/2023, oltre, quindi, il termine suddetto.

Sul punto, si rammenta che il rendiconto costituisce un atto fondamentale nella gestione

amministrativa e contabile dell'Ente, tanto che, ai sensi dell'art. 227, comma 2 bis, del TUEL *"In caso di mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo, si applica la procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141"*. Il ritardo con cui si approva il rendiconto *"costituisce un sintomo di difficoltà dell'ente locale ad applicare correttamente la normativa e i principi contabili che disciplinano la materia di riferimento"* (cfr. Corte dei conti, Sez. Reg. Contr. Abruzzo, deliberazione n. 99/2022/PRSE; Sez. Reg. Contr. Campania, deliberazione n. 74/2020/PRSP), *"atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni"* (cfr. *ex multis*, Sez. Reg. Contr. Veneto, deliberazione n. 24/2020/PRSE).

L'importanza del rispetto della tempistica stabilita dalla legge per l'approvazione del rendiconto è stata sottolineata anche dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 9 /SEZAUT/2020/INPR secondo cui *"la necessità del rispetto di tutti i termini di legge per l'intero procedimento del ciclo di bilancio è ineludibile e va ribadita con riferimento ai termini per l'approvazione del rendiconto, adempimento che costituisce obiettivo prioritario nell'ottica della verifica della regolarità della gestione. La rendicontazione, infatti, in parallelo alla tempestiva programmazione delle politiche di bilancio, rappresenta non solo la certificazione dei risultati dell'esercizio trascorso ma anche il presupposto per gli eventuali interventi di variazione delle previsioni di bilancio in corso di gestione"*. L'approvazione tardiva del rendiconto, pertanto, costituisce un *vulnus* al corretto e regolare ciclo di bilancio, attesa la stretta correlazione tra le poste del bilancio di previsione e i fatti contabili riportati nel rendiconto dell'esercizio precedente.

Sul punto si evidenzia, inoltre, come alla tardiva approvazione del rendiconto, occorsa nel caso di specie, consegua il divieto temporaneo delle assunzioni, ai sensi dell'art. 9, comma 1-quinquies, del D.L. n. 113/2016, nella versione *ratione temporis* vigente, secondo cui *"In caso di mancato rispetto dei termini previsti per l'approvazione dei bilanci di previsione,*

dei rendiconti e del bilancio consolidato, nonché di mancato invio, entro trenta giorni dal termine previsto per l'approvazione, dei relativi dati alla banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, compresi i dati aggregati per voce del piano dei conti integrato, gli enti territoriali, ferma restando per gli enti locali che non rispettano i termini per l'approvazione dei bilanci di previsione e dei rendiconti la procedura prevista dall'articolo 141 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, non possono procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, fino a quando non abbiano adempiuto. È fatto altresì divieto di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della disposizione del precedente periodo. Gli enti di cui ai precedenti periodi possono comunque procedere alle assunzioni di personale a tempo determinato necessarie a garantire l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza, nonché l'esercizio delle funzioni di protezione civile, di polizia locale, di istruzione pubblica, inclusi i servizi, e del settore sociale nonché lo svolgimento delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 14, comma 27, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nei comuni delle isole minori con popolazione fino a 10.000 abitanti, ove nell'anno precedente è stato registrato un numero di migranti sbarcati superiore almeno al triplo della popolazione residente, nel rispetto dei limiti di spesa previsti dalla normativa vigente in materia".

Si è chiesto, pertanto, all'Ente di far conoscere se, nel periodo di ritardo, avesse proceduto a nuove assunzioni e, nell'affermativa, di fornirne il dettaglio.

Con la nota di riscontro l'Ente ha rappresentato sul punto quanto segue: *"La Giunta comunale ha approvato in data 19.04.2023, con proprio provvedimento n. 25, lo schema di rendiconto della gestione dell'esercizio finanziario 2022; con nota del 20.04.2023 è stata comunicata la messa a disposizione degli atti ai consiglieri comunali ed in data 05.05.2023, comunicazione prot. 0001796, è stata disposta la convocazione del Consiglio comunale per la data dell'11.05.2023 ai fini del rispetto dei termini di cui al comma 2 dell'art 227 del TUEL.*

– In relazione al ritardo, si precisa che in data 14/05/2023 si sono svolte le consultazioni elettorali per il rinnovo del consiglio comunale e l'elezione del sindaco che hanno richiesto un carico di lavoro

aggiuntivo rispetto al normale. Si rappresenta che l'organico del comune è sottodimensionato rispetto ai molteplici adempimenti a cui l'ente è chiamato ad assolvere e non è stato possibile approvare il conto consuntivo entro i canonici tempi previsti dalla normativa.

– Relativamente al periodo intercorrente dal 01/05/2023 e sino al 11/05/2023 (data di approvazione del rendiconto) non sono intervenuti:

1. assunzioni (a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale), ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto;

2. contratti di servizio con soggetti privati”.

Nel prendere atto del riscontro fornito, si sollecita, ad ogni modo, l'Ente all'adozione di misure organizzative che consentano il rispetto dei tempi per l'approvazione del rendiconto, al fine di non incorrere nei divieti assunzionali.

2. Fondo pluriennale vincolato per spese in conto corrente

Dall'esame degli schemi contabili trasmessi alla BDAP (foglio 11), così come riportato anche nella relazione e nel questionario (rispettivamente pagg. 12 e 13) è stata riscontrata la valorizzazione del fondo pluriennale vincolato per spese correnti per € 687,13 concernenti “Servizi ausiliari all'istruzione”.

Al riguardo si è verificato che l'Ente aveva costituito il fondo per il salario accessorio e che entro il 31/12/2022 era stato sottoscritto l'accordo decentrato integrativo (cfr. punti 11 e 12, pag. 5, del questionario), riscontrandosi, altresì, la presenza di accantonamenti a titolo di Fondo contenzioso.

In sede istruttoria si è chiesto, quindi, di comunicare l'anno di scadenza o di esigibilità delle obbligazioni relative al trattamento accessorio e premiante, ovvero di motivare in ordine alle ragioni della mancata costituzione del fondo pluriennale vincolato in relazione al salario accessorio e agli incarichi ai legali.

Sul punto il Comune di Sasso di Castalda ha riferito quanto segue: “Il salario accessorio dell'anno 2022 è stato oggetto di contrattazione avvenuta in data 25.10.2022 e il relativo fondo, erroneamente, non è stato reimputato conservando gli impegni a residuo 2022”, a ciò

aggiungendo, con specifico riferimento agli incarichi ai legali, che: *“non sono stati assunti impegni nell’anno 2022 per spese legali per le quali si rendeva necessaria la reimputazione”*.

In proposito, si ricorda che il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, prevede che il fondo pluriennale vincolato di parte corrente deve essere costituito nell’ipotesi in cui vi siano entrate correnti vincolate che finanziano spese esigibili in esercizi successivi (come, ad esempio, la spesa per il personale, ivi compresa la quota riguardante la premialità e il trattamento accessorio – allegato 4/2, punto 5.2 lettera a), ovvero quella conseguente al conferimento di incarichi a legali esterni – allegato 4/2, punto 5.2 lettera g).

Nel prendere atto della non ricorrenza dei presupposti per la valorizzazione del FPV di parte corrente relativamente agli incarichi ai legali, con specifico riferimento, invece, al salario accessorio, si rammenta che l’art. 2, comma 3, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 dispone che l’attribuzione di trattamenti economici può avvenire esclusivamente mediante contratti collettivi, ad eccezione dei casi, tassativamente previsti, nei quali può avvenire mediante contratti individuali.

Tale disposizione è ripresa dal successivo art. 45, a mente del quale il trattamento economico fondamentale e accessorio è definito dai contratti collettivi (CCNL Comparto funzioni locali del 21 maggio 2018), e dagli artt. 40 e 40-bis che disciplinano la contrattazione integrativa di ente.

La vigente normativa legislativa e contrattuale, quindi, prevede la costituzione di un apposito fondo per alimentare la contrattazione decentrata integrativa in favore del personale degli enti locali.

Ogni amministrazione deve prevedere le risorse finanziarie necessarie nei limiti previsti dalla legge e dalla contrattazione nazionale procedendo tempestivamente, all’inizio di ciascun esercizio finanziario, a costituire il fondo suddetto, le cui risorse potranno essere erogate a seguito di apposita contrattazione con le organizzazioni sindacali.

Al riguardo, occorre ricordare che la giurisprudenza contabile ha più volte illustrato (*ex multis*: Sezione regionale controllo Marche, deliberazione n. 91/2020/PRSE; Sezione regionale controllo Lombardia, deliberazione n. 386/2019/PAR; Sezione regionale

controllo Lazio, deliberazione n. 7/2019/PAR) come la gestione delle risorse destinate alla contrattazione decentrata si articoli secondo un preciso cronoprogramma caratterizzato da tre fasi obbligatorie e sequenziali, ossia: l'individuazione in bilancio delle risorse; l'adozione dell'atto di costituzione del fondo (che costituisce, quantificandole, il vincolo contabile alle risorse, rientrante nella competenza del dirigente - o del responsabile di settore - e che deve essere sottoposto alla certificazione da parte dell'Organo di revisione); infine, la sottoscrizione del contratto decentrato annuale, quale titolo idoneo al perfezionamento dell'obbligazione (cfr. Sezione Regionale Controllo Marche deliberazione n. 13/2019/PRSP).

Conformemente a tali scansioni procedurali, sotto il profilo strettamente contabile, il richiamato punto 5.2, lettera a) del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 18/2011, prevede che *"... Le spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidate nell'esercizio successivo a quello cui si riferiscono, sono stanziare e impegnate in tale esercizio. Alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili"*.

Tale contabilizzazione presuppone, pertanto, che, una volta firmato il contratto decentrato integrativo (circostanza occorsa nel caso di specie), l'imputazione della spesa relativa al trattamento accessorio avvenga nell'esercizio successivo - o, comunque, in quello in cui le spettanze saranno liquidate - con utilizzo del FPV di spesa corrente.

In considerazione di quanto sopra esposto, avendo l'Ente riferito di non aver *"reimputato"* le somme relative al trattamento accessorio *"conservando gli impegni a residuo 2022"*, non valorizzando, dunque, il fondo in parola nonostante ne ricorressero i presupposti, rileva il Collegio che l'Ente non ha dato attuazione alla disciplina della contabilità armonizzata, secondo cui (art. 3, comma 7 del D.lgs. 118/2011), contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, doveva effettuarsi un riaccertamento straordinario dei residui (consistente nel processo di verifica, cancellazione e reimputazione dei crediti e dei debiti ereditati dagli esercizi precedenti), al fine di evitare la conservazione in bilancio di residui

cui non corrispondessero obbligazioni giuridicamente perfezionate ed esigibili, nonché procedersi alla costituzione di un fondo pluriennale vincolato (distintamente per spese correnti e per spese in conto capitale) in applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata.

