



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA BASILICATA

nella Camera di consiglio del 15 maggio 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 Guardia Perticara 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 dall'Ente;

VISTA l'ordinanza n. 12 del 15 maggio 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 Guardia Perticara (PZ).

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. 861 del 30/07/2024, questa Sezione Regionale di Controllo ha rappresentato all'Ente quanto emerso dall'analisi effettuata richiedendo tutti i necessari chiarimenti ed informazioni. L'Organo di revisione, con nota trasmessa a mezzo dell'applicativo Con.Te il 09/08/2024 ed acquisita al protocollo di questa Sezione in pari data al n. 956, ha 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 criticità emerse dall'analisi del rendiconto *de quo*, 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.

In via preliminare, il Collegio, alla luce dei chiarimenti forniti in fase istruttoria, non può esimersi, altresì, dall'evidenziare - come si avrà modo di riferire nel prosieguo - che le numerose anomalie e/o irregolarità contabili riscontrate denotano una censurabile superficialità e trascuratezza del Comune di Guardia Perticara nell'applicazione della disciplina della contabilità armonizzata e nella tenuta delle proprie scritture contabili, suscettibili, all'evidenza, di incidere sulla corretta e veritiera rappresentazione della sua situazione finanziaria.

1. Tardiva approvazione del rendiconto e tardiva trasmissione dei dati alla BDAP

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 Guardia Perticara, avvenuta con deliberazione del Consiglio Comunale n. 5 del 25/05/2023, 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.

Quanto, poi, alla trasmissione dei dati alla BDAP, l'art. 13, c.1, della legge di contabilità e finanza pubblica 31 dicembre 2009, n.196 stabilisce che, per assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, nonché per dare

attuazione e stabilità al federalismo fiscale, le amministrazioni pubbliche provvedono a inserire in una banca dati unitaria (BDAP), istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze, i dati concernenti i bilanci di previsione, le relative variazioni, i conti consuntivi, quelli inerenti alle operazioni gestionali, nonché tutte le informazioni necessarie all'attuazione della stessa legge.

Il predetto Ministero, con proprio Decreto in data 12 maggio 2016, ha previsto, agli articoli 1, 2 e 3, i seguenti atti da trasmettere tassativamente alla BDAP: il bilancio di previsione e le relative variazioni, il rendiconto della gestione, il bilancio consolidato, il Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio, i dati di previsione e di rendiconto secondo la struttura del piano dei conti integrato, compresi tutti gli allegati e successive modifiche.

Ai successivi artt. 4 e 5, lo stesso Decreto Ministeriale precisa le modalità ed i tempi della trasmissione; in particolare il comma 1 dell'art. 4, lettera b) prevede, relativamente ai tempi, che la trasmissione debba essere effettuata, per i dati di cui all'art. 1 comma 1, lettera b), entro 30 giorni dall'approvazione del rendiconto della gestione a decorrere da quello relativo all'esercizio 2016.

Al riguardo, si evidenzia come la tempestiva trasmissione dei dati alla BDAP sia fondamentale non solo per garantire un efficace controllo dell'andamento della finanza pubblica, ma anche per dare attuazione al federalismo fiscale, evitando al contempo le sanzioni previste, sottospecie di 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".

D'altra parte, la trasmissione dei dati alla BDAP è "funzionale a tutte le attività di controllo della Corte che necessitano della conoscenza di dati analitici di rendiconto contenuti nel Piano dei conti integrato" (Sez. Aut. deliberazione n. 10/2018/INPR).

In seguito alle verifiche effettuate, è risultato che, a fronte dell'approvazione in data 25/05/2023 del rendiconto 2022, l'immissione nel sistema BDAP dei relativi dati è avvenuta in data 30/06/2023, oltre, quindi, i termini previsti dal comma 1 dell'art. 4, lettera b), del D.M. 12 maggio 2016.

Con particolare riferimento, poi, al sopra menzionato divieto assunzionale, stanti l'approvazione tardiva del rendiconto ed il superamento del termine previsto dall'art. 9, comma 1-quinquies, del D.L. n. 113/2016, si è chiesto 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: "... il rendiconto della Gestione 2022 è stato approvato e trasmesso tardivamente per disguidi organizzativi dovuti a carenza di personale, si precisa che nel periodo intercorrente dall'approvazione e trasmissione alla BDAP l'ente non ha effettuato assunzione di personale".

Nel prendere atto del riscontro fornito, si sollecita, ad ogni modo, l'Ente all'adozione di

misure organizzative interne che consentano il rispetto dei tempi per l'approvazione del rendiconto, nonché per la trasmissione dei dati alla BDAP, al fine di non incorrere nei divieti assunzionali.

2. Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale

Dall'esame degli schemi contabili trasmessi alla BDAP (foglio 11) è stata riscontrata la valorizzazione del fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale per € 132.767,35, costituito per la prima volta nel 2020 e re-imputato nei successivi esercizi 2021 e 2022 per il medesimo importo.

Inoltre, nella relazione (pag. 9), l'Organo di revisione ha affermato che il FPV *de quo* non era stato attivato in presenza di entrambe le seguenti condizioni: entrata esigibile e tipologia di spesa rientrante nelle ipotesi di cui al punto 5.4 del Principio applicato della contabilità finanziaria, dichiarando, invece, nel questionario (pag. 8) la ricorrenza delle summenzionate casistiche.

Si è chiesto, quindi, di chiarire l'incongruenza rilevata e di riferire le ragioni sottese alla re-imputazione del fondo in esame negli esercizi successivi e al mancato utilizzo, almeno sino al 2022, delle correlate risorse accertate nel 2020.

Con la nota di riscontro l'Ente ha rappresentato che: *"... nel digitare la risposta al punto 11 del questionario è stato indicato SI anziché NO"*, precisando che: *"il Fondo Pluriennale Vincolato non è stato utilizzato in quanto gli interventi da effettuare sono stati trasferiti al 2023"*.

Nel prendere atto delle ragioni sottese alla re-imputazione del fondo per il medesimo importo sino all'esercizio 2022, rileva, tuttavia, la Sezione che, da quanto si evince dalla risposta fornita in ordine alla rilevata incongruenza tra relazione e questionario, il fondo di che trattasi non risulterebbe essere stato attivato in presenza di entrate esigibili e in relazione a tipologie di spesa rientranti nelle ipotesi di cui al punto 5.4 del Principio applicato della contabilità finanziaria.

Nello specifico, si ricorda che il principio contabile applicato della contabilità finanziaria punto 5.4.4., allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011, qualifica il fondo pluriennale vincolato come *"uno strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese"*

pubbliche territoriali, sia correnti sia di investimento, che evidenzi con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo impiego ed utilizzo per le finalità programmate e previste. In particolare, la programmazione e la previsione delle opere pubbliche è fondata sul Programma triennale delle opere pubbliche e relativo elenco annuale di cui alla vigente normativa che prevedono, tra l'altro, la formulazione del cronoprogramma (previsione dei SAL) relativo agli interventi di investimento programmati".

In proposito, 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 informatori dell'armonizzazione contabile.

Come noto, la Sezione delle autonomie è più volte intervenuta sull'istituto in esame, tra l'altro ribadendo (cfr., in particolare, deliberazioni n. 4/SEZAUT/2015 e n. 9/SEZAUT/2016) che lo stesso è uno strumento fondamentale per il rafforzamento della funzione programmatica: per tali motivi risulta indispensabile che esso sia finanziato da entrate regolarmente accertate e imputate agli esercizi in cui l'obbligazione diventa esigibile, in applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata (allegato 4/1, punto 9.8, del D. Lgs. n. 118 del 2011). In particolare, in presenza di uno scostamento temporale tra l'accertamento dell'entrata e l'imputazione della relativa spesa, esigibile solo in esercizi successivi a quello in cui è stata accertata l'entrata, è possibile garantire la copertura finanziaria delle spese future attraverso l'istituto contabile in parola che ha la finalità di garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse e il loro impiego (Corte cost. 6/2017).

L'alimentazione del fondo mediante l'accertamento di entrate destinate a dare copertura a spese impegnate nel medesimo esercizio in cui è stato effettuato l'accertamento, ma imputate negli esercizi successivi in base all'esigibilità delle relative obbligazioni, implica

quindi che, per la corretta determinazione del FPV, è fondamentale disporre di cronoprogrammi che regolino le spese di investimento.

La Sezione richiama, quindi, l'Ente, in caso di investimenti, a pianificare la relativa spesa in coerenza con i rispettivi cronoprogrammi, nonché ad impiegare correttamente il FPV, che costituisce un imprescindibile strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

3. Fondo pluriennale vincolato per spese correnti

Dall'esame degli schemi contabili trasmessi alla BDAP (foglio 11), così come riportato anche nel questionario (pag. 13) e nella relazione (pag. 9), è stata riscontrata la mancata valorizzazione del fondo pluriennale vincolato per spese correnti.

Al riguardo si è riscontrata la presenza di accantonamenti a titolo di Fondo contenzioso. In sede istruttoria si è chiesto, quindi, di indicare le ragioni della mancata costituzione del fondo pluriennale vincolato di parte corrente per l'esercizio in esame, anche in considerazione del fatto che esso non risulta costituito neanche negli esercizi 2020 e 2021, ovvero di certificare che nell'esercizio 2022 l'Ente non fosse incorso in nessuna delle fattispecie previste dalla normativa per la costituzione del fondo stesso.

Sul punto il Comune di Guardia Perticara ha riferito quanto segue: *"... il Fondo Pluriennale Vincolato per spese correnti non è stato costituito ed è stato accantonato nell'avanzo di amministrazione un importo per eventuali contenziosi"*.

Nel prendere atto, dal riscontro fornito, che il Comune di Guardia Perticara sembrerebbe voler giustificare l'assenza del FPV di parte corrente stante l'avvenuta costituzione del Fondo contenzioso, osserva, al riguardo, la Sezione che trattasi di istituti aventi natura e *ratio* differenti e non alternativi l'uno all'altro.

Con specifico riferimento al fondo pluriennale vincolato di parte corrente, si ricorda che il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, prevede che esso 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) - circostanza non ricorrente nel caso di specie non risultando essere stato sottoscritto entro fine esercizio l'accordo decentrato integrativo (cfr. par. 9) - ovvero quella conseguente al conferimento di incarichi a legali esterni, allegato 4/2, punto 5.2 lettera g).

Con specifico riferimento agli incarichi ai legali, il punto 5.2, lettera g), del richiamato allegato 4/2 dispone che *“gli impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato, in deroga al principio della competenza potenziata, al fine di garantire la copertura della spesa. In sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui prevista dall'articolo 3, comma 4 del presente decreto, se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata re-imputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile, anche sulla base delle indicazioni presenti nel contratto di incarico al legale. Al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio, l'ente chiede ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni. Nell'esercizio in cui l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il fondo pluriennale vincolato al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata”*.

Ai fini della valorizzazione del FPV di parte corrente deve, quindi, aversi riguardo agli *“impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni”*, e non già agli oneri che l'Ente può essere chiamato a sostenere in caso di esito sfavorevole del giudizio, da considerarsi, invece, ai fini dell'accantonamento al Fondo contenzioso (cfr. punto 5.2., lettera h) dell'allegato 4/2 del D. Lgs. n. 118 del 2011¹).

¹ *“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

Alla luce di quanto sopra esposto, in assenza di alcun chiarimento circa l'eventuale affidamento a legali esterni della difesa in giudizio dell'Ente in relazione all'unico giudizio pendente nel corso del 2022 (cfr., in proposito, par. 6) e circa l'esigibilità della relativa obbligazione, la Sezione non è posta in grado di verificare se, nel caso di specie, ricorressero i presupposti per l'attivazione del FPV di parte corrente.

Si invita, pertanto, per il futuro, l'Ente a provvedere alla corretta applicazione dello strumento in questione, laddove ne ricorrano i presupposti, con riserva di ulteriori approfondimenti in occasione del controllo sui rendiconti degli esercizi finanziari successivi.

4. 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 € 110.907,29.

Inoltre, il Revisore ha indicato nel questionario al punto 16, pag. 9, che l'Ente si era avvalso della facoltà di cui all'art. 107-bis, d.l. n. 18/2020, come modificato dall'art. 30-bis del d.l. n. 41/2021, che consente, nella quantificazione del FCDE da accantonare nel risultato di amministrazione 2022, di calcolare la percentuale di riscossione del quinquennio precedente con riferimento ai dati del 2019 in luogo di quelli del 2020 e del 2021.

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

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".

