



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 Laurenzana 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 Laurenzana (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. 1285 del 23/10/2024, questa Sezione Regionale di Controllo ha rappresentato all'Ente quanto emerso dall'analisi effettuata richiedendo tutti i necessari chiarimenti ed informazioni.

Con nota dell'11/11/2024, acquisita il 12/11/2024 al prot. cdc n. 1344, il Sindaco e l'Organo di revisione del Comune di Laurenzana hanno chiesto una proroga di 15 giorni.

Con nota prot. cdc n. 1346 del 13/11/2024, il Magistrato Istruttore ha concesso una proroga per il riscontro assegnando come termine ultimo il giorno 27 novembre 2024.

L'Ente, con nota del 27/11/2024, trasmessa a mezzo dell'applicativo Con.Te. ed acquisita al protocollo di questa Sezione in pari data al n. 1396, ha fornito la documentazione ed i chiarimenti chiesti.

DIRITTO

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

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

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

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

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

Nell'ambito delle predette verifiche, l'accertamento da parte della Sezione Regionale di Controllo di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno, comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Qualora gli enti non provvedano alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica degli stessi da parte della Sezione Regionale di Controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali venga accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria (comma 3).

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

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

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

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

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

1. Fondo cassa e risultato di amministrazione

Nella relazione e nel questionario l'Organo di revisione ha indicato che il fondo cassa al 01/01/2022 era pari a € 451.534,05 (dato coincidente, in base alle risultanze della BDAP 2021, col fondo cassa alla fine del medesimo esercizio) e che quello al 31/12/2022 era pari a € 519.903,55.

Tuttavia, dall'esame degli schemi contabili trasmessi alla BDAP (anno 2022), il fondo cassa al 01/01/2022 è risultato essere pari a € 423.405,21, mentre quello a fine esercizio a

€ 491.774,71.

Per l'effetto della suddetta incongruenza, nella BDAP il risultato di amministrazione al 31 dicembre è pari a € 1.120.445,26, mentre nella relazione e nel questionario risulta pari a € 1.148.574,10, con conseguente diversa quantificazione - a parità dei valori della parte accantonata, vincolata e destinata agli investimenti - anche della parte disponibile, pari, rispettivamente, a € 373.594,94, ovvero a € 401.723,78.

Stante la riscontrata mancata pubblicazione sul sito istituzionale della delibera del Consiglio comunale n. 1 del 28/04/2023 di approvazione del rendiconto 2022, con conseguente impossibilità di accertare se i dati approvati dall'Organo consiliare corrispondessero a quelli indicati dal Revisore nella relazione e nel questionario, ovvero a quelli trasmessi alla BDAP, in sede di istruttoria si è chiesto al Comune di motivare in merito alle predette incongruenze, fornendo il quadro corretto del risultato di amministrazione e della sua parte disponibile, nonché di trasmettere copia della delibera di approvazione del rendiconto 2022.

Al riguardo, il Comune di Laurenzana ha riferito quanto segue: *“si conferma che il dato del fondo cassa iniziale al 01/01/2022 di euro 451.534,05 e il dato del fondo cassa finale al 31/12/2022 di euro 519.903,55 sono corretti. L'incongruenza è stata determinata da un problema informatico che ha generato degli errori durante l'estrazione del file trasmesso in BDAP. È in corso la trasmissione del documento corretto”*, allegando la menzionata delibera del Consiglio comunale, nonché il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione 2022.

Nel prendere atto che trattavasi di una incongruenza dovuta ad un problema informatico, cui è stato posto rimedio - come preannunciato dall'Ente e successivamente verificato dalla Sezione - mediante una nuova trasmissione in data 02/12/2024 alla BDAP degli schemi di bilancio relativi all'esercizio 2022, coerenti con i dati di cui al prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione 2022 allegato al rendiconto e approvati dal Consiglio comunale (pur essendosi riscontrata, nella sola deliberazione, un refuso nell'indicazione del fondo cassa al 01/01/2022 per € 451.345,05 e non già per € 451.534,05), il rilievo risulta superato.

2. Fondo contenzioso

Dall'esame dei dati presenti su BDAP, si è rilevata la presenza di accantonamenti a titolo di Fondo contenzioso pari a € 37.500,00.

Nel questionario (punto 34, pag. 15) il Revisore ha dichiarato che le quote accantonate per la copertura degli oneri da contenzioso erano risultate congrue.

Con la nota istruttoria si è chiesto 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.