In proposito si richiama quanto affermato dalla Corte dei conti, Sez. Reg. Contr. Emilia-Romagna (deliberazione n. 109/2020/PRSP), che ha evidenziato come: “... la rilevata criticità palesi l’assenza della applicazione dei principi di armonizzazione contabile, che, funzionali al buon andamento, declinano in concreto la corretta imputazione delle poste contabili secondo i canoni dell’esigibilità e della necessaria scadenza dell’obbligazione: determinando, quindi, nel caso di specie, l’assenza di un risultato univoco di amministrazione, nonché l’incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo (Corte cost., sent. n. 49/2018), tale da ledere «l’efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva», e in definitiva il principio di «trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge» (Corte cost., sent. n. 274/2017)”.

Al riguardo, la Sezione sottolinea che la puntuale valorizzazione delle nuove grandezze introdotte dalla riforma degli ordinamenti contabili degli enti locali, fra cui appunto il Fondo pluriennale vincolato, è condizione indispensabile per il raggiungimento degli obiettivi di trasparenza contabile e del progressivo avvicinamento dei momenti della competenza e della cassa, espressione del principio della competenza finanziaria potenziata, che costituisce uno dei principi informativi dell’armonizzazione contabile.

Nell’accertare, quindi, che, sebbene ne ricorressero i presupposti (lettera a del menzionato principio), il Comune di Sasso di Castalda non ha provveduto a valorizzare nell’esercizio in esame il fondo pluriennale vincolato di parte corrente relativamente al trattamento accessorio del personale, la Sezione sollecita, ad ogni modo, l’Ente a provvedere, per il futuro, alla corretta applicazione dello strumento in questione, in applicazione della richiamata normativa, con riserva di ulteriori approfondimenti in occasione del controllo sui rendiconti degli esercizi finanziari successivi, rammentando all’uopo che trattasi di un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di

obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

Il fondo pluriennale vincolato nasce, infatti, dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Merita, al riguardo, di essere segnalato, infine, che la Sezione delle Autonomie, con deliberazione n. 4/2015/INPR, ha evidenziato l'importanza del FPV quale *"strumento di programmazione e controllo delle modalità e dei tempi di impiego delle risorse, prevalentemente vincolate. È necessario rappresentare contabilmente in modo rigoroso la destinazione delle risorse stesse che, qualora relative alla copertura di spese "impegnate", sono contabilmente descritte nel Fondo pluriennale vincolato, mentre, se destinate a finanziare spese di cui non sia stata perfezionata la relativa obbligazione giuridica, sono rappresentate contabilmente nel risultato di amministrazione tra le quote vincolate.*

La rappresentazione contabile nel risultato di amministrazione comporta la necessità di analizzare e indicare puntualmente la fonte di copertura della spesa: entrate vincolate per legge, entrate da indebitamento, entrate da trasferimenti vincolati, entrate straordinarie vincolate dall'ente.

La sostanziale differenza tra le risorse affluite al Fondo pluriennale vincolato e quelle affluite al risultato di amministrazione non deve consentire una contabilizzazione carente del presupposto giuridico voluto dal principio contabile.

A questo fine dovrà essere analiticamente motivato l'afflusso delle risorse al Fondo pluriennale vincolato con una chiara descrizione degli atti presupposto che sorreggono l'esistenza dell'obbligazione giuridicamente perfezionata".

3. Fondo crediti di dubbia esigibilità

Dall'esame dei dati presenti su BDAP, si è rilevata la presenza di accantonamenti a titolo di Fondo crediti di dubbia esigibilità pari a € 201.003,32.

Con la nota istruttoria si è chiesto all'Ente di inviare un prospetto mediante il quale si potesse valutare la modalità di calcolo del FCDE, attraverso l'indicazione analitica delle

entrate considerate, della media degli incassi e della quota da accantonare secondo quanto disciplinato nell'appendice tecnica, esempio n. 5, dell'allegato 4/2 (principi contabili applicati) del d.lgs. n. 118/2011.

Con la nota di riscontro l'Ente ha trasmesso la richiesta tabella, con evidenza dei singoli capitoli interessati e del metodo di calcolo utilizzato (*"metodo ordinario della media semplice sui totali"*), i cui importi riassuntivi sono indicati nello stralcio che di seguito si riporta:

	Media % di riscossione	Rapporto a 100	Totale residui conservati al 31/12/2022	Applicazione rapporto a 100 al totale residui al 31/12/2022	Accantonamento effettivo a FCDE	Applicazione rapporto a 100 al totale residui al 31/12/2022 - rielaborato dalla Sezione
IMU	20,20	79,80	9.023,44	100,00	9.023,44	7.200,40
TASSA SMALTIMENTO RIFIUTI	14,62	85,38	92.485,65	99,47	92.000,00	78.961,06
TASI	15,60	84,40	2.178,98	100,00	2.178,98	1.839,13
DIRITTI DI SEGRETERIA	75,06	24,94	1,04	53,62	0,62	0,26
DIRITTI PER RILASCIO CARTE DI IDENTITA'	75,69	24,31	43,90	58,34	25,61	10,67
PROVENTI E RENDITE PATRIMONIALI DIVERSE	2,76	97,24	2.938,70	93,99	2.762,08	2.857,73
PROVENTI SU CONSUMO GAS SU TERRITORIO	0,00	100,00	33.808,25	100,00	33.808,25	33.808,25
PROVENTI LOCAZIONE TERRENO IMPIANTO TELEFONIA MOBILE	80,49	19,51	1.518,05	100,00	1.518,05	296,19
FITTO TERRENI LOCALITA' CERASA	11,37	88,63	25.512,80	91,07	23.234,51	22.611,63
FITTO AREA LOCALITA' MADONNA DEL SASSO	40,00	60,00	1.820,00	40,00	728,00	1.092,00
PROVENTI LOCAZIONE IMMOBILI VIA MANCA	0,00	100,00	9.750,00	100,00	9.750,00	9.750,00
FITTO IMMOBILE VIA ROMA	72,95	27,05	2.017,22	100,00	2.017,22	545,57
FITTO IMMOBILE CENTRO DIURNO	80,00	20,00	26.424,00	68,12	18.000,00	5.284,80
FITTO IMMOBILE EX CENTRO SOCIALE	99,46	0,54	3.010,00	99,67	3.000,00	16,25
PROVENTI DA VIOLAZIONE NORME CODICE DELLA STRADA	100,00	0,00	2.054,29	97,36	2.000,00	0,00
INTROITI E RIMBORSI DIVERSI	100,00	0,00	956,56	100,00	956,56	0,00
ENTRATE DA PRIVATI PER CESSIONE LOCULI CIMITERIALI	19,84	80,16	17.778,73	0,00	0,00	14.251,64
					201.003,32	178.525,58

Nel rilevare, dall'analisi dei dati forniti, che il Comune di Sasso di Castalda ha applicato al totale dei residui calcolato al 31/12/2022 una percentuale (indicata nella colonna "Applicazione rapporto a 100 al totale residui al 31/12/2022"), diversa da quella presente nella colonna "rapporto a 100" calcolata rispetto alla media tra incassi in conto residui e importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi, così accantonando, nel complesso, a Fondo crediti di dubbia esigibilità un importo differente (€ 201.003,32) rispetto a quello che sarebbe risultato dall'applicazione ai suddetti residui della percentuale corrispondente al complemento a 100 (€ 178.525,58), la Sezione evidenzia che il sistema contabile armonizzato richiede un accantonamento minimo al fondo crediti di dubbia esigibilità che non può essere inferiore a quello risultante dall'applicazione del principio applicato della contabilità finanziaria (punto 3.3, es. n. 5, dell'allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011).

L'obbligo di accantonamento nel rendiconto impedisce l'utilizzo della quota del risultato di amministrazione, costituita dai residui attivi di dubbia e difficile esazione, per finanziare spese esigibili fino all'effettiva riscossione del credito.

La Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con la deliberazione n. 32/2015/INPR, ha affermato che uno degli elementi di maggiore rilevanza nella determinazione del risultato di amministrazione è proprio quello della corretta determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, che deve intendersi come un fondo rischi finalizzato a tutelare l'ente impedendo l'utilizzo di entrate di dubbia esigibilità per il finanziamento di spese esigibili: *"L'adeguata quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità - in conformità al principio applicato della contabilità finanziaria (punto 3.3, es. n. 5) - determina la veridicità del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 e preserva l'ente da disavanzi occulti e da potenziali squilibri di competenza e di cassa, allorché sia utilizzato l'avanzo di amministrazione libero, in realtà non disponibile"*.

Il principio contabile richiamato implica che:

- siano elencati tassativamente i crediti che, in ragione della loro natura, possono considerarsi di sicura realizzazione e che, come tali, non sono soggetti all'obbligo di svalutazione (i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fidejussione

e le entrate tributarie che, sulla base dei principi contabili, sono accertate per cassa); al di fuori di tali ipotesi è consentito all'ente di escludere determinati crediti dal calcolo del fondo, solo dandone adeguata illustrazione nella Nota integrativa al bilancio;

- a consuntivo, la quantificazione della quota di risultato di amministrazione accantonata a FCDE è determinata applicando all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti, il complemento a 100 della media del rapporto tra incassi in conto residui e importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi;

- la percentuale di accantonamento come sopra determinata deve essere applicata all'importo complessivo dei residui attivi delle entrate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione *"come risultano alla fine dell'esercizio appena concluso"*.

In conclusione, sulla base delle considerazioni che precedono, risulterebbe che l'accantonamento al FCDE è avvenuto secondo modalità difformi da quelle imposte dal legislatore e che il corretto e congruo calcolo avrebbe comportato un minor importo da accantonare rispetto a quello contabilizzato, con tutte le conseguenze che ne sarebbero derivate in termini di determinazione della parte disponibile del risultato di amministrazione.

Non essendo stato fornito in sede di riscontro alcun chiarimento circa le ragioni che hanno determinato un accantonamento secondo modalità diverse da quelle imposte dal legislatore, si invita l'Ente, per il futuro, alla scrupolosa osservanza dei principi testé menzionati, nonché a rendere in fase istruttoria ogni utile informazione al fine di consentire il regolare svolgimento dell'attività di verifica che questa Sezione è chiamata a svolgere.

4. Fondo contenzioso

Dall'esame dei dati presenti su BDAP, si è rilevata la presenza di accantonamenti a titolo di Fondo contenzioso pari a € 37.906,00.

In proposito, l'Organo di revisione ha segnalato nella relazione, pag. 20, che *"... nulla è detto nella relazione della giunta circa il metodo seguito nella determinazione di detto importo. In*

relazione alla congruità delle quote accantonate a copertura degli oneri da contenzioso, l'Organo di revisione ritiene che l'Ente si doti di una puntuale relazione ricognitoria del contenzioso al fine di determinarne l'accantonamento in base al rischio di soccombenza, opportunamente suddiviso in certo, abbastanza probabile, possibile e remoto".