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 precisato che: *"il metodo di calcolo adottato è quello della media semplice..."*, trasmettendo la richiesta tabella, con evidenza dei singoli capitoli interessati:

Capitoli utilizzati per calcolo FCDE	Residui Attivi	2018	2019	2020	2021	2022	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
10101	Residui iniziale	74.658,05 €	110.184,26 €	129.527,85 €	309.750,02 €	208.719,81 €			146963,33	47,92	103186,71
	Riscosso c/residui al 31.12	62.780,44 €	80.943,40 €	86.111,52 €	204.775,04 €	51.853,90 €					
	Percentuale di riscossione	84,16	73,46	66,48	66,11	24,84	63,01				
30100	Residui iniziale	4.822,82 €	21.320,64 €	26.341,75 €	29546,1	4420			4420	13,81	941,38
	Riscosso c/residui al 31.12	4.711,06 €	9.604,86 €	5.666,29 €	10.700,46 €	- €					
	Percentuale di riscossione	97,68	45,05	21,51	36,22	0	50,11				
30200	Residui iniziale	- €	5.631,50 €	- €	200	400			400	60	240
	Riscosso c/residui al 31.12	- €	- €	- €	0	0					
	Percentuale di riscossione	0,00	0,00	0	0	0					
30500	Residui iniziale	47.379,91 €	279.652,12 €	202.168,93 €	274.289,46 €	132.464,72 €			67441,19	3,8	6539,2
	Riscosso c/residui al 31.12	34.463,69 €	107.998,48 €	24.040,64 €	114.852,15 €	65.205,53 €					
	Percentuale di riscossione	72,74	38,62	11,89 €	41,87	49,16	42,86				
										2,98	
										14,9	110907,29

Osserva, preliminarmente, la Sezione che i dati indicati per le annualità 2020 e 2021 sono diversi da quelli del 2019, sicché non risulterebbe, contrariamente a quanto affermato nel questionario, che l'Ente si sia avvalso della richiamata facoltà di cui all'art. 107-bis del d.l. n. 18/2020.

In disparte la rilevata imprecisione, mette conto evidenziare, inoltre, che dalla compilazione del prospetto emergono ulteriori incongruenze tali da non consentire di ritenere attendibili i dati ivi indicati.

In primo luogo, non sempre la percentuale, lì dove riportata nella colonna "Media % di riscossione", equivale alla media delle percentuali dei rapporti annui (per il capitolo 30100, infatti, dalla rielaborazione dei dati effettuata dalla Sezione, risulterebbe una percentuale media di riscossione nel quinquennio pari al 40,09%, e non già al 50,11%).

Inoltre, le percentuali indicate dall'Ente nella colonna "Applicazione rapporto a 100 al totale residui al 31/12/2022" non risultano, comunque, corrispondere (eccetto che per il capitolo 30200) al complemento a 100 della percentuale media di riscossione di cui alla precedente colonna "Media % di riscossione" (valga, a titolo di esempio, il capitolo 10101, in relazione al quale, a fronte di una percentuale media di riscossione del 63,01%, il complemento a 100% è 36,99%, e non già 47,92%).

Infine, l'importo effettivamente accantonato per ciascun capitolo, indicato nella colonna "Accantonamento effettivo a FCDE", non risulta, ad ogni modo, coincidente con quello che risulterebbe dall'applicazione della percentuale riportata nella colonna "Applicazione rapporto a 100 al totale residui al 31/12/2022" al totale dei residui conservati al 31/12/2022 (ad esempio, l'importo di € 103.186,71, accantonato in relazione al medesimo capitolo 10101, non corrisponde al 47,92% di € 146.963,33).

Alla luce delle riscontrate incongruenze, la Sezione ritiene necessario evidenziare 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".

Tanto premesso, pur rilevandosi, a seguito della rielaborazione dei dati trasmessi concernenti gli incassi in conto residui e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno del quinquennio 2018-2022, che il Comune di Guardia Perticara avrebbe, nel complesso, accantonato a Fondo crediti di dubbia esigibilità un importo (€ 110.907,29) comunque superiore rispetto a quello che sarebbe risultato dall'applicazione dei menzionati principi contabili (€ 95.793,61), come da prospetto di seguito riportato:

Capitoli utilizzati per calcolo FCDE	Residui attivi	2018	2019	2020	2021	2022	Media % di riscossione	Rapporto a 100	Totale residui conservati al 31/12/2022	Applicazione rapporto a 100 al totale residui al 31/12/2022	Acc.to effettivo a FCDE
10101	Residui iniziali	74.658,05	110.184,26	129.527,85	309.750,02	208.719,81	63,00%	37,00%	146.963,33 €	54.376,43 €	103.186,71 €
	Riscosso c/residui al 31/12	62.780,44	80.943,40	86.111,52	204.775,04	51.853,90					
	Percentuale di riscossione	84,09%	73,46%	66,48%	66,11%	24,84%					
30100	Residui iniziali	4.822,82	21.320,64	26.341,75	29.546,10	4.420,00	40,09%	59,91%	4.420,00 €	2.648,02 €	941,38 €
	Riscosso c/residui al 31/12	4.711,06	9.604,86	5.666,29	10.700,46	0,00					
	Percentuale di riscossione	97,68%	45,05%	21,51%	36,22%	0,00%					
30200	Residui iniziali	0,00	5.631,50	0,00	200,00	400,00	40,00%	60,00%	400,00 €	240,00 €	240,00 €
	Riscosso c/residui al 31/12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00					
	Percentuale di riscossione	100,00%	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%					
30500	Residui iniziali	47.379,91	279.652,12	202.168,93	274.289,46	132.464,72	42,87%	57,13%	67.441,19 €	38.529,15 €	6.539,20 €
	Riscosso c/residui al 31/12	34.463,69	107.998,48	24.040,64	114.852,15	65.205,53					
	Percentuale di riscossione	72,74%	38,62%	11,89%	41,87%	49,22%					
TOTALE DA ACCANTONARE										95.793,61 €	
TOTALE ACCANTONATO											110.907,29 €

Fonte: rielaborazione della Sezione dei dati trasmessi dall'Ente

la Sezione non può esimersi dall'evidenziare che l'accantonamento al FCDE è avvenuto, ad ogni modo, secondo modalità difformi da quelle imposte dal legislatore con conseguente incidenza sulla parte disponibile del risultato di amministrazione.

Non essendo stato fornito in sede di riscontro alcun chiarimento circa le modalità di calcolo concretamente adoperate, ovvero le ragioni che hanno determinato un

accantonamento differente da quello che sarebbe risultato dall'applicazione dei principi testé menzionati, si invita l'Ente, per il futuro, alla loro scrupolosa osservanza, 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.

5. Fondo anticipazioni di liquidità

L'Organo di revisione ha dichiarato nella relazione (pag. 15) che l'Ente non aveva ricevuto anticipazioni di liquidità di cui all'art. 1, comma 11, del d.l. n. 35/2013 convertito in legge n. 64/2013 e norme successive di rifinanziamento.

Tuttavia, dall'esame della BDAP, si è rilevata la presenza di accantonamenti a tale titolo per € 518.557,17.

In fase istruttoria si è chiesto, quindi, di chiarire l'incongruenza rilevata, indicando la fonte normativa dell'anticipazione in parola ed il suo importo complessivo, di inviare il relativo piano di ammortamento, l'attestazione di pagamento delle rate già rimborsate, nonché di indicare la metodologia di calcolo degli accantonamenti al corrispondente Fondo.

Si è chiesto, altresì, di compilare una tabella con i necessari dati di dettaglio.

Inoltre, dall'analisi degli schemi contabili trasmessi alla BDAP, non è risultato accantonato alcun importo a titolo di "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità", così come indicato nella FAQ 47 del 03/12/2021 di Arconet, resa in relazione alle modalità di contabilizzazione del fondo in esame in applicazione dall'art. 52, co 1-ter, d.l. n. 73/2021. Sono stati, quindi, sollecitati chiarimenti anche in merito a quest'ultima anomalia.

Con la nota di riscontro l'Ente ha riferito quanto segue: *"... l'importo indicato nell'accantonamento è utilizzato per il pagamento delle rate di ammortamento dell'anticipazione ottenuta. La fonte normativa dell'anticipazione è il DL 34/2020. L'importo della rata è accantonato annualmente da somme derivante da entrate proprie ... il Fondo Anticipazione di Liquidità è stato creato per accantonare le somme relative al pagamento delle rate di ammortamento dell'anticipazione ottenuta. Il fondo è stato costituito per € 538.557,17 ed è stato utilizzato nel 2022 per € 20.000"*, trasmettendo il seguente prospetto:

	Importo complessivo accertato	Importo complessivo riscosso	Ammontare del prestito già restituito	Ammontare del prestito ancora da restituire (FAL al termine dell'esercizio)	Applicazione dell'art.1, comma 6, del d.l. n,78/2015
	(A)	(B)	(C)	(D= A-C)	(SI/NO)
Art. m1 comma 13 d.l. n. 35/2013					
Art. 32 comma 1, d.l. n.66/2014					
Art. 8 comma 6, d.l. n. 78/2015					
Art.116, comma 1, d.l. n. 34/2020	538.557,17	538.557,17	20.000,00	518.557,17	NO
Totale	538.557,17	538.557,17	20.000,00	518.557,17	

nonché copia del piano di ammortamento, di cui si riporta uno stralcio:

PIANO DI AMMORTAMENTO COMUNE DI GUARDIA PERTICARA							
Totale Contratto in EUR		538.557,17	Durata fin.to in anni		29	Num. Rate	Periodicità
Totale Utilizzo in EUR		538.557,17	Decorrenza interessi		13/08/2020	Preamm.to	1
Totale Erogato EUR		538.557,17	Prima scadenza piano		31/10/2021	Amm.to cap.	28
			Ultima scadenza piano		31/10/2049	Amm.to int.	28
Rate Res.	Data Scadenza	Residuo Capitale	Quota Capitale	Quota Interessi	Comm.	Totale Rata	Saggio Fraz.%
29	31/10/2021	538.557,17	0,00	8.033,30	-	8.033,30	1,22600%
28	31/10/2022	522.319,30	16.237,87	6.602,71	-	22.840,58	1,22600%
27	31/10/2023	505.882,35	16.436,95	6.403,63	-	22.840,58	1,22600%

e copia dei mandati di pagamento relativi alla rata rimborsata nel 2022.

Alcun chiarimento è stato fornito, invece, circa l'omesso accantonamento della quota liberata di FAL pari alla quota rimborsata nel corso dell'esercizio.

Osserva il Collegio che dal riscontro fornito e dall'istruttoria condotta dalla Sezione mediante acquisizione dei dati BDAP, emerge, quanto a tale ultimo profilo, una contabilizzazione non corretta degli importi relativi all'anticipazione di liquidità ottenuta, la quale è risultata, ad ogni modo, incoerente, per quanto si avrà modo di precisare nel prosieguo, con i documenti alla stessa afferenti.

Al fine di inquadrare correttamente la problematica in esame, si rende opportuna una ricostruzione dell'istituto dell'anticipazione di liquidità.

Lo strumento dell'anticipazione di liquidità è stato introdotto dagli artt. 2 e 3, D.L. 8 aprile 2013, n. 35, convertito con modificazioni dalla Legge 6 giugno 2013, n. 64, successivamente reiterato dall'art. 33, D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito con

modificazioni dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, con lo scopo di risolvere il problema dei ritardi della pubblica amministrazione nei pagamenti dei debiti commerciali.

Tale istituto ha dato luogo a questioni interpretative sia in ordine alla sua natura giuridica, sia in merito alle modalità di contabilizzazione dell'anticipazione una volta concessa.

Sul punto è intervenuta la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti (SEZAUT/19/2014/QMIG), secondo cui l'anticipazione di liquidità in argomento ha, non solo formalmente, ma anche sostanzialmente, la natura di anticipazione volta a ricostruire la cassa necessaria al pagamento dei debiti pregressi dell'Ente e che soltanto in tale ottica interpretativa può ritenersi rispettato il precetto sancito nell'art. 119, comma 6 della Costituzione.

È stato, altresì, rilevato che con tale operazione straordinaria si consente, in buona sostanza, agli enti territoriali di ricostituire immediatamente le risorse di cassa necessarie ad onorare, indistintamente, debiti pregressi correnti e in conto capitale per i quali avrebbero dovuto essere già previste in bilancio le idonee coperture finanziarie.

Il debito verso gli originari creditori si converte, così, in un debito pluriennale verso la Cassa depositi e prestiti, equivalente sul piano economico a quello originario, ma maggiormente sostenibile in quanto la restituzione delle somme anticipate viene diluita nel tempo in modo da riallineare, progressivamente, la cassa con la competenza.

È naturale che l'anticipazione di liquidità, per il suo carattere neutrale rispetto alla capacità di spesa dell'ente, sia finalizzata esclusivamente al pagamento dei debiti scaduti, non già, quindi, anche al rimborso di sé stessa.

Inoltre, nella richiamata deliberazione è stato messo in evidenza che, al fine di evitare che le anticipazioni possano concorrere a determinare il risultato di amministrazione, generando effetti espansivi della capacità di spesa, è necessario accantonare nel risultato di amministrazione un apposito fondo da ridursi progressivamente dell'importo pari alle somme annualmente rimborsate.

Su tale istituto si è pronunciata anche la Corte costituzionale, la quale, con la sentenza n. 181/2015, ha precisato che l'anticipazione di liquidità ha natura di anticipazione di cassa

di più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie, avente come *ratio* quella di riallineare nel tempo la cassa con la competenza, attraverso un'utilizzazione limitata al pagamento delle passività pregresse. È stata, inoltre, ribadita la necessità di procedere ad un accantonamento nel risultato di amministrazione, per evitare che l'anticipazione da strumento di flessibilizzazione della cassa si trasformi in un anomalo mezzo di copertura di nuove spese e di riduzione del disavanzo con modalità contrarie agli artt. 81 e 119, comma 6, Cost.