Il Comune, nel riscontrare la su riferita richiesta quanto alla congruità del fondo accantonato nell'esercizio 2022, ha inviato la seguente tabella:

	Contenzioso	Valore della causa	Stima rischio di soccombenza (%)	Importo accantonato a fondo
1	ATI / Comune di Laurenzana per lavori castello	€ 819.000,00	40,00%	€ 37.500,00
2	A.G. / Comune di Laurenzana per risarcimento danni	€ 2.400,00	10,00%	€ 0,00
3	T.D.P. / Comune di Laurenzana	€ 5.000,00	10,00%	€ 0,00
Totale		€ 826.400,00		€ 37.500,00

precisando quanto segue: "il fondo contenzioso è stato incrementato di euro 4.500,00 passando da euro 33.000,00, dell'esercizio 2021, a euro 37.500,00 di fine 2022, con un incremento percentuale del 13,64%. La valutazione è stata effettuata sulla scorta delle liti pendenti e a fronte di un confronto con i legali incaricati di difendere gli interessi dell'Ente. Si riporta di seguito la tabella compilata. In particolare, si specifica che, seppur l'Ente negli anni abbia incrementato limitatamente il fondo contenzioso, prudenzialmente non ha mai utilizzato l'avanzo disponibile,

proprio in considerazione di eventuali esiti negativi dei contenziosi”.

Osserva, al riguardo, la Sezione che nella tabella fornita l'importo indicato nella colonna "importo accantonato a fondo" per ogni singola controversia non corrisponde a quello risultante dall'applicazione al valore della causa della percentuale di rischio di soccombenza stimato.

Ed invero, laddove si fosse proceduto in tal senso, l'importo da accantonarsi, come da rielaborazione effettuata dalla Sezione, sarebbe ammontato a complessivi € 328.340,00:

	CONTENZIOSO	VALORE DELLA CAUSA	STIMA RISCHIO DI SOCCOMBENZA (%)	APPLICAZIONE PERCENTUALE RISCHIO DI SOCCOMBENZA AL VALORE DI CAUSA	IMPORTO ACCANTONATO
1	ATI/Comune di Laurenzana per lavori castello	819.000,00 €	40%	327.600,00 €	37.500,00 €
2	A.G./Comune di Laurenzana per risarcimento danni	2.400,00 €	10%	240,00 €	0,00 €
3	T.D.P./Comune di Laurenzana	5.000,00 €	10%	500,00 €	0,00 €
Totale				328.340,00 €	37.500,00 €

Fonte: rielaborazione dei dati del contenzioso effettuata dalla Sezione

Ne consegue che, relativamente alle segnalate controversie in essere nel 2022, il Comune di Laurenzana, che nulla ha riferito al riguardo, ha accantonato a titolo di Fondo contenzioso un importo minore (€ 37.500,00) rispetto a quello dovuto.

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

vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva.

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

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

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

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

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

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

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

Recentemente, è stato, infatti, ribadito che *"l'accantonamento a titolo di fondo rischi contenzioso, secondo quanto previsto dalla vigente normativa, costituisce adempimento obbligatorio da effettuarsi in misura congrua rispetto al contenzioso pendente, o in fieri. La corretta*

determinazione del fondo rischi contenzioso è, dunque, da considerarsi essenziale per garantire, in ossequio ai principi di sana e prudente gestione, la regolare dinamica degli equilibri di bilancio, con conseguente necessità di “procedere ad una costante ricognizione e all’aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall’organo di revisione” (cfr. Sez. Contr. Marche, deliberazione n. 43/2022).

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

Deve ritenersi parimenti esclusa una quantificazione meramente forfettaria e prudenziale del rischio di soccombenza.

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

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

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

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

contrario);

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

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

In proposito è stato precisato che: *“In base alle prassi aziendalistiche affermatesi in materia, ove l’amministrazione giudichi come “remoto” il rischio di soccombente, non sorge l’obbligo di effettuare alcun accantonamento; ove invece il rischio di perdita della lite sia valutato come tecnicamente “possibile”, all’ente è rimessa la costituzione del fondo in misura oscillante tra il 10% e il 50% del valore della domanda giudiziale e relativi accessori di legge; infine laddove l’accoglimento dell’avversa domanda appaia, ex ante e allo stato dell’arte, “probabile”, la prudenza richiede di accantonare una somma anche maggiore del 50% del valore della causa e, in caso di ammontare particolarmente elevato, il principio contabile consente lo stanziamento delle relative risorse su un orizzonte temporale di tre anni al massimo”* (cfr. Sez. Contr. Piemonte, delibere nn. 16/2022/SRCPIE/PRSE e 134/2022/SRCPIE/PRSE).