Nelle conclusioni della relazione (pag. 35) si è, inoltre, raccomandato all'Ente *"di monitorare costantemente l'evoluzione del contenzioso per preservare gli equilibri di bilancio che sono fondamentali per attuare una sana gestione improntata all'efficacia e all'efficienza dei risultati che si intendono conseguire"*.

Ciò nonostante, nel questionario (punto 34, pag. 16) il Revisore ha dichiarato che le quote accantonate per la copertura degli oneri da contenzioso erano risultate congrue.

Con la nota istruttoria si è chiesto, quindi, all'Ente di indicare se fosse stata effettuata la ricognizione delle controversie pendenti, le modalità attraverso cui erano state determinate la stima e la valutazione del grado di rischio delle passività potenziali derivanti da contenzioso, trasmettendo l'elenco delle controversie in essere con la stima della relativa probabilità di soccombenza mediante compilazione di un'apposita tabella inviata in allegato.

Con la nota di riscontro il Comune di Sasso di Castalda ha riferito quanto segue: *"In attesa del completamento della ricognizione delle controversie pendenti e anche in ragione della mancanza di una figura professionale all'interno dell'ente, è stata accantonata la somma di € 37.906,00 in via meramente precauzionale. Ovviamente, nel determinare detto importo, è stato considerato l'andamento storico registrato nel corso degli esercizi precedenti in tema di contenzioso. Si evidenzia che il commento riportato nella relazione del revisore rispecchia asetticamente il dato contabile letto a ridosso del suo insediamento, avvenuto in data 11/04/2023, mentre l'analisi riportata nel questionario in questione tiene conto della maggiore conoscenza della situazione dell'ente e del trend storico del contenzioso. Comunque, si provvederà a quantificare il più presto possibile il fondo del contenzioso secondo l'applicazione di criteri e principi che hanno riguardo alla graduazione del rischio delle passività potenziali e delle liti in corso"*.

A fronte del riscontro fornito, la Sezione rileva che l'accantonamento in esame non è stato effettuato in applicazione dei principi contabili che disciplinano la soggetta materia,

quanto, piuttosto, al fine di garantire un ossequio soltanto formale alla normativa di riferimento, atteso che l'Ente ha dichiarato che la ricognizione del contenzioso non è stata ancora completata e che la quantificazione del fondo *de quo* è stata effettuata prudenzialmente.

Al riguardo, si sottolinea l'importanza di un'accurata ricognizione del contenzioso pendente ai fini della costituzione e corretta quantificazione del fondo *de quo*.

Il riferimento di base è rappresentato dal punto 5.2., lettera h) dell'allegato 4/2 del D. Lgs. n. 118 del 2011, secondo cui: *"Nel caso in cui l'Ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'Ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva.*

A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso. In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'Ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'Ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio). In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'Ente.

Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio. In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione). [...] L'organo di revisione dell'Ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti".

In conformità alla sopra trascritta norma contabile, la somma accantonata non può, quindi, dar luogo ad alcun impegno di spesa e deve confluire nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti dall'esecuzione di sentenze sfavorevoli, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà la probabile soccombenza.

L'accantonamento del fondo contenzioso è, in particolare, astretto alla finalità di una corretta determinazione del risultato di amministrazione, quale coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio, al fine di evitare un *"miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'Ente locale, violando l'equilibrio strutturale del bilancio"* (Corte cost., sent. n. 4/2020).

Ai fini della determinazione dell'accantonamento in parola, lo stesso principio prevede, poi, espressamente che, in occasione della prima applicazione dei nuovi principi contabili della competenza finanziaria introdotti dal d.lgs. n. 118/2011, venga effettuata una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'Ente formatosi negli esercizi precedenti.

Successivamente, sempre in ordine alla rilevanza da attribuirsi alla puntuale ricognizione del contenzioso in essere, la Sezione delle autonomie, con deliberazione n. 14/2017/INPR, contenente *"Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 c. 166 e seguenti della L. 23 dicembre 2005 n. 266"*, ha evidenziato che *"particolare*

attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza".

La determinazione del fondo rischi contenzioso esige, pertanto, un controllo minuzioso e puntuale del contenzioso ad esso afferente (escludendosi, quindi, un controllo meramente a campione), da effettuarsi con cadenza periodica e costante.

Recentemente, è stato, infatti, ribadito che *"l'accantonamento a titolo di fondo rischi contenzioso, secondo quanto previsto dalla vigente normativa, costituisce adempimento obbligatorio da effettuarsi in misura congrua rispetto al contenzioso pendente, o in fieri. La corretta determinazione del fondo rischi contenzioso è, dunque, da considerarsi essenziale per garantire, in ossequio ai principi di sana e prudente gestione, la regolare dinamica degli equilibri di bilancio, con conseguente necessità di "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"* (cfr. Sez. Contr. Marche, deliberazione n. 43/2022).

La giurisprudenza contabile ha avuto, altresì, modo di sottolineare che *"La quantificazione del fondo per il contenzioso richiede un attento e costante monitoraggio sulle liti, per le quali occorre procedere quanto meno annualmente alla stima del rischio di soccombenza e alla verifica del loro andamento"* e che, a tale riguardo, occorre dotarsi *"di un'apposita banca dati o, comunque, di un sistema di analisi e di stima delle controversie"* (Sez. Contr. Sicilia, deliberazione n. 6/2019/SS.RR./PARI).

Deve ritenersi parimenti esclusa una quantificazione meramente forfettaria e prudenziale del rischio di soccombenza, anche se parametrata all'andamento storico del contenzioso, come risulta avvenuto, per stessa ammissione dell'Ente (*"è stata accantonata la somma di € 37.906,00 in via meramente precauzionale. Ovviamente, nel determinare detto importo, è stato*

considerato l'andamento storico registrato nel corso degli esercizi precedenti in tema di contenzioso"), nella fattispecie all'esame.

Al contrario la quantificazione del fondo rischi richiede inderogabilmente un'analisi specifica delle singole poste e partite.

Al riguardo, mette conto precisare che secondo la giurisprudenza contabile, in assenza di parametri normativamente determinati (il richiamato principio contabile 5.2., lettera h) non indica, infatti, i criteri per valutare *"le significative probabilità di soccombere"*), possono a tal fine soccorrere gli standard internazionali in tema di contabilità (IAS 37 e OIC 31), con conseguente classificazione delle passività potenziali da contenzioso secondo i gradi del certo, del probabile, del possibile, e del remoto:

- il debito certo (indice di rischio 100%) è l'evento che si è concretizzato in una sentenza esecutiva, ma momentaneamente sospesa *ex lege*;

- la passività "probabile" (indice di rischio superiore al 51%) è quella in cui rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione, per cui sia stato formulato un giudizio di soccombenza di grande rilevanza, ed impone un ammontare di accantonamento che sia pari almeno alla suddetta percentuale (cfr. documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario);

- la passività "possibile" (indice di rischio tra il 10% ed il 49%) è quella in relazione alla quale il fatto che l'evento si verifichi è inferiore al probabile (cfr. documento OIC n. 31, nonché dello IAS 37);

- la passività da evento "remoto" (indice di rischio inferiore al 10%), non prevede, infine, alcun accantonamento.

In proposito è stato precisato che: *"In base alle prassi aziendalistiche affermatesi in materia, ove l'amministrazione giudichi come "remoto" il rischio di soccombenza, non sorge l'obbligo di effettuare alcun accantonamento; ove invece il rischio di perdita della lite sia valutato come tecnicamente "possibile", all'ente è rimessa la costituzione del fondo in misura oscillante tra il 10% e il 50% del valore della domanda giudiziale e relativi accessori di legge; infine laddove*

l'accoglimento dell'avversa domanda appaia, ex ante e allo stato dell'arte, "probabile", la prudenza richiede di accantonare una somma anche maggiore del 50% del valore della causa e, in caso di ammontare particolarmente elevato, il principio contabile consente lo stanziamento delle relative risorse su un orizzonte temporale di tre anni al massimo" (cfr. Sez. Contr. Piemonte, delibere nn. 16/2022/SRCPIE/PRSE e 134/2022/SRCPIE/PRSE).

Nelle ipotesi di contenzioso rilevante, ai fini della corretta stima del rischio di soccombenza, si è evidenziato, inoltre, che *"... si dovrà tener conto di tutte le voci che compongono la domanda giudiziale (danno emergente e lucro cessante ex art. 1223 c.c., danno curricolare, interessi, rivalutazione, etc.) così da effettuare un'analisi quanto più possibile accurata per assicurare un accantonamento corrispondente alle reali esigenze dell'ente" (cfr. Sez. Contr. Lombardia, deliberazione n. 95/2022/PAR).*

Sul punto, la giurisprudenza contabile, pur riconoscendo le difficoltà implicite nella valutazione dei rischi derivanti dal contenzioso, ha ribadito che *"è necessario che l'ente faccia delle opportune e precise valutazioni (in parte, inevitabilmente, discrezionali) sulle variabili sopra indicate, che incidono direttamente sulla quantificazione del fondo. In particolare, la ragionevole determinazione della probabilità di soccombenza e dell'importo da corrispondere alla controparte sono elementi imprescindibili per consentire all'ente una corretta quantificazione degli impatti sul bilancio derivanti dal contenzioso, e la conseguente necessaria copertura attraverso un apposito accantonamento. Il metodo delineato dal principio contabile, pur con le sue difficoltà applicative, è l'unico che consente all'ente una quantificazione verosimile dei potenziali effetti nefasti del contenzioso, e ai soggetti esterni la verifica della congruità dell'accantonamento" (cfr. Corte dei conti, Sez. Reg. Contr. Toscana, deliberazione n. 168/2022).*

La corretta stima delle probabilità di soccombenza risulta, quindi, imprescindibile ai fini della determinazione dell'ammontare del fondo in esame, che deve essere, dunque, quantificato, in ragione di tali probabilità, in proporzione al valore della causa.

Alla luce di quanto innanzi evidenziato, risulta evidente che le regole espresse dai principi contabili precedentemente richiamati sono finalizzate a consentire all'ente gravato dal contenzioso di premunirsi di una provvista adeguata a mitigare l'impatto sul bilancio delle eventuali sentenze di condanna (cfr. Sez. Contr. Piemonte, deliberazione n.

9/2024/SRCPIE/PRSE).

Ai suddetti principi debbono, dunque, conformarsi tanto l'Ente, il quale è tenuto sia ad un'attenta ricognizione delle cause pendenti sia ad una corretta stima del rischio di soccombenza, quanto l'Organo di revisione, che deve attestare la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato d'amministrazione a rendiconto, secondo quanto indicato dalla richiamata delibera della Sezione delle autonomie n. 14/2017/INPR.

La Sezione sottolinea al riguardo la centralità del ruolo dell'Organo di revisione in ordine alla corretta determinazione del fondo anzidetto.

È lo stesso legislatore, infatti, a richiedere al Collegio dei revisori una approfondita e analitica "verifica", che non si limiti all'espressione di un mero giudizio.