Successivamente, la medesima Sezione delle Autonomie, risolvendo una questione di massima riguardante la corretta contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità e richiamando, a tal fine, i principi statuiti con la precedente pronuncia del 2014 e dalla citata giurisprudenza costituzionale, con la deliberazione n. 33/2015/ SEZAUT/QMIG, ha enunciato il seguente principio di diritto: *“Nei bilanci degli enti locali soggetti alle regole dell'armonizzazione contabile, la sterilizzazione degli effetti che le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla l. 6 giugno 2013, n. 64, e successive modificazioni, integrazioni e rifinanziamenti, producono sul risultato di amministrazione va effettuata stanziando nel Titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata ai sensi dell'art. 187 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Il fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità va ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell'esercizio”*. Sotto un profilo più strettamente contabile, si rammenta che il comma 1-ter del menzionato articolo 52, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106), ha previsto, a decorrere dall'esercizio 2021, che *“gli enti locali iscrivono nel bilancio di previsione il rimborso annuale delle anticipazioni di liquidità nel titolo 4 della spesa, riguardante il rimborso dei prestiti. A decorrere dal medesimo anno 2021, in sede di rendiconto, gli enti locali riducono, per un importo pari alla quota annuale rimborsata con risorse di parte corrente, il fondo anticipazione di liquidità accantonato ai sensi del comma 1. La quota del risultato di amministrazione liberata a seguito della riduzione del fondo anticipazione di liquidità è iscritta nell'entrata del bilancio dell'esercizio*

successivo come «Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità», in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto è data evidenza della copertura delle spese riguardanti le rate di ammortamento delle anticipazioni di liquidità, che non possono essere finanziate dall'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità stesso».

Le richiamate modifiche alle modalità di contabilizzazione del FAL, recepite al paragrafo 3.20-bis dell'Allegato n. 4/2 al D.lgs. n. 118/2011, in occasione del tredicesimo correttivo apportato con D.M. del 1° settembre 2021, sono state, altresì, precisate dalla Ragioneria dello Stato, secondo cui *«in applicazione di tale norma, a decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali non possono più ridurre il FAL in bilancio, applicandolo in entrata per l'importo accantonato nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente ed iscrivendolo in spesa per un importo pari a quello stanziato in entrata ridotto della quota capitale rimborsata nell'esercizio, ma riducono il FAL solo "in sede di rendiconto", nell'allegato a) e a/1), ed applicano la quota liberata al bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Al fine di consentirne l'applicazione nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo, sempre in sede di rendiconto, la quota del FAL liberata è accantonata in un fondo specifico denominato "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità". Pertanto, a decorrere dal rendiconto 2021 nell'allegato a) è iscritto il FAL per un importo pari a quello dell'esercizio precedente ridotto*

- *della quota capitale rimborsata nell'esercizio e, tra "gli altri accantonamenti" è accantonata la quota liberata come "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";*

nell'allegato a/1, nella colonna d) "Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto",

- *sono registrati sia la riduzione del FAL nell'apposita voce, sia l'accantonamento della quota liberata tra gli "altri accantonamenti"» (cfr. FAQ Arconet n. 47/2021, nonché resoconto riunione della Commissione Arconet del 17 novembre 2021).*

La richiamata normativa ha modificato la precedente modalità di contabilizzazione, secondo cui il Fondo anticipazione di liquidità era applicato in entrata per l'intero importo accantonato nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente ed iscritto in spesa per un valore pari a quello stanziato in entrata, ridotto della quota

capitale rimborsata nell'esercizio.

In altri termini, il vigente regime di contabilizzazione prevede che dal 2021 gli enti riducano il FAL solo "in sede di rendiconto", dando evidenza di tale riduzione negli allegati a) e a/1) e applichino la quota liberata al bilancio di previsione dell'esercizio successivo.

A tal fine, in sede di rendiconto, la quota del fondo anticipazioni di liquidità "liberata" è accantonata in un fondo specifico denominato "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità".

Nel caso di specie, trattasi di somme erogate ai sensi dell'art. 116 del D.L. 34/2020, che - nel consentire agli enti locali, in caso di carenza di liquidità anche dovuta all'emergenza epidemiologica da COVID-19, di chiedere un'anticipazione di liquidità per far fronte ai pagamenti dei debiti certi liquidi ed esigibili, maturati alla data del 31 dicembre 2019 e relativi a somministrazioni, forniture, appalti e a obbligazioni per prestazioni professionali - prevede, al comma 2, che le suddette anticipazioni non costituiscono indebitamento e richiama, ai fini della contabilizzazione in bilancio, il menzionato paragrafo 3.20-*bis* del principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Ciò posto, e venendo alla contabilizzazione del FAL operata dal Comune di Guardia Perticara, dalla consultazione dei documenti contabili estrapolati dalla BDAP e forniti in fase istruttoria emerge che a decorrere dall'esercizio 2020 l'Ente ha accantonato il fondo in esame nell'ammontare iniziale di € 538.557,17 (corrispondente all'importo dell'anticipazione richiesta ed ottenuta nel 2020), provvedendo ad effettuare i pagamenti delle rate a partire dall'esercizio 2022 (come previsto dal piano di ammortamento), con conseguente riduzione dell'accantonamento di un importo pari alla "quota capitale" rimborsata nell'anno di riferimento.

A seguito dell'analisi della copia dei mandati di pagamento trasmessi in fase istruttoria, rileva, tuttavia, la Sezione che, nonostante l'esborso complessivo sostenuto dall'Ente per la liquidazione della rata relativa all'esercizio 2022 corrisponda all'importo previsto per la medesima annualità nel piano di ammortamento (vale a dire € 22.840,58), non risulta,

invece, coerente con il piano stesso la ripartizione tra quota capitale e quota interessi.

Ed invero, risulta che l'Ente ha disposto il pagamento della prima nella misura di € 20.000,00 (anziché di € 16.237,87) e della seconda per l'importo di € 2.840,58 (invece che di € 6.602,71), derivandone l'appostamento di un importo residuo del fondo in esame di € 518.557,17 (pari a € 538.557,17 - € 20.000,00), differente rispetto a quello di € 522.319,30 previsto dal piano di ammortamento (pari, invece, a € 538.557,17 - € 16.237,87), con riflessi, a cascata, a valere anche sull'esercizio 2023.

Infatti, se dalla consultazione della BDAP 2023 l'importo della quota capitale rimborsata trova (diversamente rispetto al 2022) corrispondenza con quella indicata nel piano di ammortamento (€ 16.436,95), l'importo del fondo a fine esercizio ammonta, in conseguenza del pagamento maggiore disposto nell'annualità precedente di cui sopra si è detto, a € 502.120,22, a fronte di una quota capitale residua al 2023 da piano di ammortamento di € 505.882,35.

Inoltre, come già emerso in fase istruttoria, l'Ente non ha provveduto, ai sensi della richiamata novella normativa, ad accantonare contestualmente la quota liberata nel fondo specifico denominato "*Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità*", da applicarsi al bilancio di previsione dell'esercizio successivo iscrivendola in entrata; criticità, quest'ultima, a cui l'Ente risulta (dalle verifiche effettuate dalla Sezione) aver posto, ad ogni modo, rimedio in sede di rendiconto 2023.

Alla luce di quanto esposto, ed in assenza di chiarimenti circa le ragioni per le quali nel 2022 il pagamento della rata non è stato disposto in coerenza con la ripartizione tra quota capitale e quota interessi come prevista dal piano di ammortamento, il Collegio sollecita l'Ente ad effettuare le occorrenti verifiche e rettifiche, affinché il valore residuo della quota capitale del prestito da rimborsare per ciascuna annualità e, quindi, del fondo in esame, corrisponda a quello previsto nel piano di ammortamento in relazione ai medesimi anni, così attenendosi scrupolosamente alla normativa sopra richiamata, con riserva di verificare il superamento della riscontrata criticità in occasione del controllo dei rendiconti relativi agli esercizi finanziari successivi a quello in esame.

6. Fondo contenzioso

Dall'esame dei dati presenti su BDAP, si è rilevata la presenza di accantonamenti a titolo di Fondo contenzioso pari a € 7.000,00. A tal riguardo l'Organo di revisione ha dichiarato nel questionario che le quote accantonate a tal fine erano risultate congrue.

Con la nota istruttoria si è chiesto 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 Guardia Perticara ha inviato il seguente prospetto:

	Contenzioso	Valore della causa	Stima rischio di soccombenza (%)	Importo accantonato al fondo
1	Banca Farma			
	Factoring	20.000,00	1%	7.000,00
totale	1	20.000,00	1%	7.000,00

Nel prendere atto che l'Ente ha ritenuto di procedere all'accantonamento di un importo (€ 7.000,00) superiore a quello derivante dall'applicazione al valore di causa della percentuale dell'1% corrispondente al rischio di soccombenza stimato per l'unica controversia in essere (vale a dire € 200,00), ed in assenza di chiarimenti al riguardo, la Sezione ritiene, ad ogni modo, di rammentare, per il futuro, l'importanza di un'adeguata quantificazione del fondo *de quo*, in conformità al principio contabile di cui al punto 5.2., lettera h) dell'allegato 4/2 del D. Lgs. n. 118 del 2011 (*ut supra* richiamato al par. 3) ed ai criteri elaborati nella soggetta materia dalla giurisprudenza di questa Corte (cfr. *ex plurimis*, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 14/2017/INPR, Sez. Reg. Contr. Sicilia, deliberazione n. 6/2019/SS.RR./PARI, Sez. Reg. Contr. Toscana, deliberazione n. 168/2022, Sez. Reg. Contr. Campania, deliberazione n. 217/2019, Sez. Reg. Contr. Emilia-Romagna, deliberazione n. 61/2024/VSG, Sez. Contr. Piemonte, delibere nn. 16/2022/SRCPIE/PRSE e 134/2022/SRCPIE/PRSE), attesa la sua diretta incidenza sulla parte disponibile del risultato di amministrazione.

Al riguardo, mette conto precisare che, 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*”), secondo la giurisprudenza contabile 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.

7. Fondo perdite società partecipate

Dal portale “PARTECIPAZIONI” del Dipartimento del Tesoro presso il MEF, sulla base dei dati inviati dall’Ente, la Sezione ha rilevato che nell’anno precedente a quello in esame l’Ente aveva partecipazioni nelle seguenti società:

Codice fiscale società partecipata	Ragione sociale / denominazione	Forma giuridica	Stato di attività della partecipata
01522200783	ACQUEDOTTO LUCANO - S.P.A.	Società per azioni	Attiva
02031500768	GAL LUCANIA INTERIORE S.R.L.	Società a responsabilità limitata	Attiva

nonché, giusta quanto riportato in BDAP, che era stata accantonata la somma di € 1.524,20 a titolo di fondo perdite società partecipate.

Si è, quindi, chiesto di comunicare le motivazioni sottese alla costituzione del fondo in esame, esplicitando la modalità di calcolo adottata, nonché le valutazioni sulla congruità dello stesso.

Con la nota di riscontro l'Ente ha riferito quanto segue: "... l'ente ha provveduto ad accantonare la somma di € 1.524,20 per eventuali perdite società partecipate, il calcolo utilizzato è stato effettuato sulla base delle quote di partecipazione detenute dall'ente".

Alla luce di quanto riferito, il Collegio rileva che la quantificazione del fondo perdite società partecipate non risulterebbe essere stata correttamente effettuata secondo i criteri disciplinati dalla soggetta materia, atteso che, dalla consultazione dei dati di bilancio al 31/12/2021 delle società partecipate dal Comune di Guardia Perticara, l'accantonamento in parola risulta essere stato effettuato esclusivamente in considerazione del risultato di esercizio negativo registrato da Acquedotto Lucano S.p.A. nel 2021, pari a € - 2.177.427,00 (cui è stata applicata una percentuale dello 0,07% corrispondente alla quota di partecipazione), e non anche della perdita parimenti registrata da GAL Lucania Interiore S.r.l., pari a € - 3.856,00 (anch'essa da considerarsi, pur se di minimo importo, ai fini della quantificazione del fondo nell'anno in esame), né, in aggiunta ad esse, per quanto si avrà modo di esporre nel prosieguo, delle perdite portate a nuovo nel medesimo esercizio da entrambe le suddette società, pari, rispettivamente, a € - 1.084.668,00 e € - 1.002,00.

Al riguardo, rammenta la Sezione che, a norma dell'art. 21, comma 1, del D.Lgs. 175/2016 **"Nel caso in cui società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali comprese nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, presentino un risultato di esercizio negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione"** (grassetto aggiunto).