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

Sul punto, la giurisprudenza contabile, pur riconoscendo le difficoltà implicite nella valutazione dei rischi derivanti dal contenzioso, ha ribadito che *“è necessario che l’ente faccia delle opportune e precise valutazioni (in parte, inevitabilmente, discrezionali) sulle variabili sopra indicate, che incidono direttamente sulla quantificazione del fondo. In particolare, la ragionevole determinazione della probabilità di soccombente e dell’importo da corrispondere alla controparte sono elementi imprescindibili per consentire all’ente una corretta quantificazione degli impatti sul bilancio derivanti dal contenzioso, e la conseguente necessaria copertura attraverso un*

apposito accantonamento. Il metodo delineato dal principio contabile, pur con le sue difficoltà applicative, è l'unico che consente all'ente una quantificazione verosimile dei potenziali effetti nefasti del contenzioso, e ai soggetti esterni la verifica della congruità dell'accantonamento" (cfr. Corte dei conti, Sez. Reg. Contr. Toscana, deliberazione n. 168/2022).

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

Alla luce di quanto innanzi evidenziato, risulta evidente che le regole espresse dai principi contabili precedentemente richiamati sono finalizzate a consentire all'ente gravato dal contenzioso di premunirsi di una provvista adeguata a mitigare l'impatto sul bilancio delle eventuali sentenze di condanna (cfr. Sez. Contr. Piemonte, deliberazione n. 9/2024/SRCPIE/PRSE).

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

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

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

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

Con riferimento alle specifiche verifiche intestate all'Organo di revisione sul fondo rischi contenzioso, è, inoltre, d'uopo rimarcare che nella deliberazione n. 61/2024/VSG, depositata il 25/11/2022, la Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna ha evidenziato come le stesse riguardino "*... l'entità delle quote accantonate al fondo rischi, la*

cui indiscutibile esigenza di determinazione matematica non può risolversi nell'enunciazione di un mero giudizio valutativo, ma richiede al contrario un procedimento di apprendimento, frutto cioè di una ricognizione puntuale del contenzioso (secondo quanto indicato dal principio contabile e dalla deliberazione n. 14/2017/INPR della Sezione Autonomie), che si risolve nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza".

Alla luce di quanto sin qui esposto, attesa la doverosità dell'applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, la non corretta quantificazione del fondo da parte dell'Ente, per le ragioni in precedenza esposte, si pone in contrasto con i suddetti principi, determinando una possibile elusione dell'equilibrio di bilancio.

Infatti, il fondo in esame risulta sottostimato, per l'importo di € 290.840,00, che trova, ad ogni modo, capienza nella parte disponibile del risultato di amministrazione pari a € 401.723,78 €.

Essendosi verificato dalla consultazione della BDAP che l'incremento del fondo in esame disposto dall'Ente nel 2023 per un accantonamento complessivo di € 41.500,00 non è tale, comunque, da garantire la copertura della riscontrata differenza, si invita il Comune di Laurenzana, laddove confermate le percentuali di soccombenza indicate, a pervenire negli esercizi futuri ad una corretta e puntuale stima dello stesso, attenendosi ai principi contabili ed al consolidato indirizzo giurisprudenziale nella soggetta materia innanzi richiamati.

3. Fondo garanzia per debiti commerciali

Dall'esame della BDAP si è riscontrata la presenza di un Fondo garanzia per debiti commerciali pari a complessivi € 65.334,00 (di cui € 30.334,00 accantonati nel 2021 e € 35.000,00 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 la mancata riduzione del 10% del debito commerciale residuo, indicando, tuttavia, una percentuale di accantonamento al Fondo (100%) 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 ha trasmesso le seguenti tabelle e prospetti analitici del conteggio effettuato ai fini della determinazione del fondo in esame:

Esercizio 2022

totale delle fatture ricevute nel 2021	€ 1.216.034,16
debito commerciale residuo al 2021	€ 217.525,56
debito commerciale residuo al 2020	€ 264.162,10
indicatore di ritardo annuale dei pagamenti 2021	29,2835
stanziamenti della spesa 2022 per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione	€ 649.966,51

Calcolo fondo garanzia debiti commerciali 2022	
Totale macro voci 103 (acquisto di beni e servizi)	€ 1.119.913,01
Entrate a specifica destinazione (-)	€ 469.946,50
Importo totale	€ 649.966,51
Percentuale da applicare 5%	€ 32.498,33
Fondo previsto in bilancio 2022 (totalmente accantonato)	€ 35.000,00