La "verifica" espressamente richiesta dal principio contabile, infatti, *"consiste nell'accertamento della conformità al "diritto" della rappresentazione e del calcolo come sopra effettuato e riscontrato"* (Sez. contr. Campania, del. n. 217/2019).

Con riferimento alle specifiche verifiche intestate all'Organo di revisione sul fondo rischi contenzioso, è, inoltre, d'uopo rimarcare che nella deliberazione n. 61/2024/VSG, depositata il 25/11/2022, la Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna ha evidenziato come le stesse riguardino *"... l'entità delle quote accantonate al fondo rischi, la cui indiscutibile esigenza di determinazione matematica non può risolversi nell'enunciazione di un mero giudizio valutativo, ma richiede al contrario un procedimento di apprendimento, frutto cioè di una ricognizione puntuale del contenzioso (secondo quanto indicato dal principio contabile e dalla deliberazione n. 14/2017/INPR della Sezione Autonomie), che si risolve nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza"*.

Alla luce di quanto sin qui esposto, attesa la doverosità dell'applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, l'incompleta ricognizione del contenzioso da parte dell'Ente, congiuntamente ad una stima in via meramente prudenziale del rischio di soccombenza, anche se parametrata all'andamento storico del contenzioso, si pone in contrasto con i suddetti principi, determinando una possibile elusione dell'equilibrio di bilancio.

Si invita, pertanto, l'Ente a pervenire negli esercizi futuri ad una corretta stima del fondo in parola, attraverso una motivata e puntuale analisi di ogni singola controversia, attenendosi ai principi contabili ed al consolidato indirizzo giurisprudenziale nella soggetta materia innanzi richiamati.

5. Fondo garanzia per debiti commerciali

Dall'esame della BDAP si è riscontrata la presenza di un Fondo garanzia per debiti commerciali pari a complessivi € 46.062,25 (di cui € 21.165,60 accantonati nel 2021 e € 24.896,65 nel 2022), che, tuttavia, è stato riportato nel foglio "12 All. a1) Elenco risorse accantonate" della BDAP tra gli "altri accantonamenti" e non alla corrispondente voce all'uopo prevista.

Al riguardo l'Organo di revisione ha dichiarato al punto 32 del questionario, pag. 14, che nell'esercizio 2021 l'Ente aveva prodotto soltanto ritardi nei pagamenti compresi tra trentuno e sessanta giorni e che la percentuale di accantonamento al Fondo, rideterminata sugli stanziamenti dell'esercizio in corso, era stata pari al 15,64% (il cui valore non è previsto dalla normativa di riferimento).

Stante l'incongruenza rilevata, al fine di verificare la corretta quantificazione del FGDC, ex art. 1 della L. 145/2018 - commi 859 e ss., si è chiesto per entrambi gli esercizi 2021 e 2022 di compilare una tabella con i necessari dati di dettaglio, nonché di fornire il prospetto analitico del conteggio effettuato ai fini della sua determinazione e di inviare la delibera di Giunta adottata entro il 28 febbraio dell'anno di riferimento.

In sede di riscontro il Comune ha trasmesso le seguenti tabelle e prospetti analitici del conteggio effettuato ai fini della determinazione del fondo in esame:

Esercizio 2022

Totale delle fatture ricevute nel 2021	810.369,32
Debito commerciale residuo 2021	559.193,67
Debito commerciale residuo 2020	1.220.991,67
Indicatore di ritardo annuale dei pagamenti 2021	56,13 gg
Stanziamenti della spesa 2022 per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione	497.932,97

Totale stanziamenti a consuntivo dei capitoli relativi a acquisto di beni e servizi al netto di quelle fianziate da entrate a destinazione specifica	497.932,97
Quota 5% accantonata per l'esercizio 2022	24.896,65

Esercizio 2021

Totale delle fatture ricevute nel 2020	533.518,45
Debito commerciale residuo 2020	1.220.991,67
Debito commerciale residuo 2019	1.272.174,66
Indicatore di ritardo annuale dei pagamenti 2020	22,45 gg
Stanziamanti della spesa 2021 per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione	423.311,93

Totale stanziamenti a consuntivo dei capitoli relativi a acquisto di beni e servizi al netto di quelle finanziate da entrate a destinazione specifica	423.311,93
Quota 5% accantonata per l'esercizio 2021	21.165,60

precisando che “... I valori delle fatture ricevute, dei debiti commerciali residui e gli indicatori di ritardo annuale dei pagamenti sono stati rilevati dal portale RGS “Stock del debito”.

Sono state allegate, altresì, le delibere di Giunta comunale nn. 18/2021 e 20/2022, concernenti, rispettivamente, la costituzione del fondo nel 2021 e nel 2022.

Osserva la Sezione che, alla luce dei dati e della documentazione fornita, nel caso di specie l'accantonamento del fondo in parola non risulterebbe essere stato correttamente effettuato.

Giova rammentare che la normativa di riferimento è rappresentata - come detto - dalla legge n. 145/2018, art. 1, commi 859 e ss., che ha introdotto misure più severe a garanzia dell'effettività dei pagamenti, nel rispetto della tempistica fissata a livello europeo, disponendo per le amministrazioni pubbliche, diverse dalle amministrazioni dello Stato e dagli enti del Servizio sanitario nazionale, a partire dall'anno 2021, la costituzione di uno specifico Fondo di garanzia debiti commerciali (FGDC), da stanziare annualmente entro il 28 febbraio, “quale nuovo accantonamento atto a limitare la capacità di spesa degli enti locali non in regola con i pagamenti, con lo scopo di assicurare che la capacità di spesa non ecceda l'effettiva disponibilità di cassa, su cui non sarà possibile disporre impegni e pagamenti” (cfr. Corte dei conti, Sez. Contr. Lazio, deliberazione n. 103/2020/PRSE e Sez. Contr. Abruzzo, deliberazione n. 92/2024/PRSE).

Nello specifico al comma 859 vengono stabilite le condizioni al verificarsi delle quali è necessario provvedere alla costituzione del fondo in parola, vale a dire:

“a) ...se il debito commerciale residuo, di cui all'articolo 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, rilevato alla fine dell'esercizio precedente non si sia ridotto almeno del 10 per cento rispetto a quello del secondo esercizio precedente. In ogni caso le medesime misure non si applicano se il

debito commerciale residuo scaduto, di cui al citato articolo 33 del decreto legislativo n. 33 del 2013, rilevato alla fine dell'esercizio precedente, non è superiore al 5 per cento del totale delle fatture ricevute nel medesimo esercizio";

b) ... se rispettano la condizione di cui alla lettera a), ma presentano un indicatore di ritardo annuale dei pagamenti, calcolato sulle fatture ricevute e scadute nell'anno precedente, non rispettoso dei termini di pagamento delle transazioni commerciali, come fissati dall'articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231".

In proposito, si rimanda anche a quanto dettagliatamente previsto dalla circolare MEF n. 17/2022, avente ad oggetto *"I tempi di pagamento dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni – Adempimenti previsti dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145, come modificata dal D.L. 6 novembre 2021, n. 152"*.

Al successivo comma 862 sono indicati, invece, i criteri per la quantificazione del FGDC, che deve essere accantonato per un importo pari:

"a) al 5 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, in caso di mancata riduzione del 10 per cento del debito commerciale residuo oppure per ritardi superiori a sessanta giorni, registrati nell'esercizio precedente;

b) al 3 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra trentuno e sessanta giorni, registrati nell'esercizio precedente;

c) al 2 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra undici e trenta giorni, registrati nell'esercizio precedente;

d) all'1 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra uno e dieci giorni, registrati nell'esercizio precedente".

Il comma 863 precisa, poi, che *"l'accantonamento al Fondo di garanzia debiti commerciali di cui al comma 862 ... non riguarda gli stanziamenti di spesa che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione"*.

Al riguardo, come chiarito dalla giurisprudenza contabile, la percentuale di accantonamento al FGDC, determinata secondo i criteri previsti dal citato comma 862, va applicata *"sugli stanziamenti riguardanti "la spesa per acquisto di beni e servizi" al netto degli "stanziamenti di spesa che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione" e l'esclusione*

va intesa come riferita *“solo ai vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti, per i quali operano i limiti di utilizzazione, con obbligo di ricostituzione entro l’anno, prescritti dal combinato disposto degli artt. 195 e 222 del TUEL”* (Sezione Reg. controllo Campania n. 4/2022).

Al termine dell’esercizio, lo stanziamento a FGDC iscritto in bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione e l’importo complessivo dell’accantonamento è costituito dalla sommatoria degli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione dell’esercizio cui il rendiconto si riferisce e di quelli stanziati nei bilanci di previsione degli esercizi precedenti (cfr. Sez. Reg. Controllo Lombardia n. 75/2023/PRSE e Sez. Reg. Controllo Abruzzo n. 13/2024/PRSE).

Infine, al medesimo comma 863, è previsto che il fondo accantonato nel risultato di amministrazione sia liberato soltanto *“... nell’esercizio successivo a quello in cui sono rispettate le condizioni di cui alle lettere a) e b) del comma 859”* precedentemente richiamate.

La *ratio* dell’accantonamento in esame è stata chiarita dalla Corte costituzionale, la quale, con la sentenza n. 78/2020, ha affermato che il FDGC rappresenta: *“una soluzione contabile e gestionale funzionale a consentire all’amministrazione di disporre di liquidità necessaria a velocizzare i pagamenti delle proprie obbligazioni commerciali e a ridurre la relativa voce di debito residuo. Il meccanismo approntato impedisce di effettuare impegni di spesa e pagamenti a valere sulle somme accantonate nel fondo; ciò fa sì che a fine esercizio le relative economie di spesa rifluiscono nella quota libera del risultato di amministrazione e l’ente può utilizzare la giacenza di cassa in tal modo formatasi per pagare i debiti arretrati.*

Pertanto, se è pur vero che – imponendo l’obbligatorio accantonamento nel fondo di nuova istituzione – le norme limitano la piena disponibilità delle risorse dell’ente in sede di predisposizione del bilancio e di programmazione della spesa, è tuttavia evidente che ciò rappresenta il coerente strumento con cui le disposizioni stesse hanno inteso porre un rimedio all’accertata violazione dei termini di pagamento. Difatti, quest’ultima patologica situazione consegue di regola al fatto che l’ente, nell’esercizio della sua autonomia gestionale e di bilancio, non ha coordinato la programmazione e l’impegno delle proprie obbligazioni, legittimamente assunte e vincolanti, con la disponibilità di cassa necessaria alle previste scadenze di pagamento.

Oltre a indurre l'ente a conseguire liquidità di cassa utile a velocizzare i pagamenti commerciali, lo strumento del fondo di garanzia realizza anche l'ulteriore e indiretto effetto positivo di ridurre l'esposizione dell'amministrazione a titolo di interessi passivi sui pagamenti tardivi. Tali importi sono del tutto improduttivi e, tenuto conto del criterio di quantificazione degli interessi moratori di cui al d.lgs. n. 231 del 2002, possono assumere dimensioni non trascurabili; pertanto, la loro diminuzione consente all'ente di recuperare risorse da destinare ad attività istituzionali (omissis)".