Come noto, la citata disposizione del testo unico sulle società partecipate disciplina i rapporti finanziari tra le amministrazioni pubbliche locali e le società da essi partecipate,

riprendendo, con i necessari adattamenti, il contenuto di previsioni introdotte dall'art. 1, commi 551 e segg. della legge n. 147 del 2013, con lo scopo di realizzare gli obiettivi di finanza pubblica, in un'ottica di tutela dell'equilibrio di bilancio dinamico introdotto dalla modifica costituzionale del 2012, che può essere compromesso da una gestione inefficiente del patrimonio azionario pubblico. In tale contesto, l'art. 21 rappresenta un tassello del più complessivo progetto di razionalizzazione e responsabilizzazione dell'ente locale partecipante. Se, infatti, nelle ipotesi di mal funzionamento più gravi gli artt. 20 e 24 del TUSP impongono all'amministrazione la dismissione della società in perdita, diversamente, quando la società partecipata, benché idonea a superare il test di efficienza di cui all'art. 20, presenti perdite di esercizio non immediatamente ripianate, sorgono in capo all'amministrazione pubblica socii precisi obblighi di accantonamento di somme a bilancio, da effettuare nell'anno successivo a quello di esercizio nel quale la perdita viene accertata, ed il cui importo deve essere parametrato al risultato negativo non ripianato secondo specifiche modalità. In questo modo viene creata una relazione diretta tra le perdite registrate dagli organismi partecipati e la conseguenziale contrazione degli spazi di spesa effettiva disponibile per gli enti proprietari a preventivo; l'accantonamento della somma determina il consolidamento indiretto del risultato negativo della società partecipata nel bilancio della partecipante, con l'effetto di salvaguardare gli equilibri finanziari presenti e futuri dell'ente locale responsabilizzandolo verso la sana gestione degli organismi partecipati.

Con riguardo all'evoluzione del fondo nel corso degli esercizi finanziari, va, inoltre, rammentato che il medesimo art. 21 del TUSP disciplina, altresì, negli ultimi due periodi del comma 1, le ipotesi in cui l'importo accantonato può essere reso successivamente disponibile, ossia nel caso in cui:

- l'Ente partecipante ripiani la perdita di esercizio;
- l'Ente partecipante dismetta la partecipazione;
- il soggetto partecipato sia posto in liquidazione;
- il soggetto **partecipato ripiani in tutto o in parte** le perdite conseguite negli esercizi precedenti.

Ne deriva, quindi, che ai fini della quantificazione del fondo in esame deve aversi riguardo non solo, come in precedenza chiarito, al risultato negativo registrato dall'organismo partecipato nell'esercizio precedente a quello in cui effettuare l'accantonamento, ma anche alle perdite precedenti non ancora ripianate e portate a nuovo nel medesimo esercizio (cfr., *ex multis*, Sez. Contr. Liguria, deliberazione n. 114/2020/PRSP, Sez. Contr. Emilia-Romagna, deliberazione n. 112/2022/PRSE e Sez. Contr. Lombardia, decisione n. 114/2022/PARI).

In proposito, si è, da ultimo, espressa la Sezione di Controllo per la Toscana, con la Deliberazione n. 36/2025/PRSE, nella quale si è precisato che: *“L'importo così determinato copre integralmente il rischio rappresentato dalla eventualità che l'ente socio sia chiamato, con le proprie risorse di bilancio, ad intervenire per il ripiano delle perdite delle società cui partecipa. [...] il meccanismo mira a preservare pienamente gli equilibri di bilancio assicurando la copertura integrale del rischio connesso alle perdite societarie. Obiettivo, questo, che può essere conseguito solo attraverso una quantificazione dinamica dell'accantonamento che attualizzi il rischio stesso in base alla quota effettiva di partecipazione e all'ammontare cumulato degli effetti negativi delle perdite societarie pregresse per le quali non sia intervenuto il ripiano. In quanto rinnovate nello stato patrimoniale, dette perdite sono disancorate dal riferimento temporale relativo alla loro prima manifestazione in bilancio e sono da considerarsi a tutti gli effetti perdite attuali”*.

Ai fini della corretta quantificazione del fondo *de quo*, si invita, pertanto, l'Ente a procedere alla sua costituzione in ossequio a quanto disposto dal menzionato art. 21 del D.Lgs. 175/2016, attesa la sua diretta incidenza sulla parte disponibile del risultato di amministrazione, avendo cura di verificare, altresì, la ricorrenza delle sopra elencate fattispecie normativamente previste per l'eventuale disaccantonamento, anche parziale, nel passaggio da un esercizio a quello successivo.

8. Fondo garanzia per debiti commerciali

Dall'esame della BDAP si è riscontrata la presenza di un Fondo garanzia per debiti commerciali pari a complessivi € 61.086,00 (di cui € 52.386,00 accantonati nel 2021 e € 8.700 nel 2022).

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 superiori a sessanta giorni, indicando, tuttavia, una percentuale di accantonamento al Fondo (0,15%), non prevista 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 di Guardia Perticara ha trasmesso le delibere di Giunta comunale, nonché i seguenti prospetti e conteggi analitici:

Esercizio 2021

totale delle fatture ricevute nel 2020	517
debito commerciale residuo al 2020	957335,6
debito commerciale residuo al 2019	480609,78
Indicatore di ritardo annuale dei pagamenti 2020	0,05
stanziamenti della spesa 2021 per acquisto di beni e servizi netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione	456.268,80

COMUNE DI GUARDIA PERTICARA
PROVINCIA DI POTENZA

CALCOLO FONDO DI GARANZIA DEBITI COMMERCIALI
(Art. 1 comma comma 859 e seguenti legge 145/2018)



A) RIDUZIONE DEL DEBITO	
A1) Debito complessivo al 31/12/2021 se ridotto del 10% rispetto al 31/12/2020	
a) Importo debito scaduto e non pagato al 31/12/2021	268.138,83
b) Importo debito scaduto e non pagato al 31/12/2020	254.383,59
c) Debito al 31/12/2020 * 90%	228.945,23
d) Esito condizione	CONDIZIONE NON VERIFICATA
A2) Debito al 31/12/2021 < al 5 per cento del totale delle fatture scadute nel 2021	
a) Fatture scadute nel 2021	1.139.354,94
b) Importo scaduto e pagato nel 2021	871.216,11
c) Debito per fatture scadute nel 2021 * 93%	1.082.387,19
d) Esito condizione	CONDIZIONE NON VERIFICATA

Se le due condizioni non sono verificate deve essere applicata la seguente sanzione:

Percentuale da applicare		5%
Previsioni definitive MacroAggregato 103 esercizio 2021 (Per gli enti che approvano il bilancio 2022 entro il 31/12/2021)		525.593,37
Previsione di bilancio MacroAggregato 103 esercizio 2022		751.793,54
* Entrate a specifica destinazione escluse		0,00
TOTALE su cui calcolare il fondo di Garanzia		751.793,54

B) TEMPO MEDIO PONDERATO PAGAMENTI E CALCOLO RITARDO	
a) Tempo medio ponderato di pagamenti giorni n.	78,68
b) Tempo medio ponderato del ritardo giorni n.	46,86

In relazione al ritardo indicare la percentuale appropriata

Percentuale da applicare		3%
Previsioni definitive MacroAggregato 103 esercizio 2021 (Per gli enti che approvano il bilancio 2022 entro il 31/12/2021)		525.593,37
Previsione di bilancio MacroAggregato 103 esercizio 2022		751.793,54
* Entrate a specifica destinazione escluse		0,00
TOTALE su cui calcolare il fondo di Garanzia		751.793,54

Esercizio 2022

totale delle fatture ricevute nel 2021	481
debito commerciale residuo al 2021	268138,83
debito commerciale residuo al 2020	957.335,60
Indicatore di ritardo annuale dei pagamenti 2021	0,03
stanziamenti della spesa 2022 per acquisto di beni e servizial netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione	580.612,36

A) RIDUZIONE DEL DEBITO	
A1) Debito complessivo al 31/12/2022 se ridotto del 10% rispetto al 31/12/2021	
a) Importo debito scaduto e non pagato al 31/12/2022	1.071.657,05
b) Importo debito scaduto e non pagato al 31/12/2021	2.133.056,03
c) Debito al 31/12/2021 * 90%	1.919.750,43
d) Esito condizione	CONDIZIONE VERIFICATA
A2) Debito al 31/12/2022 < al 5 per cento del totale delle fatture scadute nel 2022	
a) Fatture scadute nel 2022	2.123.138,93
b) Importo scaduto e pagato nel 2022	1.051.481,88
c) Debito per fatture scadute nel 2022 * 95%	2.016.981,98
d) Esito condizione	CONDIZIONE NON VERIFICATA

Se le due condizioni non sono verificate deve essere applicata la seguente sanzione:

Percentuale da applicare	5%
Previsioni definitive MacroAggregato 103 esercizio 2022 (Per gli enti che approvano il bilancio 2023 entro il 31/12/2022)	751.793,54
Previsione di bilancio MacroAggregato 103 esercizio 2023	1.045.194,12
* Entrate a specifica destinazione escluse	0,00
TOTALE su cui calcolare il fondo di Garanzia	1.045.194,12

B) TEMPO MEDIO PONDERATO PAGAMENTI E CALCOLO RITARDO	
a) Tempo medio ponderato di pagamenti giorni n.	81,50
b) Tempo medio ponderato del ritardo giorni n.	49,58

In relazione al ritardo indicare la percentuale appropriata

Percentuale da applicare	3%
Previsioni definitive MacroAggregato 103 esercizio 2022 (Per gli enti che approvano il bilancio 2023 entro il 31/12/2022)	751.793,54
Previsione di bilancio MacroAggregato 103 esercizio 2023	1.045.194,12
* Entrate a specifica destinazione escluse	0,00
TOTALE su cui calcolare il fondo di Garanzia	1.045.194,12

Osserva, preliminarmente il Collegio che il riscontro pervenuto risulta fuorviante, considerato che i dati comunicati si appalesano incoerenti tra loro, ovvero non pertinenti. Ed invero, nelle tabelle compilate su richiesta della Sezione l'ammontare dello stock di debiti commerciali residui scaduti e non pagati, gli stanziamenti della spesa per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione, nonché l'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti sono stati indicati per un valore differente sia da quello riportato nei conteggi analitici elaborati dal gestionale dell'Ente (e ciò anche perché, all'apparenza, in tali ultimi documenti le annualità prese a riferimento per il calcolo non risultano corrispondere agli anni n-1 e n-2 rispetto all'anno del relativo rendiconto (n), così come previsto dalla richiamata normativa di riferimento),

sia, limitatamente all'indicatore di ritardo, da quello presente nelle delibere di Giunta comunale.

Sul punto corre l'obbligo di rappresentare che non rispondere adeguatamente alle richieste istruttorie della Sezione equivale a pregiudicare l'effettività dell'esercizio del controllo di legalità-regolarità contabile previsto dall'art. 148 bis TUEL.

Ad ogni modo, alla luce dei dati forniti (pur considerando le rilevate discrasie), 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)".

Ciò premesso, dall'analisi dei dati trasmessi, consta che nell'esercizio 2021 l'Ente non ha rispettato la condizione di cui alla lettera a), primo periodo, del comma 859 dell'art. 1 della L. 145/2018, vale a dire debito commerciale scaduto nell'esercizio precedente, pari a € 957.335,60, non ridotto almeno del 10% rispetto a quello del secondo esercizio precedente, pari a € 480.609,78; il debito è, infatti, addirittura aumentato.

Pur segnalandosi che non è stato possibile verificare la ricorrenza della condizione di cui al secondo periodo della lettera a) (non essendo stato comunicato il valore delle fatture ricevute nel 2020, ma soltanto il loro numero) - che precluderebbe l'applicazione del primo periodo - laddove la stessa non fosse stata, in ipotesi, rispettata, risulterebbe che l'Ente avrebbe dovuto provvedere, 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.

Al riguardo, come già in precedenza evidenziato, sono stati comunicati due diversi importi, pari, rispettivamente, a € 525.593,37, nel prospetto contenente i dati estratti dal gestionale interno, e a € 456.268,80, nella tabella compilata su richiesta della Sezione, con conseguente evidente quantificazione diversa del fondo (nella prima ipotesi pari a € 26.279,66 e nella seconda pari a € 22.813,44), atteso che il suddetto importo rappresenta il valore cui applicare la percentuale di accantonamento.

In disparte la rilevata incongruenza, l'importo effettivamente accantonato nel 2021 pari a € 52.386,00 non coincide, ad ogni modo, con nessuno dei due importi indicati nella delibera di Giunta comunale n. 16 del 18/02/2021, nella quale inizialmente viene riferito che *"... sulla base dei dati risultanti dalla PCC, questo Ente è tenuto ad accantonare per l'esercizio 2021 la somma di € 52.222,08 a titolo di Fondo di garanzia debiti commerciali"*, e, successivamente, in maniera contraddittoria, viene deliberato di *"... prevedere l'accantonamento nel redigendo bilancio di previsione finanziario 2021-2023, esercizio 2021, ai*

sensi dell'art. 1, c. 862, L. 30 dicembre 2018 n. 145, della somma di € 55.604,59, a titolo di Fondo di garanzia debiti commerciali" (enfasi aggiunta).

Né, tanto meno, nel suddetto provvedimento sono stati indicati gli stanziamenti di cui al macroaggregato 103 al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione, né la percentuale agli stessi applicata, bensì esclusivamente l'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti, pari a 15 (diversamente da quanto riportato nei due prospetti di dettaglio allegati al riscontro istruttorio), sicché non è possibile verificare come l'Ente sia giunto a calcolare l'importo del fondo ivi indicato (ed esso stesso incongruente).