In disparte la circostanza per la quale nelle delibere di Giunta comunale allegate al riscontro istruttorio è stato indicato un importo del fondo differente da quello effettivamente accantonato (€ 21.153,10 anziché € 21.165,60 per il 2021 e € 20.596,65 anziché € 24.896,65 per il 2022), dall'analisi dei dati trasmessi, consta che nell'esercizio 2021 l'Ente non ha rispettato la condizione di cui alla lettera a) del comma 859 dell'art. 1 della L. 145/2018, vale a dire debito commerciale scaduto nell'esercizio precedente, pari a € 1.220.991,67, superiore al 5% del totale delle fatture ricevute nel medesimo anno e non ridotti almeno del 10% rispetto a quello del secondo esercizio precedente, pari a € 1.272.174,66 (attestandosi tale ultima percentuale di riduzione all'4,02%).

Ne consegue che l'Ente avrebbe dovuto provvedere - come in effetti è avvenuto - ai sensi del comma 862, lett. a) della richiamata normativa, ad un accantonamento nella misura del 5% dell'importo degli stanziamenti nel 2021 della spesa per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione (stanziamenti che, per quanto comunicato, ammontano a € 423.311,93), per un totale di € 21.165,60.

Per quanto concerne, invece, l'esercizio all'esame, risulterebbe che il Comune di Sasso di Castalda nell'esercizio 2022 ha rispettato la condizione di cui alla lettera a) del comma 859 dell'art. 1 della L. 145/2018.

Infatti, dall'analisi dei dati trasmessi (non confrontabili, tuttavia, con quelli effettivamente considerati dall'Ente ai fini dell'accantonamento *de quo*, non essendo gli stessi riportati analiticamente nella delibera di Giunta a suo tempo adottata, nella quale viene esclusivamente riportato che l'"*indicatore di riduzione del debito commerciale residuo*" è pari al - 4,82%), pur risultando il debito commerciale scaduto nell'esercizio precedente

(€ 559.193,67) superiore al 5% del totale delle fatture ricevute nel medesimo anno, pari a € 810.369,32 (secondo periodo della menzionata lettera a), lo stesso risulta essersi comunque ridotto almeno del 10% (nel caso di specie 54,20%) rispetto a quello del secondo esercizio precedente (€ 1.220.991,67).

Da quanto comunicato, l'Ente ha, comunque, registrato nel 2021 un indicatore di ritardo annuale dei pagamenti pari a 56,13, sicché avrebbe dovuto provvedere, in conformità a quanto previsto dal combinato disposto dei commi 859, lett. b) e 862 lett. b), non già all'accantonamento nel risultato di amministrazione 2022 dell'importo di € 24.896,65, pari al 5% degli stanziamenti nel medesimo esercizio della spesa per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione (€ 497.932,97), bensì a quello inferiore risultante dall'applicazione del 3%.

Alla luce di quanto innanzi esposto ed in considerazione dei dati e della documentazione forniti, si rappresenta la necessità che l'Ente, verificati i dati trasmessi per l'esercizio finanziario 2022, provveda, ove occorrente, a valere sul primo documento di bilancio da approvarsi successivamente alla data della presente deliberazione, ad adeguare l'importo del fondo in questione secondo i principi di cui all'art. 1, comma 859 e ss., l. n. 145/2018, attesa la diretta incidenza di tale accantonamento sulla parte disponibile del risultato di amministrazione (Cfr. questa Sezione, deliberazione n. 152/2024/PRSP).

6. Pagamenti dell'amministrazione

Da controlli effettuati nella sezione "Amministrazione trasparente - Pagamenti dell'Amministrazione" del sito istituzionale dell'Ente non sono risultati integralmente pubblicati ai sensi del D.lgs. n. 33/2013 (c.d. Decreto Trasparenza) i dati sui pagamenti (art. 4-bis, comma 2), nonché l'indicatore di tempestività dei pagamenti annuale e l'ammontare complessivo dei debiti e il numero delle imprese creditrici (art. 33), per tutte le annualità per le quali sussiste ancora l'obbligo in parola ai sensi dell'art. 8, comma 3, del medesimo decreto.

In sede istruttoria si è chiesto, quindi, di fornire chiarimenti in merito alla mancata pubblicazione dei dati suddetti, sollecitando l'Ente ad aggiornare la suddetta sezione del sito istituzionale con i dati mancanti.

Con la nota di riscontro il Comune di Sasso di Castalda ha riferito che di aver "... provveduto ad inserire i prospetti di cui ai punti A, B e C (dall'annualità 2019 ad oggi); l'inserimento non è avvenuto a suo tempo per difficoltà tecniche connesse alla gestione del sito web comunale".

Alla luce del riscontro fornito, il Collegio prende atto dell'avvenuta, seppur tardiva, pubblicazione sul sito istituzionale dei dati mancanti.

Contrariamente a quanto comunicato dall'Ente, si segnala, tuttavia, la perdurante omessa pubblicazione dei dati sui pagamenti e dell'ammontare complessivo dei debiti e delle imprese creditrici per il 2019.

Dispone, infatti, l'art. 8, comma 3, del D.lgs. n. 33/2013 che *"I dati, le informazioni e i documenti oggetto di pubblicazione obbligatoria ai sensi della normativa vigente sono pubblicati per un periodo di 5 anni, decorrenti dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello da cui decorre l'obbligo di pubblicazione, e comunque fino a che gli atti pubblicati producono i loro effetti"* (grassetto aggiunto).

Si invita, pertanto, il Comune di Sasso di Castalda a provvedere alla pubblicazione degli ulteriori dati mancanti, nonché ad adottare tutte le indispensabili misure organizzative per assicurare il corretto e tempestivo adempimento dell'obbligo di pubblicazione di cui ai suddetti artt. 4-bis, comma 2, e 33 del D.lgs. n. 33/2013, con riferimento agli esercizi finanziari successivi a quello oggetto di verifica in questa sede.

In proposito, si rammenta che l'art. 46 del D.Lgs. 33/2013 individua nella violazione degli obblighi di pubblicazione il presupposto di un'eventuale responsabilità dirigenziale, disciplinare e amministrativo-contabile a carico del dirigente-funzionario inadempiente, il quale è anche passibile, in caso di violazione dell'obbligo di pubblicazione di cui all'art. 4 bis, comma 2, della sanzione di cui al successivo art. 47.

Inoltre, da quanto riportato dall'Organo di revisione nella relazione (pag. 19), si è riscontrato il superamento dei termini di legge per i pagamenti relativi all'anno 2022.

Ed invero, il Revisore ha dichiarato che l'indicatore di tempestività dei pagamenti (definito in termini di ritardo medio di pagamento rispetto alla data di scadenza prevista dal d.lgs. n. 231/2002 e di norma pari a 30 giorni dalla ricezione della fattura) era pari a 10.

In sede istruttoria si è chiesto, quindi, di confermare il suddetto dato (atteso che l'indicatore non risultava ancora pubblicato nella Sezione Amministrazione Trasparente del sito istituzionale dell'Ente), nonché di fornire chiarimenti in merito alle motivazioni del superamento dei termini, alle misure eventualmente adottate per rientrare nei tempi previsti dalla legge, agli eventuali interessi e/o pignoramenti subiti in seguito ai ritardati pagamenti, nonché alle conseguenze sanzionatorie previste dall'art. 183 comma 8, del TUEL.

In riscontro, il Comune di Sasso di Castalda ha riferito quanto segue: *“Il valore indicato dall'Organo di revisione, quale indicatore della tempestività dei pagamenti anno 2022, è quello calcolato dalla procedura software in uso e relativo al 4^a trimestre, quello annuale è stato rilevato dai dati della RGS e pubblicato nell'apposita sezione di Amministrazione trasparente.*

L'indicatore annuale per l'anno 2022 è, pertanto, 18,97.

Il mancato rispetto, nell'annualità 2022, dei termini di pagamento delle fatture è causato da diversi fattori:

- la precaria situazione del personale assegnato all'ufficio tecnico;*
- l'esigenza di verificare l'effettiva situazione debitoria in relazione alle diverse fatture del fornitore Acquedotto Lucano Spa;*
- i ritardi registrati nelle erogazioni di finanziamenti da parti di altri Enti a copertura di lavori già avviati.*

Sebbene si registrino molte difficoltà a motivo della carenza di personale, l'operato degli uffici è teso a ridurre i tempi di pagamento. Si segnala che non sono pervenuti atti di pignoramento a seguito di ritardati pagamenti, né sono stati pagati interessi per il ritardato accumulato”.

Il Collegio ricorda che l'art. 4 del d.lgs. n. 231/2002 individua in 30 o 60 giorni (salvo che non sia diversamente pattuito) l'arco temporale entro cui gli enti pubblici devono provvedere all'adempimento delle obbligazioni; l'eventuale superamento del termine

determina il decorso, senza la necessità della costituzione in mora, degli interessi moratori.

La tempestività dei pagamenti è misurata da un apposito indicatore, annuale e trimestrale, da pubblicarsi obbligatoriamente ai sensi dell'art. 33 del d.lgs. 33/2013 nella sezione Amministrazione Trasparente dell'Ente, le cui modalità di calcolo e pubblicazione sono stabilite, rispettivamente, dagli artt. 9 e 10 del Dpcm 22/9/14.

Ai fini che qui rilevano, il menzionato art. 9 dispone che l'indice "è calcolato come la somma, per ciascuna fattura emessa a titolo corrispettivo di una transazione commerciale, dei giorni effettivi intercorrenti tra la data di scadenza della fattura o richiesta equivalente di pagamento e la data di pagamento ai fornitori moltiplicata per l'importo dovuto, rapportata alla somma degli importi pagati nel periodo di riferimento".

Tanto premesso, costituisce *ius receptum* che *"l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti, ai sensi dell'art. 9 del DPCM 22/09/2014 (...) si misura in termini di ritardo medio di pagamento dalla data di scadenza, rispetto ai termini di legge, che, di norma, sono pari a trenta giorni, salvo diversa pattuizione tra le parti (massimo 60 gg) e che esso "deve tendere ad un risultato negativo" (cfr. Sez. reg. controllo Umbria deliberazione n. 13/2021/PRSE e, da ultimo, Sez. contr. Marche, deliberazione n. 37/2023/PRSE).*

Come segnalato dall'Ente, l'indicatore di tempestività 2022, ossia - per quanto detto - la media dei giorni di ritardo di pagamento rispetto alla scadenza dell'obbligazione, è pari a 18,97.

Nel prendere atto delle giustificazioni rese, si rammenta, ad ogni buon conto, che, a decorrere dall'esercizio finanziario 2015, ai sensi del novellato art. 183, comma 8, del TUEL, al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e, più in generale, con le regole di finanza pubblica, e che la violazione dell'obbligo di accertamento di cui sopra comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa.

Inoltre, qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione deve adottare le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.

La disciplina testé menzionata è funzionale al mantenimento degli equilibri programmati (cfr. Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 24/2016/INPR), cosicché il rispetto delle tempistiche previste dalla legge per l'adempimento delle obbligazioni assunte dagli enti si pone, in definitiva, quale elemento fondamentale nell'ottica di una sana e prudente gestione del bilancio.

A tal proposito si evidenzia, infatti, che *“la lentezza nell'adempimento delle obbligazioni passive ha ricadute negative sul bilancio in considerazione dell'accumulo irrituale e incontrollato dei residui passivi e della corresponsione di eventuali interessi legali di mora ai creditori insoddisfatti”* (cfr. questa Sezione, deliberazione n. 30/2021/PRSE).

Più in generale, osserva il Collegio che *“la tempestività dei pagamenti risulta essenziale nei rapporti tra P.A. e imprese: il tempestivo adempimento delle obbligazioni pecuniarie evita la formazione di ingenti masse debitorie scadute e non onorate nonché l'aggravio, per i bilanci degli enti, di interessi e spese legali soprattutto quando ricorrono i presupposti che impongono il pagamento di interessi moratori”* (cfr., *ex multis*, Sez. contr. Marche, deliberazione n. 37/2023/PRSE cit., nonché, da ultimo, Sez. Contr. Lombardia, deliberazione n.204/2024/PRSE).

A comprova dell'importanza nodale attribuita dal legislatore alla materia che ne occupa, conviene richiamare, inoltre, la recente novella di cui all'art. 4-bis del D.L. 24 febbraio 2023, n. 13, convertito con modificazioni dalla legge 21 aprile 2023, n. 41 (le cui prime indicazioni operative sono contenute nella circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 1, prot. 2449 del 3 gennaio 2024), secondo cui: *“ai fini dell'attuazione della Riforma 1.11, “Riduzione dei tempi di pagamento delle pubbliche amministrazioni e delle autorità sanitarie”, della Missione 1, componente 1, del PNRR [...] le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, nell'ambito dei sistemi di valutazione della performance previsti dai rispettivi ordinamenti, provvedono ad assegnare,*

integrando i rispettivi contratti individuali, ai dirigenti responsabili dei pagamenti delle fatture commerciali nonché ai dirigenti apicali delle rispettive strutture specifici obiettivi annuali relativi al rispetto dei tempi di pagamento previsti dalle vigenti disposizioni e valutati, ai fini del riconoscimento della retribuzione di risultato, in misura non inferiore al 30 per cento. Ai fini dell'individuazione degli obiettivi annuali, si fa riferimento all'indicatore di ritardo annuale di cui all'articolo 1, commi 859, lettera b), e 861, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

La verifica del raggiungimento degli obiettivi relativi al rispetto dei tempi di pagamento è effettuata dal competente organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile sulla base degli indicatori elaborati mediante la piattaforma elettronica per la gestione telematica del rilascio delle certificazioni di cui all'articolo 7, comma 1, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64".

Particolarmente rilevante ai fini del rispetto della normativa in tema di tempi di pagamento risulta, altresì, il ruolo assolto dall'organo di revisione degli enti locali, le cui modalità attuative sono state, da ultimo, ribadite nella circolare del MEF prot. 75032 del 09/04/2024, avente ad oggetto la ricognizione degli strumenti a disposizione degli enti locali per garantire la tempestività dei pagamenti.

Come di recente ribadito anche dalla giurisprudenza contabile, *"Compete, anzitutto, ad essi [agli organi di revisione] verificare l'avvenuta adozione, da parte dell'ente locale, di misure organizzative idonee a garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti, e ciò sia sotto il profilo della corretta gestione dei capitoli di spesa, che dell'allineamento dei pagamenti con gli stanziamenti di cassa, fornendo appositi chiarimenti in caso di riscontro negativo. Parimenti, l'organo di revisione economico-finanziaria è chiamato a vigilare sul rispetto del già citato obbligo previsto dall'articolo 183, comma 8 del Tuel, secondo cui, al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa, il quale adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa, ha l'obbligo di accertare preventivamente la compatibilità del programma dei conseguenti pagamenti con i relativi stanziamenti di cassa e con i vincoli di finanza pubblica, sotto pena di responsabilità disciplinare ed amministrativa. Infine, l'organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile deve verificare, altresì, che, in caso di superamento dei predetti termini, siano state*

rappresentate dall'ente le misure organizzative adottate o previste per rientrare nei termini di pagamento previsti dalla legge, dandone atto nella propria relazione" (cfr. Sez. Contr. Abruzzo, deliberazione n. 92/2024/PRSE).

Infine, mette conto rammentare, come ampiamente illustrato al precedente paragrafo n. 5, che a garanzia dell'effettività dei pagamenti è stata prevista, a partire dal 2021, la costituzione di un apposito fondo a garanzia dei debiti commerciali, disciplinato dall'art 1, comma 859 e ss., L. n. 145/2018, da parte degli Enti che non rispettano i tempi medi di pagamento e non riducono in maniera congrua il debito residuo.

Alla luce di quanto innanzi esposto, si invita, pertanto, l'Ente ad adottare tutte le misure idonee ad assicurare il rispetto dei termini di legge per il pagamento dei creditori, e ciò anche in considerazione della possibile esposizione alle conseguenze risarcitorie che ne possono derivare, con riserva di verifica dell'osservanza della predetta tempistica in occasione dei controlli di legalità-regolarità ex art. 148-bis TUEL sui rendiconti dei successivi esercizi finanziari.

7. Gestione dei residui passivi

L'Organo di revisione ha segnalato che nelle scritture contabili dell'Ente persistono residui passivi rinvenienti dall'esercizio 2019 e precedenti.

Nelle conclusioni della relazione, pag. 35, il Revisore ha, in proposito, raccomandato all'Ente di *"di dare impulso al pagamento, ove sussistano i relativi presupposti, dei residui passivi relativi alle annualità pregresse e precisamente quelle riferite al 2021 e precedenti. Ciò al fine di evitare, con il protrarsi del tempo, la formazione di una massa debitoria eccessiva e non facilmente smaltibile in un lasso di tempo ristretto"*.

Considerato che le condizioni e i requisiti legittimanti la persistenza di residui passivi sono stabiliti dall'art. 183, comma 1, del d.lgs. n. 267/2000, si è chiesto all'Ente di far conoscere le motivazioni che avevano impedito la liquidazione di debiti già perfezionati la cui scadenza era di competenza di esercizi precedenti.

Al riguardo l'Ente ha comunicato che *"In merito alla gestione dei residui passivi si segnala, così come rilevabile dai dati del consuntivo dell'anno successivo (2023), una loro diminuzione*

poiché viene adottato da ogni ufficio, nel limite del possibile, qualsiasi azione utile tesa a diminuire la situazione debitoria dell'Ente".

La Sezione, nel prendere atto del riscontro fornito, invita l'Ente ad adottare tutte le indispensabili misure, anche di natura organizzativa, al fine di velocizzare il pagamento delle obbligazioni passive risalenti nel tempo, nonché a procedere ad un rigoroso monitoraggio delle condizioni e dei presupposti previsti dall'art. 183, comma 1, del D.lgs. n. 267/2000 legittimanti la persistenza dei residui passivi, rammentando che, a norma del comma 5 del medesimo articolo, tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

8. Movimentazione dei residui

Dall'analisi dei dati inseriti nella banca dati BDAP, si è rilevata una scarsa movimentazione dei residui attivi di parte corrente come da tabella che segue:

Movimentazione residui di parte corrente

Gestione residui Attivi	Entrata Parte corrente - Gestione Residui		
	Residui attivi al 1/1/2022 (RS)	Riscossioni in c/residui (RR)	% riscossioni Su residui al 01/01
Titolo I	173.619,86	54.646,94	31,48 -
Titolo II	138.528,94	68.382,07	49,36 -
Titolo III	153.540,11	46.973,52	30,59 -
Totali	465.688,91	170.002,53	36,51 -

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP

Infatti, a fronte di residui attivi iniziali di parte corrente ammontanti a € 465.688,91, le riscossioni in conto residui relativamente agli esercizi precedenti al 2022 sono state soltanto di € 170.002,53, pari al 36,51%.

Anche il Revisore, nelle conclusioni della relazione, pag. 35, ha raccomandato all'Ente di *"di accelerare i procedimenti di incasso dei residui attivi soprattutto di quelli relativi agli anni dal 2021 e precedenti per garantire un costante flusso finanziario per far fronte alle obbligazioni assunte"*.

Anche la gestione di parte capitale ha evidenziato una modesta capacità di riscossione (36,23%) e pagamento (27,07%) come da tabella che segue:

Movimentazione residui di parte capitale

ENTRATA - Parte Capitale- Gestione Residui			
Gestione residui Attivi	Residui attivi al 1/1/2022 (RS)	Riscossioni in c/residui (RR)	% riscossioni Su residui al 01/01
Titolo IV	687.918,00	249.230,85	36,23
Titolo V			-
Titolo VI			-
Totali	687.918,00	249.230,85	36,23
SPESA - Parte capitale - Gestione residui			
Gestione residui Passivi	Residui passivi al 1/1/2022 (RS)	Pagamenti in c/residui (PR)	% pagamenti su residui al 01/01
Titolo II	687.253,74	185.703,90	27,02

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP

In sede istruttoria si è chiesto, pertanto, all'Ente di fornire informazioni in merito ai provvedimenti che erano stati adottati o si intendeva adottare al fine di migliorare la riscossione delle entrate, ovvero per ottimizzare la tempestività dei pagamenti.

Quanto, poi, al riaccertamento ordinario dei residui, si è chiesto che il Revisore specificasse le verifiche effettuate in ordine alla fondatezza giuridica dei crediti accertati, dell'esigibilità del credito e all'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno, nonché i controlli effettuati sui crediti costituiti in epoca più remota per verificarne, con motivate tecniche di campionamento, la fondatezza giuridica.

L'Ente ha riferito in proposito quanto segue: *“La scarsa movimentazione dei residui di parte corrente è determinata anche da uno stato di difficoltà dell'ufficio tributi a cui non è assegnata nessuna risorsa e le attività sono svolte, nel limite del possibile, dal responsabile del servizio finanziario con l'ausilio di una unità esterna che è presente presso l'Ente solo alcuni giorni al mese. La percentuale maggiore dei residui deriva dal titolo secondo della spesa e titolo quarto dell'entrata e sono stati riportati in funzione di quanto dichiarato dai rispettivi responsabili in sede di riaccertamento dei residui, in considerazione anche del ritardo delle assegnazioni di risorse da parte di altri enti.*

Si fa presente che il revisore è stato nominato con deliberazione di consiglio comunale n. 2 del 20/03/2023 e si è insediato in data 11/04/2023, procedendo nella stessa data a rendere il parere sulla proposta di deliberazione comunale di riaccertamento ordinario dei residui relativi all'esercizio 2022. Attesa l'urgenza di procedere per l'approvazione del rendiconto 2022, il revisore si è limitato ad effettuare delle verifiche a campione, avvalendosi soprattutto dei verbali resi negli anni precedenti dal suo predecessore, dai quali non emergevano criticità in ordine alla vetustà degli stessi residui. A ogni buon conto, si assicura che, per il futuro, saranno eseguite verifiche più mirate".