Per quanto concerne, invece, l'esercizio all'esame, dall'analisi dei dati trasmessi risulta che l'Ente 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 (€ 268.138,83), ridotto almeno del 10% rispetto a quello del secondo esercizio precedente (€ 957.335,60), attestandosi tale percentuale al 71,99%.

Da quanto comunicato, risulta, tuttavia, che l'Ente ha registrato nel 2021 un indicatore di ritardo annuale dei pagamenti pari a 0,03, ovvero, per quanto indicato nel conteggio analitico, a 49,58 e, nella delibera di Giunta n. 15 del 03/02/2022, a 15 (pur risultando tale ultimo dato inattendibile atteso che nella menzionata delibera sembrerebbero essere stati, per un refuso, riportati i medesimi dati relativi all'esercizio 2021), sicché la Sezione non è posta in grado di verificare la corretta percentuale da applicarsi, ai sensi del combinato disposto dei commi 859, lett. b) e 862 della richiamata normativa, all'importo degli stanziamenti nel 2022 della spesa per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione.

A tale ultimo riguardo, si ribadiscono le medesime considerazioni svolte in relazione all'esercizio 2021, atteso che l'Ente ha comunicato due diversi importi della base di calcolo (€ 751.793,54 nel primo prospetto e € 580.612,36 nel secondo) cui applicare la suddetta percentuale (comunque non concretamente individuabile, per quanto sopra detto), con conseguente evidente diversa quantificazione dell'accantonamento, pur non potendosi definire e comparare l'ammontare con quello effettivamente disposto nella

misura di € 8.700,00 (importo, questo, coincidente con quello indicato nella menzionata delibera di Giunta comunale, senza che, tuttavia, venga data evidenza né della relativa base di calcolo, né della percentuale a quest'ultima applicata).

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 sia per l'esercizio finanziario 2021 che per il 2022, provveda, a valere sul primo documento di bilancio da approvarsi successivamente alla data della presente deliberazione, ad adeguare, ove occorra, 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).

A tal proposito, si rammenta, infatti, che trattasi di un fondo la cui quantificazione è data dalla sommatoria dell'accantonamento dovuto nell'esercizio in corso con quelli appostati negli esercizi precedenti, fintanto che non possa disporsi la sua liberazione nell'esercizio successivo a quello in cui sono rispettate le condizioni di cui alle lettere a) e b) dell'art. 1, comma 859.

9. Fondo salario accessorio e accordo decentrato integrativo

La Sezione, nel chiedere conferma dell'avvenuta costituzione nell'esercizio 2022 del fondo per il salario accessorio, ha richiesto, altresì chiarimenti circa la risposta "*Mi è stata sottoposta la costituzione del fondo in attesa del perfezionamento del contratto decentrato*" fornita dall'Organo di revisione nel questionario relativamente alla mancata certificazione della costituzione del fondo per il salario accessorio, esplicitando le ragioni della mancata certificazione del fondo in esame, nonché in ordine alle ragioni sottese alla mancata sottoscrizione dell'accordo decentrato integrativo entro il 31/12/2022 ed all'omesso vincolo nel risultato di amministrazione delle corrispondenti somme (di cui non vi è traccia a seguito della consultazione degli schemi contabili trasmessi alla BDAP).

Riguardo al primo punto, l'Ente si è limitato a riferire che: *"... il fondo salario accessorio è stato costituito nel 2022"*, senza fornire alcun chiarimento riguardo alla sua omessa certificazione da parte dell'Organo di revisione.

Con specifico riferimento alla mancata sottoscrizione del contratto decentrato integrativo, è stato, inoltre, rappresentato che: *"... la sottoscrizione dell'accordo decentrato è stata effettuata senza la richiesta di certificazione da parte del revisore. Il Fondo è stato accantonato nel risultato di amministrazione e non è stato utilizzato"*.

Quanto al quadro normativo di riferimento, il Collegio ritiene opportuno rammentare 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 articola 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 il vincolo contabile alle risorse, quantificandole, che rientra nella competenza del dirigente - o del responsabile di settore - e che deve essere sottoposto alla certificazione da parte dell'Organo di revisione); la sottoscrizione del contratto decentrato annuale, quale titolo idoneo al perfezionamento dell'obbligazione (cfr. Sezione Regionale Controllo Marche deliberazione n. 13/2019/PRSP).

In merito, è stata sottolineata l'importanza fondamentale di ognuna delle suddette fasi, che deve essere completa in tutti i passaggi, ivi compreso quello della certificazione da parte del revisore.

In particolare, è stato precisato che *“La seconda fase consiste nell'adozione dell'atto di costituzione del fondo che ha la funzione di costituire il vincolo contabile alle risorse e svolge una funzione ricognitiva in quanto è diretta a quantificare l'ammontare delle risorse. Tale atto [...] deve essere formale e di competenza del dirigente e, inoltre, deve essere sottoposto a certificazione da parte dell'organo di revisione (cfr. Sezione controllo per il Friuli-Venezia Giulia 29/2018/PAR, Sezione controllo per il Molise n.15/2018/PAR e n. 218/2015/PAR e Sezione controllo Veneto delibera n. 263/2016)”* (cfr. Sez. Liguria, n. 20/2021).

D'altra parte, l'allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, punto 5.2, lett. a) prevede: *“alla fine dell'esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, **vista la certificazione dei revisori**, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate”* (grassetto aggiunto).

E' stato, altresì, evidenziato che il citato punto 5.2 dell'Allegato 4/2 del principio contabile *“eleva ad ulteriore elemento costitutivo anche la certificazione dei revisori relativa sia alla corretta costituzione del fondo, in relazione alle risorse stanziare in bilancio e all'osservanza dei vincoli normativi di finanza pubblica e contrattuali, sia della conseguente proposta, alle parti sindacali, della bozza di ripartizione”* (Sez. Veneto, n. 263/2016; in senso conforme, Sez. Friuli-Venezia Giulia n. 29/2018 e Sez. Marche, n. 40/2020).

In considerazione di quanto sopra esposto, il Collegio rileva che la costituzione del fondo per il salario accessorio è avvenuta senza l'acquisizione della necessaria certificazione dell'Organo di revisione, in violazione della normativa vigente in materia e della

richiamata giurisprudenza contabile, onde si invita l'Ente ad attenersi scrupolosamente all'osservanza del disposto normativo.

Per quanto concerne il profilo strettamente contabile, osserva, inoltre, la Sezione che, conformemente alle scansioni procedurali in precedenza richiamate, al citato punto 5.2 del Principio contabile applicato, viene precisato 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. Alla fine dell'esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio ... In caso di mancata costituzione del fondo nell'anno di riferimento, le economie di bilancio confluiscono nel risultato di amministrazione, vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale..."*.

Come rimarcato dalla giurisprudenza contabile, solamente nel caso in cui nell'esercizio di riferimento siano adempiute correttamente tutte e tre le fasi, le risorse riferite al Fondo potranno essere impegnate e liquidate (cfr. Sezione Controllo Molise, deliberazione n. 218/2015/PAR, Sezione Controllo Veneto, deliberazione n. 263/2016/PAR) atteso che *"è la formale deliberazione di costituzione del Fondo che assume rilievo quale atto costitutivo finalizzato ad attribuire il vincolo contabile alle relative risorse"*.

Pertanto, l'impegno di spesa, connesso al fondo, può essere adottato solo con la sottoscrizione della contrattazione integrativa; difatti *"...se la costituzione del fondo si attegga quale presupposto per la costituzione del vincolo sul risultato di amministrazione, la sottoscrizione del contratto decentrato è il presupposto necessario ed indispensabile per l'erogazione delle risorse, in quanto ne rappresenta il titolo giuridico legittimante"* (cfr. deliberazione della Sezione regionale di controllo per il Lazio, n. 7/2019/PAR).

Ne consegue che, successivamente alla costituzione del Fondo, in assenza della successiva sottoscrizione, con cadenza annuale, dell'accordo collettivo integrativo decentrato, non possa legittimamente essere erogato il trattamento retributivo accessorio e premiante per il personale.

Soltanto con la sottoscrizione dell'accordo matura, infatti, il titolo giuridico ed insorge il conseguente obbligo di corrispondere il trattamento retributivo accessorio e premiante, rendendo possibile l'impegno delle risorse preventivamente stanziato nel Fondo per il loro successivo pagamento; nel caso in cui quest'ultimo avvenga nell'esercizio successivo, o, comunque, in quello in cui le spettanze saranno liquidate, la copertura finanziaria è costituita dal FPV di parte corrente (trattandosi di risorse vincolate).

La mancata sottoscrizione dell'accordo collettivo, invece, comporta l'impossibilità dell'assunzione dell'impegno di spesa e, conseguentemente, le risorse destinate al finanziamento del Fondo devono confluire per l'intero importo del Fondo nella quota vincolata del risultato di amministrazione, per essere poi utilizzate, una volta sopraggiunta la sottoscrizione dell'accordo decentrato, nell'annualità in cui il trattamento accessorio sarà liquidato.

Al riguardo, la giurisprudenza contabile ha di recente sottolineato che *“Nell'ipotesi di mancata sottoscrizione del contratto decentrato integrativo o del sostitutivo atto unilaterale entro l'esercizio, tutte le risorse non utilizzate del fondo costituito e certificato, destinate al finanziamento del fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività, confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione. Per l'erogazione dei compensi dovuti in esito alla contrattazione stipulata oltre la fine dell'esercizio, l'impegno sarà assunto, anche in corso di esercizio provvisorio, ai sensi dell'articolo 187, comma 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, a valere sulle risorse vincolate nel risultato di amministrazione”* (Sezione delle autonomie, deliberazione n. 20/SEZAUT/2024/QMIG).

Si rileva, infine, come i principi contabili armonizzati rimarchino l'esigenza di stipulare il contratto decentrato entro l'inizio dell'anno al fine di creare il titolo giuridico legittimante l'erogazione di trattamenti fissi e continuativi e indennità varie, e ciò in coerenza con il basilare principio di programmazione tanto degli obiettivi dell'ente

quanto dell'utilizzo delle risorse finanziarie (cfr. Sezione Controllo Calabria, deliberazione n. 167/2018 e, da ultimo, Sezione Controllo Lombardia, deliberazione n. 189/2024/PAR).

Alla luce della richiamata normativa, con specifico riferimento alla fattispecie all'esame, nel prendere atto dell'avvenuta costituzione nel 2022 del fondo per il salario accessorio, osserva, preliminarmente, la Sezione che il riscontro fornito secondo cui *"... la sottoscrizione dell'accordo decentrato è stata effettuata senza la richiesta di certificazione da parte del revisore"...* (dalla quale emergerebbe l'avvenuta sottoscrizione dell'accordo decentrato integrativo, pur senza il parere dell'Organo di revisione), si appalesa contraddittoria rispetto a quanto dichiarato nel questionario, essendo ivi stato affermato, invece, che il suddetto accordo non è stato sottoscritto entro la fine dell'esercizio, così non risultando di chiara evidenza se l'Ente vi abbia o meno adempiuto nell'anno in esame, ovvero denotandosi, in alternativa, una apparente confusione da parte dell'Organo di revisione tra la certificazione della costituzione del fondo per il salario accessorio ed il parere da rendere, invece, sull'accordo decentrato integrativo.

In disparte la rilevata incongruenza, osserva, ulteriormente, la Sezione che l'affermazione secondo cui *"Il Fondo è stato accantonato nel risultato di amministrazione e non è stato utilizzato"* (ipotesi che consegue - per quanto si è avuto modo di chiarire in precedenza - alla mancata sottoscrizione del contratto decentrato entro fine esercizio, pur dovendosi procedere, ai sensi della normativa nella soggetta materia, a vincolare e non già ad accantonare le relative somme), non trova riscontro nella BDAP.