La Sezione, nel prendere atto del riscontro fornito, ritiene necessario che il Comune di Sasso di Castalda provveda, sempre e comunque, a verificare attentamente le ragioni del mantenimento dei residui attivi e passivi (cfr. art. 3, comma 4, del D.lgs. n. 118/2011), effettuando una rigorosa verifica della sussistenza della fondatezza giuridica e dell'esigibilità dei crediti accertati, dell'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno, del permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti, della corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio, al fine del mantenimento di quei residui attivi e passivi che possiedano effettivamente tutti i requisiti previsti dai vigenti principi contabili (cfr. punto 9.1 dell'Allegato 4/2 al D.lgs. n. 118/2011).

Si evidenzia infatti che, sebbene il punto 9.1 dell'Allegato 4/2 al D.lgs. n. 118/2011 non imponga automaticamente la cancellazione dei residui attivi trascorsi tre anni dalla scadenza del credito non riscosso, tuttavia, il mantenimento di quelli più risalenti costituisce un'evenienza eccezionale che deve essere oggetto di adeguata ponderazione da parte dell'ente locale (cfr. Corte dei conti, Sez. Reg. Contr. Lombardia, deliberazioni nn. 171/2023/PRSE, 17/2022/PRSP, 174/2022/PRSP, 315/2021/PRSP).

Si invita pertanto il Comune, in sede di riaccertamento dei residui attivi e passivi, a garantire la veridicità dei risultati di amministrazione, eliminando, in particolare, i residui attivi fondati su ragioni di credito insussistenti o per i quali non è più percorribile fruttuosamente l'esazione del credito stesso, verificando invece, per quelli passivi, le ragioni che impediscono il loro celere smaltimento.

9. Attendibilità delle previsioni

Con la nota istruttoria la Sezione ha rilevato che l'analisi dei dati presenti sulla BDAP evidenziava per la parte capitale, relativamente al Titolo IV Entrata ed al Titolo II Spesa, una scarsa attendibilità delle previsioni definitive rispetto agli accertamenti e impegni di competenza, per cui si è chiesto che fossero illustrate le ragioni di tale scostamento.

Con la nota di riscontro il Comune ha riferito quanto segue: *“Lo scostamento delle previsioni iniziali rispetto a quanto poi accertato/impegnato è determinato dal fatto che, in sede di previsione, gli stanziamenti sono riportati secondo quanto contenuto nel programma delle opere pubbliche, il quale contiene anche interventi per i quali non si è registrato, nell'esercizio in esame, l'avvio dei lavori. E ciò indipendentemente da ragioni riconducibili all'operato degli uffici comunali, bensì al differimento temporale in ordine all'assegnazione delle risorse”*.

Il Collegio, nel prendere atto del riscontro fornito, reputa opportuno evidenziare che la programmazione di un'opera non può prescindere, quanto alla sua realizzazione, da un quadro trasparente e determinato a monte, e, con riguardo al profilo contabile, da una chiara previsione e da un'effettiva contezza delle relative forme di finanziamento, dovendo le risorse e i mezzi finanziari complessivi da utilizzare essere conosciuti o conoscibili *ex ante*, con un grado di previsione attendibile.

Si ritiene, inoltre, utile rammentare come significativi scostamenti fra gli stanziamenti di competenza e gli accertamenti - ma, soprattutto, scostamenti rilevanti fra gli accertamenti e le somme effettivamente incassate - generano, inevitabilmente, una copiosa mole di residui attivi in grado di alterare le risultanze e l'attendibilità del bilancio.

In ossequio al principio di attendibilità del bilancio, un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni notevoli e se, su di essa, si può fare affidamento. A tal fine le previsioni di bilancio devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri obiettivi parametri di riferimento (art. 162 comma 5, TUEL), nonché dalle legittime aspettative di acquisizione e utilizzo delle risorse. Dunque, è opportuno che la previsione di competenza degli importi stanziati e il suo inserimento nel conto del bilancio avvenga con prudenza considerando

le possibili difficoltà di accertamento, e soprattutto di riscossione, cui l'Ente può andare incontro.

La Sezione ribadisce, ad ogni buon fine, che le previsioni di bilancio devono essere basate su fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse (principi di veridicità e di attendibilità) e raccomanda, pertanto, all'Ente di orientare la propria programmazione contabile e finanziaria e la propria attività gestionale ad una sostanziale osservanza dei principi di sana e prudente gestione finanziaria, con riserva di verificare in sede di controllo sui rendiconti degli esercizi finanziari successivi se permanga la riscontrata criticità.

10. Capacità di riscossione

La Sezione ha segnalato in sede istruttoria che dall'analisi dei dati del "Piano degli indicatori" trasmessi dall'Ente alla BDAP (Foglio: 2 RND b Entrate - Indicatori), si evinceva una bassa capacità di riscossione con riferimento all'indicatore "% di riscossione dei crediti esigibili negli esercizi precedenti: Riscossioni c/residui/residui definitivi iniziali" pari al 39,53%.

Si è chiesto, pertanto, di motivare in ordine alla scarsa attività di riscossione.

In sede di riscontro l'Ente ha dichiarato che: *"La capacità di riscossione è determinata dalle difficoltà rappresentate già nelle risposte precedenti in merito alla carenza di personale assegnato ai vari uffici nonché alla situazione di precarietà dell'ufficio tecnico ridotto, negli ultimi anni, a un solo dipendente, peraltro a tempo determinato, che ha dovuto sostituire il dipendente di ruolo cessato dal servizio per pensionamento. Ciò ha comportato comprensibili rallentamenti e difficoltà nel portare avanti attività in corso e le nuove di per sé complesse"*.

La Sezione, nel prendere atto del riscontro fornito, rammenta che la capacità dell'Ente di realizzare le entrate accertate costituisce il presupposto ineludibile per l'impostazione delle politiche pubbliche e che intorno alle risorse finanziarie, alla loro effettiva realizzazione e alla loro corretta utilizzazione, ruota il nuovo sistema di armonizzazione dei bilanci e delle regole di sana gestione.

Sotto altro aspetto va, poi, rimarcato che lo sviluppo dell'autonomia finanziaria e, entro i limiti di legge, dell'autonomia impositiva, che contraddistingue la finanza comunale unitamente al conseguente ridimensionamento della finanza derivata, rendono centrale il ruolo della riscossione delle entrate quale mezzo atto ad assicurare i servizi da rendere alla comunità amministrata. Da ciò discende che tanto più efficace sarà la capacità dell'Ente di riscuotere le proprie entrate, tanto più alta sarà la disponibilità di risorse liquide per rendere maggiori e/o migliori servizi alla cittadinanza.

Si raccomanda, altresì, sempre al fine di assicurare l'effettivo recupero di quanto dovuto, di non attendere il momento immediatamente precedente al decorso della prescrizione o al verificarsi della decadenza per l'esercizio delle azioni finalizzate al recupero dei crediti tributari, ponendo in essere con tempestività le necessarie misure sollecitatorie.

Come ribadito dalla giurisprudenza contabile, si evidenzia, infine, che *"... l'inefficienza dell'attività di riscossione, imponendo il cospicuo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e, nei casi di specifica destinazione (come per le sanzioni al codice stradale), anche il vincolo della cassa (cfr. 17/SEZAUT/2023/QMIG), determina il blocco di una parte significativa di risorse.*

Con la duplice conseguenza negativa per l'Ente (e per la comunità amministrata, destinata a subirne le conseguenze) del mancato introito delle entrate e della sottrazione delle risorse in dotazione al perseguimento delle finalità istituzionali mediante l'accantonamento al fondo e, vieppiù, l'apposizione del vincolo di cassa" (Sezione di Controllo per la Lombardia. Deliberazione n. 316/2023/PRSE).

La Sezione, pertanto, richiama l'Ente a valutare con la dovuta attenzione le criticità e le inefficienze riscontrate, nonché le relative cause, adottando misure organizzative idonee a migliorare la capacità di riscossione e che consentano di marginalizzare il rischio di perdita e di stimolare il ritorno di flusso di valori finanziari, riservandosi di verificare l'effettiva evoluzione della criticità *de qua* in occasione del controllo sui rendiconti degli esercizi finanziari successivi.

11. Recupero evasione tributaria

Dall'esame della tabella del questionario di cui al punto 54, pag. 21, in relazione alla fase dell'accertamento, è stata riscontrata l'assenza del recupero di TARSU/TIA/TARES/TARI, COSAP/TOSAP, e agli "altri tributi".

Lo stesso Revisore, infatti, nella relazione (pag. 23) ha invitato l'Ente *"a una più attenta attività e incisiva attività di verifica e controllo entro i termini di decadenza dell'azione accertativa, atteso che l'entrata da evasione riguarda solo l'Imu (peraltro di importo modesto) mentre nulla risulta in riferimento agli altri tributi"*.

Si è chiesto, pertanto, all'Ente di confermare tali risultanze, fornendone adeguata motivazione ed indicando, nel contempo, le azioni intraprese o da intraprendere per rendere più efficiente l'azione di recupero.

In sede di riscontro l'Ente ha dichiarato quanto segue: *"L'attività di accertamento e riscossione del recupero evasione TARSU/TARES/TARI e COSAP/TOSAP viene regolarmente svolta entro i termini di prescrizione. Non sono rilevate su conti distinti bensì vengono sommate ai movimenti di entrata tributaria corrente. Come già indicato in precedenza sarà impegno di questa amministrazione potenziare l'organico dell'ufficio tributi, magari anche incrementando il ricorso ad attività di supporto esterno, al fine di rendere, tra l'altro, anche più efficiente ed efficace le azioni di recupero dei tributi evasi e/o elusi"*.

Nel prendere atto del riscontro fornito, si evidenzia come sia dovere dell'Ente attivarsi per adottare ogni misura, organizzativa e gestionale, utile a favorire un'attività di contrasto all'evasione tributaria efficiente e ordinata, che garantisca, allo stesso tempo, comportamenti virtuosi dei contribuenti, nonché l'incameramento di risorse stabili da parte del Comune, al fine di non procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari, che, come è noto, sono vincolati ad ineludibili doveri di solidarietà.

Si rammenta, inoltre, l'indefettibile principio generale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 della Costituzione), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari. Dall'indisponibilità dell'obbligazione

tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava, quindi, il principio dell'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione dell'Ente sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario, con conseguente pregiudizio per gli interessi erariali. Appare, dunque, chiaro come la tenuta del bilancio sia suscettibile di subire una potenziale compromissione, considerato che la criticità rappresentata potrebbe determinare comunque una sensibile attenuazione della possibilità per l'Ente di far fronte alle proprie obbligazioni per il venir meno di entrate proprie. (vedi, *ex multis*, Corte dei conti, Sez. Reg. Contr. Emilia-Romagna, deliberazione n. 102/2020/PRSP).