Ed invero, come emerso già in fase istruttoria, dall'analisi del foglio 13 All. a2) Elenco risorse vincolate non risulta alcuna importo relativo al trattamento accessorio del personale:

BASILICATA/80/2025/PRSE
GUARDIA PERTICARA (PZ)

Analitico risorse vincolate	Capitolo di entrata	Descrizione	Capitolo di spesa correlato	Descrizione	Risorse vincolate nel risultato di amministrazione al 31/12/2022 (i) = (a) + (c) - (d) - (e) - (f) + (g)
Vincoli derivanti dalla legge	10600		1.2051E+13	FONDI SOLIDARIETA' ALIMENTARE - EMERGENZA COVID19	262,38 €
		FONDO PER L'ASSISTENZA ALL'AUTONOMIA E ALLA COMUNICAZIONE DEGLI ALUNNI CON DISABILITA' - ART.1 CO.179-180 L. 234/21 - U. 01420	1.2021E+13	FONDO PER L'ASSISTENZA ALL'AUTONOMIA E ALLA COMUNICAZIONE DEGLI ALUNNI CON DISABILITA' - ART.1 CO.179-180 L. 234/21 - E. 00110	489,41 €
	11000		1.0052E+13		149,78 €
	82310	TRASFERIMENTI REGIONALI PER OPERE DI CIVILTA' NELLE CAMPAGNE	1.0052E+13		97,61 €
	420200	TRASFERIMENTI STATALI - VIABILIT	1.0052E+13	OPERE STRADALI - VIA MADONNA DELLE GRAZIE	999,18 €
Totale vincoli derivanti dalla legge (U1)					999,18 €
Vincoli derivanti da trasferimenti	10700	CONTRIBUTI DALLO STATO PER SOSTEGNO AI COMUNI MARGINALI	1.2051E+13	SOSTEGNO AI COMUNI MARGINALI	34.500,91 €
	74004	CONTROLLO DEL TERRITORIO ED OPERE INFRASTRUTTURALI CONNESSE	5.02202E+12	CONTROLLO DEL TERRITORIO CON STRUMENTAZIONI ELETTRONICHE ED OPERE INFRASTRUTTURALI CONNESSE	8.614,63 €
	75030	ONERI DI URBANIZZAZIONE			172.482,35 €
Totale vincoli derivanti da trasferimenti (U2)					215.597,89 €
Vincoli derivanti da finanziamenti					0,00 €
Totale vincoli derivanti da finanziamenti (U3)					0,00 €
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente					0,00 €
Totale vincoli formalmente attribuiti dall'ente (U4)					0,00 €
Altri vincoli					0,00 €
Totale altri vincoli (U5)					0,00 €
Totale risorse vincolate (i) = U1 + U2 + U3 + U4 + U5					216.597,07 €

Fonte: stralcio foglio 13 All. a2) Elenco risorse vincolate, BDAP 2022

né, tanto meno, se ne rinviene evidenza dal dettaglio della parte accantonata del risultato di amministrazione (foglio 12 All. a1) Elenco risorse accantonate), come riferito dall'Ente:

Analitico risorse accantonate	Capitolo di spesa	Descrizione	Risorse accantonate al 1/1/2022 (a)	Risorse accantonate applicate al bilancio dell'esercizio 2022 (con segno -) (b)	Risorse accantonate stanziate nella spesa del bilancio dell'esercizio 2022 (c)	Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto (con segno +/-) (d)	Risorse accantonate nel risultato di amministrazione al 31/12/2022 (e) = (a) + (b) + (c) + (d)
Fondo anticipazioni liquidità	50024030344600	RIMBORSO ANTICIPAZIONE DI LIQUIDIT DL 34/2020	538.557,17 €	0,00 €	0,00 €	-20.000,00 €	518.557,17 €
Totale Fondo anticipazioni liquidità			538.557,17 €	0,00 €	0,00 €	-20.000,00 €	518.557,17 €
Fondo perdite società partecipate		FONDO PERDITE SOCIETA' PARTECIPATE (ACQUEDOTTO LUCANO SPA)	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.524,20 €	1.524,20 €
Totale Fondo perdite società partecipate			0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.524,20 €	1.524,20 €
Fondo contenzioso	20011100110100	FONDO CONTENZIOSO	7.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	7.000,00 €
Totale Fondo contenzioso			7.000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	7.000,00 €
Fondo crediti di dubbia esigibilità	20021100033400		69.752,93 €	0,00 €	0,00 €	41.154,36 €	110.907,29 €
Totale Fondo crediti di dubbia esigibilità			69.752,93 €	0,00 €	0,00 €	41.154,36 €	110.907,29 €
Fondo garanzia debiti commerciali		FONDO GARANZIA DEBITI COMMERCIALI	52.386,00 €	0,00 €	8.700,00 €	0,00 €	61.086,00 €
Totale Fondo di garanzia debiti commerciali			52.386,00 €	0,00 €	8.700,00 €	0,00 €	61.086,00 €
Altri accantonamenti	1021010005600		6.469,02 €	0,00 €	0,00 €	1.906,25 €	8.375,27 €
	1031101103100	FONDO PASSIVIT PREGRESSE	25.849,36 €	0,00 €	0,00 €	-20.000,00 €	5.849,36 €
Totale altri accantonamenti			32.318,38 €	0,00 €	0,00 €	-18.093,75 €	14.224,63 €
Totale risorse accantonate			700.014,46 €	0,00 €	8.700,00 €	-4.584,81 €	713.299,29 €

Fonte: stralcio foglio 12 All. a1) Elenco risorse accantonate, BDAP 2022

Al riguardo, mette conto evidenziare, infatti, che l'unica voce priva di una descrizione (Capitolo 1021010005600), alla quale corrisponde un accantonamento di € 8.375,27, risulterebbe, dalla consultazione della BDAP 2023, essere relativa al fondo indennità di fine mandato, atteso che, pur non essendo ivi riportato il numero del capitolo di riferimento, vi è corrispondenza, ad ogni modo, dell'importo di € 8.375,27 al 01/01/2023:

Analitico risorse accantonate	Capitolo di spesa	Descrizione	Risorse accantonate al 1/1/2023 (a)	Risorse accantonate applicate al bilancio dell'esercizio 2023 (con segno -) (b)	Risorse accantonate stanziate nella spesa del bilancio dell'esercizio 2023 (c)	Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto (con segno +/-) (d)	Risorse accantonate nel risultato di amministrazione al 31/12/2023 (e) = (a) + (b) + (c) + (d)
Altri accantonamenti		INDENNIT DI FINE MANDATO	8.375,27 €	0,00 €	2.020,00 €	0,00 €	10.395,27 €

Fonte: stralcio foglio 12 All. a1) Elenco risorse accantonate, BDAP 2023

In proposito, nel rappresentare che non rispondere correttamente alle richieste istruttorie della Sezione equivale a pregiudicare l'effettività dell'esercizio del controllo di legalità-regolarità contabile previsto dall'art. 148 bis TUEL, non può esimersi il Collegio dall'evidenziare, ad ogni modo, che la riscontrata anomalia (affatto isolata, atteso che anche relativamente al fondo per rinnovi contrattuali - del quale parimenti non v'è traccia dalla consultazione della BDAP - è stato comunicato che: " ... l'importo relativo ... è indicato nel risultato di amministrazione alla voce altri accantonamenti"), denota una preoccupante approssimazione e trascuratezza nella tenuta delle scritture contabili da parte dell'Ente, suscettibili, all'evidenza, di incidere sulla corretta e veritiera rappresentazione della situazione finanziaria del Comune.

Tanto premesso, la Sezione accerta che, a fronte della apparente mancata sottoscrizione del contratto decentrato integrativo entro l'anno, le somme relative al trattamento accessorio del personale non sono state vincolate nel risultato di amministrazione.

Nell'invitare, comunque, l'Ente all'espletamento delle fasi descritte, prodromiche alla corresponsione dei trattamenti accessori, attivando tutte le procedure necessarie per il rispetto della tempistica menzionata, e l'Organo di revisione a vigilare sulla corretta costituzione del fondo, effettuando le verifiche prescritte dagli artt. 40 e 40-bis del d.lgs. n. 165 del 2001 e dal CCNL Comparto funzioni locali vigente *ratione temporis*, la Sezione si riserva di effettuare le opportune verifiche sul punto in occasione del controllo sui successivi rendiconti finanziari.

10. Anticipazioni di tesoreria e fondi vincolati

Dall'esame della BDAP 2022, foglio 2 - "Riepilogo entrate per titoli, Titolo 7: Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere", e Foglio 5 - "Riepilogo spese per titoli, Titolo 5: Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere", è risultato che l'Ente non ha fatto ricorso ad anticipazioni di tesoreria e/o all'utilizzo di fondi vincolati.

Nel questionario, coerentemente con le risultanze della BDAP, non risultano compilati i prospetti di cui ai punti 9 e 10 (pag. 8) e 21 (pag. 12):

9. Indicare i giorni di utilizzo e l'importo medio della cassa vincolata nel corso dell'esercizio 2022:

giorni di utilizzo importo medio

10. Indicare i giorni di utilizzo e l'importo medio dell'anticipazione di tesoreria nel corso dell'esercizio 2022:

giorni di utilizzo importo medio

21. Utilizzo dell'anticipazione e delle entrate vincolate nell'ultimo triennio:

	2020	2021	2022
Importo dell'anticipazione complessivamente concessa ai sensi dell'art. 222 del TUEL	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Importo delle entrate vincolate utilizzate in termini di cassa per spese correnti, ai sensi dell'art. 195 co. 2 TUEL	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Giorni di utilizzo dell'anticipazione	0,00	0,00	0,00
Importo massimo della anticipazione giornaliera utilizzata	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Importo anticipazione non restituita al 31/12 ^(*)	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Importo delle somme maturate a titolo di interessi passivi al 31/12	0,00 €	0,00 €	0,00 €

Al precedente punto 5 il Revisore ha, tuttavia, affermato che l'Ente aveva provveduto alla restituzione dell'anticipazione di tesoreria all'esito dell'esercizio considerato (così affermandone implicitamente l'utilizzo) ed ha dichiarato nella relazione (pag. 13) che i giorni di utilizzo erano stati 244 e che l'importo medio era stato pari a € 482,477:

	Giorni di utilizzo	Importo medio
Anticipazione di tesoreria	244	€ 482,477

In sede istruttoria si è chiesto di chiarire se il Comune di Guardia Perticara avesse fatto ricorso nell'esercizio 2022 ad anticipazioni di tesoreria, o se avesse utilizzato fondi vincolati, ovvero se ricorressero entrambe le suddette circostanze, nonché di motivare, nell'affermativa, riguardo all'omessa contabilizzazione nella BDAP delle suddette anticipazioni.

In risposta alle richieste istruttorie, l'Ente ha rappresentato che: "... i dati indicati in anticipazione di tesoreria andavano riportati nella tabella a pag. 13 della relazione al rigo cassa vincolata debitamente ripristinata al 31.12.2022", precisando che "... non si tratta di anticipazione di tesoreria ma di utilizzo in termini di cassa delle somme a specifica destinazione".

Nel prendere atto dal riscontro fornito che il Comune ha fatto ricorso, per momentanee difficoltà di cassa (il cui ammontare a fine esercizio 2022 risulta essersi pressoché dimezzato rispetto al 2021), esclusivamente all'utilizzo di fondi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL, si ricorda, al riguardo, che la gestione delle entrate con destinazione

specifica assume particolare rilievo, atteso che, in osservanza del principio della prudenza, la relativa movimentazione dev'essere analiticamente programmata al fine di consentire il raggiungimento degli obiettivi prestabiliti e posti a base delle fonti di finanziamento, strumenti questi ultimi di diretta copertura delle spese.

È, pertanto, indispensabile dare evidenza, nella nota integrativa, del rispetto della destinazione delle quote vincolate, poiché, in caso contrario, la gestione assumerebbe una conformazione del tutto estemporanea, priva di pianificazione e impeditiva dei controlli necessari rispetto alla loro movimentazione.

A mente dell'art. 195 del TUEL (cfr. sul punto anche il principio contabile n. 10 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011), gli enti locali, ad eccezione degli enti in stato di dissesto finanziario sino all'emanazione del decreto di cui all' articolo 261, comma 3, possono disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) per il finanziamento di spese correnti, anche se provenienti dall'assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell' articolo 222.

Con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione deve essere ricostituita la consistenza delle somme vincolate utilizzate per il pagamento di spese correnti.

Quindi, il legislatore consente l'utilizzo eccezionale delle entrate vincolate per finanziare spese differenti da quelle per le quali sono destinate, al fine di sopperire a momentanee carenze di liquidità (entro i limiti indicati dagli artt. 195 e 222 del TUEL), a condizione che le stesse vengano ricostituite in un ragionevole lasso temporale (entro l'esercizio). Diversamente, l'utilizzo reiterato nel tempo è indice sintomatico non solo di gravi e persistenti squilibri strutturali, ma anche della costante violazione del principio di sana gestione finanziaria.

La continuità e la sistematicità del ricorso a fondi vincolati sono, in sostanza, sintomi di una spesa strutturalmente superiore alle entrate e, pertanto, comportano la necessità di identificare rimedi particolarmente complessi e incisivi volti alla riduzione della spesa e/o all'incremento delle entrate ordinarie.

A ciò si aggiunga che il ripetuto ricorso all'istituto in parola viola anche il principio di

efficacia in quanto, distogliendo le risorse vincolate dalla loro funzione, potrebbe compromettere, o quantomeno rallentare, la realizzazione di un determinato scopo di pubblico interesse a svantaggio della comunità amministrata (Sezione Autonomie n. 31/2015/INPR).

Quanto alla contabilizzazione ed alla evidenza nella BDAP dell'utilizzo delle suddette entrate vincolate, si rammenta che, ai sensi dell'art. 195, comma 1, ultimo periodo, del TUEL, *"I movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'art. 180, comma 3, sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria"* (cfr. in proposito, punto 10.2 dell'allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011²).

² **"10.2 Registrazione dell'utilizzo di incassi vincolati per esigenze correnti**

Nel corso della gestione, in considerazione della natura libera o vincolata degli incassi e pagamenti, indicata a cura dell'ente, nei titoli di incasso e di pagamento ai sensi degli articoli 180, comma 3, lettera d), e 185, comma 2, lettera i), del TUEL, il tesoriere distingue la liquidità dell'ente in parte libera e parte vincolata.

In caso di crisi di insufficienza dei fondi liberi, nel rispetto dei limiti previsti dall'articolo 195 del TUEL, il tesoriere provvede automaticamente all'utilizzo delle risorse vincolate per il pagamento di spese correnti disposte dall'ente.

Nel caso di incassi vincolati esclusi dall'obbligo di versamento nella contabilità speciale di tesoreria unica, si provvede all'utilizzo prioritario di tali disponibilità. Logicamente, si provvede prioritariamente al reintegro delle entrate vincolate giacenti presso la tesoreria statale.

L'utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento di spese correnti non vincolate determina la formazione di "carte contabili" di entrata e di spesa, che il tesoriere trasmette a SIOPE utilizzando gli appositi codici provvisori, previsti a tal fine ("Pagamenti da regolarizzare per utilizzo di incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL" e "Incassi da regolarizzare per destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL").

A seguito della comunicazione dei sospesi in attesa di regolarizzazione, l'ente effettua la seguente operazione, con periodicità almeno mensile, entro 10 giorni dalla fine di ciascun mese:

a) impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, per l'importo degli incassi vincolati che sono stati destinati alla copertura di spese correnti, sul capitolo di spesa "Utilizzo incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, che trattasi di pagamento di risorse vincolate. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al punto b);

b) accerta ed emette una reversale di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lettera a), sul conto "Destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso non presenta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, in quanto trattasi di incasso di entrate libere.

A seguito dell'utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento delle spese correnti, tutte le disponibilità libere giacenti nel conto intestato all'ente alla fine di ogni giornata di lavoro devono essere destinate al reintegro delle risorse vincolate, fino al loro completo reintegro.

Il reintegro delle risorse vincolate effettuato dal tesoriere genera dei sospesi di entrata e di spesa, trasmessi al SIOPE utilizzando gli appositi codici provvisori, previsti a tal fine ("Pagamenti da regolarizzare per destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL" e "Incassi da regolarizzare per reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL").

I sospesi riguardanti il reintegro degli incassi vincolati devono essere regolarizzati dall'ente entro le stesse scadenze indicate per la regolarizzazione dei sospesi riguardanti l'utilizzo degli incassi vincolati. A tal fine, sulla base delle comunicazioni dei sospesi trasmesse dal tesoriere, l'ente:

c) impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, sul capitolo di spesa "Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e non presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, in quanto trattasi di pagamento di risorse libere. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al punto d),

d) accerta ed emette una reversale di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lettera c), sul conto "Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso presenta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, che trattasi di incasso di entrate a destinazione vincolata".

Più nello specifico, la transazione delle suddette operazioni nel bilancio dell'Ente deve avvenire, secondo quanto riportato nel Piano dei conti articolato tra Regioni ed enti locali di cui all'art. 4, comma 7 bis, del d.lgs. n. 118 del 2011, mediante la movimentazione delle seguenti voci:

MACRO	Voce	Codice Voce
U	Utilizzo incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	U.7.01.99.06.001
U	Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	U.7.01.99.06.002
E	Destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL	E.9.01.99.06.001
E	Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	E.9.01.99.06.002

Si invita, pertanto, il Comune di Guardia Perticara ad attenersi alle sopra riportate modalità di contabilizzazione, con conseguente necessità di effettuare, laddove occorra, l'aggiornamento della BDAP.

11. Pagamenti dell'amministrazione

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

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 Guardia Perticara ha riferito che: *"... l'ente sta provvedendo all'aggiornamento della sezione Amministrazione trasparente e provvederà ad inserire i dati mancanti"*.

Inoltre, da quanto riportato dall'Organo di revisione nella relazione (pag. 14), 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 (non pubblicato nella Sezione Amministrazione Trasparente del sito istituzionale dell'Ente) era pari a 82 giorni.

In sede istruttoria si è chiesto, quindi, 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, l'Ente ha riferito quanto segue: *"... il superamento dei termini è dovuto alla mancanza di temporanea liquidità legata a sua volta alla tempistica nei trasferimenti derivanti dallo stato e dalla regione nonché alla carenza di personale"*.

Osserva preliminarmente la Sezione che, nonostante l'impegno assunto dall'Ente in sede istruttoria, i dati suddetti non risultano ancora pubblicati sul sito, con conseguente violazione degli artt. 4 bis, comma 2, e 33 del D.lgs. n. 33/2013 (c.d. "Decreto trasparenza"), i quali impongono alle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 165/2001 la pubblicazione delle predette informazioni nella sotto-sezione <<pagamenti dell'amministrazione>> all'interno della sezione <<amministrazione trasparente>> (allegato A del d.lgs. n. 33/2013).

È questo un obbligo positivo a carico delle amministrazioni, strumentale ad assicurare a tutti i cittadini la più ampia partecipazione al dibattito pubblico e il controllo diffuso dell'*agere* amministrativo ai fini dell'attuazione dei principi costituzionali di imparzialità, buon andamento, responsabilità, efficacia ed efficienza nell'utilizzo delle risorse pubbliche.

La pubblicazione di documenti e di dati della PA ha la funzione di consentire a chiunque di accedere a una serie di informazioni indispensabili per conoscere in concreto l'operato degli organi pubblici in un'ottica di amministrazione trasparente al servizio del cittadino, sicché la trasparenza assume anche la finalità di contrasto alla cattiva amministrazione e alla corruzione (Cons. Stato Sez. III, 06/03/2019, n. 1546, Cons. Stato Sez. VI, 25/06/2018, n. 3907, Cons. Stato Sez. VI Sent., 20/11/2013, n. 5515).

Pertanto, la mancata divulgazione delle informazioni che l'Ente ha l'obbligo di pubblicare viola il principio di *open government* cui è orientato il d.lgs. n. 33/2013, minando il rapporto tra privato-cittadino e amministrazione, perché non consente al primo la formazione di un autonomo bagaglio conoscitivo necessario per la valutazione critica dell'azione amministrativa.

L'ostensione dei dati relativi all'ammontare dei debiti, alla tipologia di spesa sostenuta, all'ambito temporale di riferimento ed ai beneficiari, nonché alla capacità di smaltimento degli impegni assunti dall'ente è un presupposto che il legislatore considera significativo ai fini della valutazione dell'efficienza della struttura amministrativa nella fase di gestione della spesa; sicché, la tempestività dei pagamenti è indice di sana gestione e, secondo la visione eurounitaria (direttiva 2011/7/UE), garantisce il corretto funzionamento del mercato interno.

In tale contesto la pubblicità è il veicolo dei dati statistici e informatici degli enti territoriali con funzione di garanzia dei principi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa e di prevenzione delle condotte corruttive e di gestione non equilibrata.

Il rilievo sostanziale attribuito dal legislatore alla trasparenza viene preservato attraverso l'art. 46 del "Decreto trasparenza", il quale individua nella violazione degli obblighi di pubblicazione il presupposto di un'eventuale responsabilità dirigenziale, disciplinare e amministrativo-contabile a carico del dirigente-funziionario 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.

Pertanto, si accerta la violazione degli obblighi di pubblicazione nei termini di cui sopra e si dispone la pubblicazione nella sezione "Amministrazione Trasparente" dei dati mancanti di cui in premessa per tutte le annualità per le quali sussiste ancora, ai sensi dell'art. 8, comma 3, del D.lgs. n. 33/2013, l'obbligo di ostensione.

Riguardo, poi, al superamento dei termini di pagamento, il Collegio ricorda che l'art. 4 del d.lgs. n. 231/2002 individua in 30 giorni (salvo che non sia diversamente pattuito e, comunque, nel limite massimo di 60 giorni) 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 22/9/2014.

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 innanzi riportato, il Revisore ha riferito che l'indicatore di tempestività del Comune di Guardia Perticara, ossia - per quanto detto - la media dei giorni di ritardo di pagamento rispetto alla scadenza dell'obbligazione, è pari a 82.

Nel prendere atto delle giustificazioni rese, si rammenta 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. 8, 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.

12. Movimentazione dei residui

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

Movimentazione residui di parte corrente

Entrata Parte corrente - Gestione Residui			
Gestione residui Attivi	Residui attivi al 1/1/2022 (RS)	Riscossioni in c/residui (RR)	% riscossioni Su residui al 01/01
Titolo I	208.719,81	51.853,90	24,84
Titolo II	356.604,62	102.171,52	28,65
Titolo III	197.467,04	70.205,85	35,55
Totali	762.791,47	224.231,27	29,40
Spesa Parte corrente - Gestione residui			
Gestione residui Passivi	Residui passivi al 1/1/2022 (RS)	Pagamenti in c/residui (PR)	% pagamenti su residui al 01/01
Titolo I	439.147,65	188.781,52	42,99
Titolo IV	16.108,81	-	-
Totale	455.256,46	188.781,52	42,99

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP

Infatti, a fronte di residui attivi iniziali di parte corrente ammontanti a € 762.791,47, le riscossioni in conto residui relativamente agli esercizi precedenti al 2022 sono state soltanto di € 224.231,27, pari al 29,40%.

Anche per i residui passivi di parte corrente è stato rilevato un basso indice di movimentazione, pari al 42,99%.

La gestione di parte capitale ha evidenziato una scarsa capacità di riscossione (17,50%) e pagamento (23,53%) 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	2.042.325,00	358.704,48	17,56
Titolo V	6.833,93	-	-
Titolo VI	-	-	-
Totali	2.049.158,93	358.704,48	17,50
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	1.471.756,54	346.377,76	23,53

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 di aver "sollecitato i vari settori alla riscossione ed al pagamento dei residui in essere", precisando che "il revisore ha effettuato verifiche al recupero dei crediti ed ha riscontrato l'invio ai debitori di accertamenti riguardanti i tributi e i beni del comune".

La Sezione, nel prendere atto del riscontro fornito, ritiene necessario che il Comune di Guardia Perticara 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.

13. Attendibilità delle previsioni

Con la nota istruttoria la Sezione ha rilevato che i dati presenti sulla BDAP evidenziavano, relativamente al titolo IV Entrata e al titolo II Spesa di parte capitale, una scarsa attendibilità delle previsioni definitive rispetto agli accertamenti ed agli 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 che: “... per quanto riguarda i crediti vantati dalla regione e dal ministero si è provveduto ad Inserire nel TBEL le relative certificazioni delle opere eseguite per il recupero delle somme”.

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.

Si 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), raccomandandosi, 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.

14. 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 complessiva; in particolare, gli indicatori "% Riscossioni c/comp. + Riscossioni c/residui) / (Accertamenti + residui definitivi iniziali)" e "% di riscossione dei crediti esigibili negli esercizi precedenti: Riscossioni c/residui/residui definitivi iniziali" erano pari, rispettivamente, al 35,73% ed al 16,02%. Si è chiesto, pertanto, di motivare in ordine alla scarsa attività di riscossione.

In sede di riscontro l'Ente ha dichiarato di aver: "*... provveduto ad emettere gli accertamenti in quanto si tratta di crediti esigibili e non scaduti*".

La Sezione, nel prendere atto del riscontro fornito, invero del tutto generico, 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, al fine di verificare se gli interventi previsti ed adottati per migliorare la capacità di riscossione 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.

15. Spesa del personale

L'Organo di revisione, nella relazione, Sezione "*Spese per il personale*", pag. 18, ha dichiarato che erano stati rispettati:

- i vincoli disposti dall'art. 9, comma 28 del D.L. 78/2010 sulla spesa del personale a tempo determinato, con convenzioni o con contratti di collaborazione coordinata e continuativa, che obbligano a non superare la spesa dell'**anno 2009**;
- l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale come previsto dall'art. 23, comma 2, del D.lgs. n. 75/2017, che non può superare il corrispondente importo determinato per l'**anno 2016**;
- l'obbligo di riduzione della spesa di personale disposto dall'art. 1, comma 557 (o 562), della legge n. 296/2006 rispetto al valore medio del **triennio 2011/2013** per i Comuni soggetti nel 2015 al patto di stabilità o dell'**anno 2008** per i Comuni non soggetti nel 2015 al patto di stabilità);

Si è chiesto, pertanto, l'invio di un prospetto analitico che dimostrasse l'osservanza, nell'anno 2022, di ciascuno dei vincoli sopra indicati.

In sede di riscontro l'Ente, nel fornire dimostrazione del rispetto dei vincoli di cui agli artt. 9, comma 28, del D.L. 78/2010 e 23, comma 2, del D.lgs. n. 75/2017, con riferimento, invece, al vincolo di cui all'art. 1, comma 562, della legge 296/2006³ (nell'anno di riferimento il Comune di Guardia Perticara risulta avere una popolazione inferiore ai 1.000 abitanti e, quindi, non era soggetto al patto di stabilità) si è limitato a riferire che: *“non sono state effettuate assunzioni”*.

Al riguardo, mette conto evidenziare che il legislatore, ai fini del contenimento e della progressiva riduzione della spesa del personale, a partire dalla legge finanziaria n. 296/2006, ha imposto limiti alle facoltà assunzionali degli Enti locali, diversamente declinati a seconda della natura, dimensione ed eventuale virtuosità dell'ente destinatario del vincolo.