Come ricordato dalla Corte costituzionale (sent. n. 51/2019), una riscossione ordinata e tempestivamente controllabile delle entrate è elemento indefettibile di una corretta elaborazione e gestione del bilancio, inteso come «*bene pubblico*» funzionale «*alla valorizzazione della democrazia rappresentativa*» (cfr. anche Corte cost., sent. n. 184/2016; sent. n. 80/2017; sent. n. 247/2017).

Mette conto evidenziare, infine, che il recupero dell'evasione fiscale, oltre che soddisfare l'esigenza di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di stabilità finanziaria dell'Ente, concorre, nel contempo, all'assolvimento dei doveri di "solidarietà politica, economica e sociale" e di equità allocativa e redistributiva della ricchezza (artt. 2 e 53 Cost.), che l'imposizione fiscale, quale fondamentale strumento di provvista delle risorse necessarie al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti diritti costituzionalmente rilevanti, è ontologicamente chiamata a garantire (cfr. Corte cost., sentenze nn. 288/2019 e 120/2021).

La Sezione, pertanto, invita l'Ente ad effettuare un costante monitoraggio dell'andamento delle entrate e a porre in essere tutte le azioni necessarie al fine di perseguire una efficiente attività di contrasto dell'evasione tributaria, nel rispetto di quanto previsto dal punto 3.3 dell'allegato 4/2 del D. Lgs. n. 118/2011 per le entrate di dubbia e difficile esazione, con riserva di verificare l'evoluzione della criticità in sede dei successivi controlli di legalità e regolarità ex art. 148 bis TUEL sui rendiconti degli esercizi finanziari successivi.

12. PNRR

L'Organo di revisione ha dichiarato nella relazione, pag. 34, che l'Ente non aveva assunto la delibera di ricognizione dei fondi PNRR "non nativi".

In fase istruttoria si è, quindi, chiesto di indicare le ragioni della mancata adozione della suddetta delibera.

Con la nota di riscontro l'Ente ha rappresentato quanto segue: *"Per quanto attiene l'adozione del provvedimento formale di ricognizione dei progetti PNRR "nativi e non nativi", così come disposto dalla Circolare della Ragioneria generale dello Stato n. 26 in data 29 luglio 2022, l'Ente all'epoca non ha ritenuto opportuno adottare tale provvedimento e che è intendimento di questa amministrazione farlo il prima possibile"*.

Nel prendere atto del riscontro fornito, la Sezione rammenta che gli investimenti "non nativi" PNRR, vale a dire finanziati da linee confluite *ex post* nel Piano, sono soggetti alle stesse regole di rendicontazione previste per i progetti "nativi" e devono formare oggetto di specifica ricognizione da parte degli enti attuatori (cfr. deliberazione Sezione delle autonomie n. 16/SEZAUT/2023/FRG).

Nel Manuale delle procedure finanziarie degli interventi PNRR (allegato alla circolare MEFGRS n. 29 del 26/07/2022, prot. 201590), contenente le disposizioni normative di riferimento, nonché i processi volti a illustrare le procedure operative da seguirsi per la contabilizzazione delle risorse del PNRR da parte delle Amministrazioni titolari e dei soggetti attuatori, è segnalata l'opportunità, inoltre, di un provvedimento formale con il quale l'Ente prenda atto che tali tipologie di progetto saranno trattate come progetti PNRR, assumendosi tutti gli obblighi previsti dalla normativa per gli enti attuatori.

Si invita, pertanto, il Comune di Sasso di Castalda ad adeguarsi, come preannunciato, alle direttive innanzi riportate.

13. Inventari

Il Revisore ha dichiarato nella relazione (pag. 33) e nel questionario (pag. 29) che l'Ente si era avvalso della facoltà di redigere la situazione patrimoniale semplificata, senza

tuttavia aggiornare gli inventari al 31 dicembre 2022, e che l'“*inventario [è] ancora in corso di aggiornamento*”.

Nelle conclusioni della relazione, pag. 35, l'Organo di revisione ha, inoltre, raccomandato all'Ente di “*di provvedere all'aggiornamento degli inventari*”.

In sede istruttoria, si è chiesto, quindi, di motivare sul punto e di indicare se l'aggiornamento fosse stato, *medio tempore*, effettuato, ovvero, in caso di risposta negativa, a quando risalisse l'ultimo inventario.

Al riguardo il Comune di Sasso di Castalda ha comunicato quanto segue “*Riguardo l'aggiornamento degli inventari, si evidenzia che per la parte attinente i beni mobili è in corso una nuova fase di verifica dell'esistenza dei beni posseduti dall'Ente mediante una rinumerazione e ricatalogazione degli stessi con la compilazione delle liste di carico dei beni assegnati ad ogni utilizzatore. Si spera che la predetta operazione possa essere completata unitamente al conto consuntivo del 2024*”.

Nel prendere atto che l'aggiornamento dell'inventario non è stato ancora completato ed in assenza di qualsiasi indicazione circa l'anno di riferimento dell'ultimo aggiornamento, la Sezione non può esimersi dal rammentare che ai fini dell'elaborazione della Situazione patrimoniale con modalità semplificate, ai sensi dell'articolo 232, comma 2, del TUEL, è necessario che l'inventario risulti aggiornato, poiché, in caso contrario, la “*Situazione patrimoniale semplificata*” non costituisce una rappresentazione veritiera della situazione patrimoniale dell'ente.

La giurisprudenza contabile ha osservato, altresì, che “*... Un passaggio essenziale per una migliore gestione del patrimonio è quello della ricognizione completa di tutti gli immobili di proprietà dell'ente, nella loro natura oggettiva, per le loro funzioni, per lo stato manutentivo, poiché da una visione complessiva si può partire con una programmazione per il migliore utilizzo del patrimonio immobiliare pubblico. Evidentemente, quindi, le attività di inventario e di valutazione sono propedeutiche alle politiche di valorizzazione di tali beni patrimoniali, che l'ente deve attuare nel perseguimento degli obiettivi di efficienza ed economicità*” (cfr. Sez. Reg. Contr. Veneto, deliberazione n. 70/2020/PRSE e Sez. Reg. Contr. Sardegna, deliberazione n. 179/2024).

Si invita, pertanto, l'Ente a completare con sollecitudine l'aggiornamento dell'inventario, con riserva di verificare la risoluzione della riscontrata criticità in occasione del controllo sui rendiconti degli esercizi successivi a quello in esame.

14. Errori nella compilazione del questionario e della relazione

Dall'esame del questionario e della relazione, nonché dall'istruttoria espletata, sono emersi errori e omissioni nella compilazione da parte dell'Organo di revisione con particolare riguardo:

1. all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione anni precedenti;
2. all'alimentazione del fondo pluriennale vincolato di parte capitale;
3. all'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità;
4. alla parere reso del Revisore sul contratto decentrato integrativo;
5. agli equilibri di cassa;
6. alla doppia asseverazione dell'informativa allegata al rendiconto attestante i rapporti creditori e debitori intercorrenti fra enti e società partecipate.

La Sezione, alla luce degli errori innanzi descritti e chiariti in sede di riscontro alla nota istruttoria con conseguente superamento delle rilevate criticità, sottolinea la necessità che l'Organo di revisione, nel compilare i questionari e nel redigere le relazioni, adempia ad un preliminare dovere, e cioè quello di rendere informazioni "verificate" e corrispondenti ai dati effettivi.

Si ricorda, infatti, che la corretta e veritiera compilazione dei questionari sui rendiconti degli enti locali risponde ad uno specifico obbligo di legge, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss., della L. n. 266/2005, e ciò in quanto « *Le "Linee guida" e il questionario costituiscono un supporto operativo fondamentale....anche per le Sezioni regionali di controllo nelle verifiche che, per espresso disposto normativo, sono dirette a rappresentare - agli organi elettivi degli enti controllati - la reale ed effettiva situazione finanziaria o le gravi irregolarità riscontrate nella gestione dell'ente....L'attività svolta dalle Sezioni regionali, in sinergia con quella di revisione contabile, costituisce un indispensabile supporto informativo per un'adeguata e completa rappresentazione dei profili gestionali di maggior rilievo (efficacia della spesa, livello di*

realizzazione delle politiche di settore, rischi connessi alle gestioni in disavanzo, misure correttive da adottare»» (cfr. Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 7/SEZAUT/2021/INPR).

Questa Sezione ha già evidenziato più volte che «*tale “ausilio obbligato” deve essere svolto con la “diligenza del mandatario”, assicurando – ed assumendo la piena responsabilità al riguardo - la veridicità, correttezza e completezza dei dati e delle informazioni trasmesse. Si ricorda, infatti, sul punto che ai sensi dell’art. 240 TUEL “I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario” e che ai sensi del postulato n. 5 (principio di veridicità attendibilità, correttezza e comprensibilità) dell’Allegato 1 richiamato all’art. 3, comma 1, del Dlgs 118/2011 “(..) I documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e tutti gli altri principi allo stesso collegati, non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile”»» (cfr. Corte dei conti, Sez. Reg. Contr. Basilicata, deliberazioni n. 41/2021/PRSE e n. 49/2018/PRSE).*

P.Q.M.

La Sezione Regionale di Controllo per la Basilicata segnala al Comune di Sasso di Castalda (PZ) la sussistenza di criticità ed irregolarità con riferimento alla sana gestione finanziaria nei termini di cui in motivazione, raccomandando di porre in essere azioni volte al loro superamento e riservandosi, in occasione del controllo sui rendiconti degli esercizi finanziari successivi, di verificarne la concreta attuazione.

DISPONE

- che copia della presente deliberazione sia trasmessa, a cura della segreteria della Sezione, al Presidente del Consiglio Comunale, affinché ne dia immediata comunicazione all’assemblea consiliare per l’adozione delle necessarie misure correttive;

- che copia della presente deliberazione sia altresì trasmessa, a cura della segreteria della Sezione, al Sindaco e all'Organo di revisione economico-finanziaria, onerando quest'ultimo, in relazione ai profili evidenziati in parte motiva, a vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione dell'Ente;

- che, ai sensi dell'art. 31 del D.lgs. n. 33/2013, la presente pronuncia venga pubblicata sul sito internet dell'Amministrazione comunale secondo le modalità di legge, dando riscontro a questa Sezione dell'avvenuta pubblicazione.

Così deciso in Potenza nella Camera di consiglio dell'8 aprile 2025.

Il Relatore

F.to Dott.ssa Antonella Romanelli

Il Presidente

F.to Dott. Giuseppe Tagliamonte

Depositata in Segreteria l'8 aprile 2025

Il Funzionario

Preposto all'Ufficio di Supporto

F.to Dott. Giovanni Cappiello