In proposito, la Sezione delle autonomie, con la deliberazione n. 4/2019/QMIG, ha chiarito che: *“Per i Comuni di minori dimensioni (cd. “fuori patto”) la norma di riferimento principale è il comma 562 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) e s.m.i., che ha posto due criteri per il contenimento della spesa di personale degli stessi stabilendo sia il tetto massimo finanziario (**vincolo di spesa**), che non deve superare il corrispondente ammontare dell'anno 2008 (in origine era il 2004), sia il limite alle nuove assunzioni (**vincolo assunzionale**), consentite solo “nel limite delle cessazioni di rapporti di lavoro a tempo indeterminato complessivamente intervenute nell'anno precedente”[...]*La norma trova applicazione anche successivamente alle novelle legislative che hanno sostituito il patto di stabilità interno con il nuovo vincolo dell'equilibrio di bilancio, generalizzato per tutti i Comuni, in virtù di quanto stabilito dalla legge di stabilità 2016 (legge 28 dicembre 2015, n. 208) che all'art. 1, comma 762, ha disposto l'ultrattività delle *“disposizioni di cui all'articolo 1, comma 562, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e le altre disposizioni in materia di spesa di personale riferite agli enti che nell'anno 2015 non erano sottoposti alla disciplina del patto di stabilità interno”*, ossia i comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti come stabilito dall'art. 31, comma 1, della legge

³ “562. Per gli enti non sottoposti alle regole del patto di stabilità interno, le spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare il corrispondente ammontare dell'anno 2008. Gli enti di cui al primo periodo possono procedere all'assunzione di personale nel limite delle cessazioni di rapporti di lavoro a tempo indeterminato complessivamente intervenute nel precedente anno, ivi compreso il personale di cui al comma 558.

12 novembre 2011, n. 183 (legge di stabilità 2012)” (enfasi aggiunta).

Essendo stati forniti chiarimenti soltanto in relazione al summenzionato “vincolo assunzionale” (secondo periodo del comma 562), e non anche al “vincolo di spesa” (primo periodo del medesimo comma), la Sezione non è stata posta in grado di accertare l’avvenuto rispetto nell’anno 2022 del vincolo *de quo*.

16. Organismi partecipati

Con riferimento ai rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l’Ente e le sue società partecipate, l’Organo di revisione ha dichiarato al punto 18.2 del questionario (pag. 28) che l’informativa allegata al rendiconto attestante i rapporti creditori e debitori intercorrenti fra enti e società partecipate non risultava corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo, così come rimarcato dalla Sezione delle autonomie con la deliberazione SEZAUT/2/2016/QMIG, con conseguente richiesta di chiarimenti circa il suddetto omesso adempimento.

Con la nota di riscontro l’Ente ha rappresentato di che: *“... è stata effettuata la conciliazione dei rapporti con gli organismi partecipati e il revisore ha espresso parere favorevole ma non gli è stata mai richiesta la doppia asseverazione”*.

Nel prendere atto che la conciliazione dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati non reca la doppia asseverazione da parte degli organi di controllo, rammenta la Sezione che la stessa risulta essere sempre necessaria al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità ai dati e che la nota informativa deve evidenziare analiticamente le eventuali discordanze e le relative motivazioni.

La Sezione delle Autonomie, con deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG, ha, infatti, chiarito che: *“Fermo restando la responsabilità dell’organo esecutivo dell’ente territoriale, ... l’obbligo di asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di revisione sia degli enti territoriali sia degli organismi controllati/partecipati, per evitare eventuali incongruenze e garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori. L’asseverazione da parte dell’organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico*

i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio, senza previsione di compensi aggiuntivi. ... In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011) ...".

Come ribadito dalla giurisprudenza contabile, *"deve essere il Comune, in qualità di socio, a farsi parte diligente e ad attivare tutti gli strumenti previsti dal codice civile al fine di ottenere il riscontro di quanto richiesto dagli organi di controllo delle partecipate "eventualmente avvalendosi dei rimedi codicistici in presenza di omissioni degli organi di controllo"(Sezione di controllo per la Regione Siciliana, del. n. 111/2020/PRSP; da ultimo del. n. 97/2021/PRSP)"* (Sezione di controllo per la Regione Siciliana, deliberazione n. 112/2021/PRSP).

Come noto, ai sensi del comma 6 dell'art. 11 del D.lgs. n. 118/2011, come integrato dal D.lgs. 126/2014, la relazione sulla gestione allegata al rendiconto deve, tra l'altro, contenere: l'elenco degli enti e organismi strumentali, con la precisazione che i relativi rendiconti o bilanci di esercizio sono consultabili nel proprio sito internet; l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale; gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate (adempimento, quest'ultimo, originariamente previsto dall'art. 6, comma 4, D.L. n. 95/2012 per i soli enti locali e successivamente esteso a tutti gli enti territoriali dalla norma in esame).

Tale informativa deve essere asseverata dai rispettivi organi di revisione e, in caso di discordanze (di cui è necessario fornire la motivazione), l'Ente deve assumere senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

Il disposto di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del D.lgs. n. 118/2011 afferisce ai rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune:

l'attendibilità delle risultanze contabili dell'Ente è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio.

La normativa in esame risulta funzionale all'obbligo per gli enti locali di adottare con i propri enti ed organismi partecipati/controllati comuni schemi sia di bilancio (finanziario ed economico e conto del patrimonio) che di bilancio consolidato.

Trattasi, nello specifico, di adempimento essenziale ai fini dell'armonizzazione dei sistemi contabili, anche al fine di verificare l'effettiva ricaduta delle gestioni esternalizzate sui bilanci degli enti proprietari (cfr. Sezione delle autonomie, deliberazione n. 4/SEZAUT/2015/INPR).

L'obbligo informativo si innesta, quindi, nel complesso della normativa vigente, così come innovata dal D.L. n. 174/2012 e dal D. Lgs. n. 118/2011, che prevede specifici obblighi di indirizzo, controllo e monitoraggio in capo agli enti territoriali.

Come precisato al punto 2 dell'allegato n. 4/1 al D. Lgs. n. 118/2011 concernente la programmazione di bilancio, gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente territoriale devono, infatti, necessariamente tener conto del sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate (c.d. "gruppo amministrazione pubblica").

Si richiama al riguardo la deliberazione della Sezione delle autonomie n. 23/SEZAUT/2018, in cui è precisato che la conciliazione dei rapporti creditori e debitori è: *" ... un obbligo informativo che è parte integrante della relazione sulla gestione allegata al rendiconto - rientrando nella responsabilità dell'organo esecutivo dell'Ente territoriale illustrare gli esiti della verifica dei debiti e crediti reciproci con i propri Enti strumentali e società controllate/partecipate ..."*.

La giurisprudenza contabile ha avuto, inoltre, modo di precisare che *"Al fine di evitare che sia minato l'equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata, oltre che quello del singolo ente territoriale che vi partecipa, ... è necessaria la trasparenza dei rispettivi bilanci dovendo la dimensione finanziaria essere rappresentata in modo intelligibile attraverso il rispetto di "regole di bilancio numeriche" solide, specifiche e coerenti con il settore allargato, previste quali requisiti dei quadri di bilancio degli Stati membri dalla direttiva europea 2011/85/UE dell'8 novembre 2011 attuata dall'Italia con il D Lgs. 4 marzo 2014, n. 54.*

Si esorta pertanto l'ente affinché, nel settore della finanza pubblica allargata, le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici siano rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo (Corte costituzionale, sentenza n. 252 del 2015, punto 3.3 del Considerato in diritto) sottolineandosi, a tal fine, l'importanza oltre che della riconciliazione delle reciproche partite creditorie e debitorie dell'ente e dei propri organismi partecipati anche della doppia asseverazione delle stesse da parte dei rispettivi organi di revisione, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità dei dati" (Sezione di controllo per l'Emilia Romagna, deliberazione n. 77/2023/PRSP).

In proposito, di recente è stato, altresì, ribadito che "La verifica dei crediti e debiti reciproci tra enti territoriali e propri organismi partecipati risponde allora all'evidente esigenza di garantire trasparenza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti nell'ambito di una corretta attività di corporate governance, che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie tra l'ente e le sue società partecipate. L'illustrazione in sede di rendiconto della gestione dell'ente territoriale degli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci nei confronti degli enti strumentali e delle società partecipate e controllate si iscrive nell'ambito delle operazioni di consolidamento, che costituisce aspetto rilevante e significativo della novella normativa introdotta dal D. Lgs. n. 118/2011 in quanto funzionale all'operazione di elisione dei rapporti infragruppo per la procedura che presuppone la certezza delle reciproche partite debitorie e creditorie ed è pertanto fattore non derogabile nell'ambito della corretta gestione delle risorse pubbliche" (Sezione di controllo per l'Emilia Romagna, deliberazione n. 41/2024/PRSE).

La previsione della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e dell'Organo di revisione degli organismi partecipati si rende, quindi, necessaria al fine di evitare eventuali incongruenze tra le poste iscritte in contabilità e di garantire piena attendibilità dei dati, nonché al fine di assicurare gli equilibri di bilancio attenuando il rischio di emersione di passività latenti.

In definitiva, la Sezione, nel ribadire la necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte degli organi di controllo degli enti territoriali e degli organismi partecipati, invita, pertanto, l'Ente ad adoperarsi al fine di assicurare il puntuale rispetto delle vigenti disposizioni normative in argomento, con riserva di verificare la soluzione

della riscontrata criticità in occasione del controllo sui rendiconti degli esercizi finanziari successivi.

17. Parametri obiettivi di deficitarietà

Dall'esame dello schema di rendiconto trasmesso dall'Ente alla BDAP si è rilevata la mancata compilazione dell'All. 1) Parametri comuni, cui ha fatto seguito richiesta istruttoria di invio dei dati mancanti.

A seguito della consultazione dell'allegato *de quo*, inviato in sede di riscontro alla nota istruttoria, è emerso che il Comune di Guardia Perticara non ha rispettato i parametri/indicatori "P2 - Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente", inferiore al 22%, e "P8 - Indicatore concernente l'effettiva capacità di riscossione (riferito al totale delle entrate)", inferiore al 47%.

In proposito il Collegio evidenzia la necessità che venga adottata ogni iniziativa volta ad evitare il ripetersi del superamento anche di uno solo dei parametri di deficitarietà.

Ai sensi dell'art. 242, comma 1, del TUEL, infatti, sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali che presentano gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un'apposita tabella, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari.

Tuttavia, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza contabile, anche il mancato rispetto di uno soltanto di questi parametri costituisce un indice di allarme sulla tenuta dei conti in termini di sana, prudente e corretta gestione finanziaria (cfr. *ex multis*, Corte dei conti, Sez. Reg. Contr. Marche, deliberazioni nn. 34/2022/PRSE, 43/2022/PRSE; Sez. Reg. Contr. Puglia, deliberazioni nn. 2/2020/PRSE e 4/2021/PRSP).

18. Inventari

Il Revisore ha dichiarato a pag. 29 del questionario che l'Ente si era avvalso della facoltà di redigere la situazione patrimoniale semplificata, senza tuttavia aggiornare gli inventari al 31 dicembre 2022, specificando, quanto alla valutazione patrimoniale dei beni, che

“All’esito dell’attività di revisione svolta si è appreso che è tuttora in corso una verifica puntuale dell’inventario dei beni”.

In sede istruttoria, si è chiesto, quindi, di motivare sul punto, comunicando, altresì, 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 Guardia Perticara ha comunicato che: *“... sta provvedendo all’aggiornamento dell’inventario e che l’ultimo elaborato risale al 2017”.*

Nel prendere atto che l’aggiornamento dell’inventario non è stato ancora completato, trattandosi di criticità riscontrata anche in occasione dei controlli sui rendiconti degli esercizi finanziari 2009, 2010, 2011 e 2013 (cfr. deliberazioni nn. 31/2012/PRSP, 18/2014/PRSP e 86/2017/PRSP), 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.

19. 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 avanzo di amministrazione anni precedenti;
2. alla conciliazione tra risultato della gestione di competenza e il risultato di amministrazione;
3. all'importo della parte accantonata e della parte disponibile per l'esercizio 2020;
4. all'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità;
5. alla cassa vincolata;
6. agli equilibri di cassa;
7. al riaccertamento dei residui;
8. al mantenimento nella situazione patrimoniale dei crediti dichiarati inesigibili e non prescritti;
9. al recupero dell'evasione tributaria;
10. all'indebitamento;
11. alla ricorrenza di eventuali casi di mancata conciliazione nei rapporti di debito/credito con gli organismi partecipati;
12. al fondo crediti di dubbia esigibilità circa l'esercizio della facoltà di cui all'art. 107-bis, d.l. n. 18/2020, come modificato dall'art. 30-bis del d.l. n. 41/2021.

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).*

Si raccomanda, pertanto, di prestare particolare attenzione alla compilazione dei questionari e alla redazione delle relazioni con la rappresentazione di dati precisi, concordanti, attendibili e veritieri, alla luce delle correlate responsabilità.

P.Q.M.

La Sezione Regionale di Controllo per la Basilicata segnala al Comune di Guardia Perticara (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 del 15 maggio 2025.

Il Relatore

F.to Dott.ssa Antonella Romanelli

Il Presidente

F.to Dott. Giuseppe Tagliamonte

Depositata in Segreteria il 15 maggio 2025

Il Funzionario

Preposto all'Ufficio di Supporto

F.to Dott. Giovanni Cappiello