Esercizio 2021

totale delle fatture ricevute nel 2020	€ 999.320,07
debito commerciale residuo al 2020	€ 476.066,35
debito commerciale residuo al 2019	€ 263.883,86
indicatore di ritardo annuale dei pagamenti 2020	79,99
stanziamenti della spesa 2021 per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione	€ 606.664,40

Calcolo fondo garanzia debiti commerciali 2021	
Totale macro voci 103 (acquisto di beni e servizi)	€ 655.910,40
Entrate a specifica destinazione (-)	€ 49.246,00
Importo totale	€ 606.664,40
Percentuale da applicare 5%	€ 30.333,22
Fondo previsto in bilancio 2021 (totalmente accantonato)	€ 30.334,00

precisando quanto segue: “... l’Ente, per entrambi gli esercizi 2021 e 2022, non ha adottato le delibere di Giunta comunale entro il termine indicato ai sensi dell’art. 1, comma 862, della L. 145/2018, ma ha provveduto a determinare il fondo in sede di approvazione dei rispettivi bilanci di previsione”.

Osserva la Sezione che, alla luce dei dati forniti e della documentazione trasmessa, 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, osserva preliminarmente la Sezione che l'Ente ha comunicato due diversi importi del debito commerciale residuo al 31/12/2020, pari, rispettivamente, a € 264.162,10 nel prospetto relativo all'esercizio 2022 e a € 476.066,35 in quello concernente il 2021, dal che deriva, evidentemente, una diversa determinazione delle percentuali di riduzione dell'ammontare del debito commerciale residuo nel biennio precedente all'esercizio in cui va accantonato il fondo in esame.

Orbene, quanto all'esercizio 2021, dall'analisi dei dati trasmessi, sia che si consideri l'importo del debito complessivo al 2020 indicato nel prospetto di dettaglio del calcolo, sia che si prenda a riferimento il valore indicato nella tabella relativa al rendiconto 2022, consta che l'Ente non ha rispettato la condizione di cui alla lettera a) del comma 859 dell'art. 1 della L. 145/2018, vale a dire debito commerciale scaduto nell'esercizio precedente (2020), superiore al 5% del totale delle fatture ricevute nel medesimo anno e non ridotti almeno del 10% rispetto a quello del secondo esercizio precedente (2019); in entrambi i casi il debito risulta, infatti, essere aumentato.

Ne consegue che l'Ente avrebbe dovuto provvedere - come in effetti è avvenuto - ai sensi del comma 862, lett. a) della richiamata normativa, ad un accantonamento nella misura del 5% dell'importo degli stanziamenti nel 2021 della spesa per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione (stanziamenti che, per quanto comunicato, ammontano a € 606.664,40), per un totale di € 30.333,22, arrotondato a € 30.334,00.

Per quanto concerne, invece, l'esercizio all'esame, dall'analisi del prospetto di calcolo trasmesso dall'Ente concernente la quantificazione della somma da accantonare, emerge che all'importo degli stanziamenti della spesa 2022 per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione (€ 649.966,51) è stata applicata la percentuale di accantonamento del 5%, cui consegue un accantonamento nella misura di € 32.498,33, disposto dal Comune nell'importo, all'apparenza arrotondato, di € 35.000,00.

Dall'analisi dei dati trasmessi risulterebbe, tuttavia, che l'Ente ha rispettato la condizione di cui alla menzionata lettera a) del comma 859 dell'art. 1 della L. 145/2018, atteso che il debito commerciale scaduto nell'esercizio 2021, pari a € 217.525,56, risulta essersi ridotto almeno del 10% rispetto a quello del 2020, sia che si consideri, con riferimento a quest'ultimo, l'importo di € 264.162,10, sia quello di € 476.066,35 (attestandosi tale percentuale nel primo caso al 17,65% e nel secondo al 54,31%).

Sicché, avendo l'Ente comunicato di aver registrato, comunque, nel 2021 un indicatore di ritardo annuale dei pagamenti pari a 29,2835, avrebbe dovuto provvedere, ai sensi del combinato disposto dei commi 859, lett. b) e 862 lett. c) della richiamata normativa, ad un accantonamento nella misura del 2%, e non già del 5%, dell'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.

Stante la mancata adozione della delibera di Giunta comunale, non è possibile verificare come il Comune di Laurenzana sia giunto all'individuazione della diversa, e superiore, percentuale di accantonamento del 5%.

Osserva, ad ogni modo, la Sezione che il richiamato dato numerico di 29,2835 comunicato per il 2021 (ma la medesima considerazione vale anche per quello del 2020, pur non rivelandosi, in tale ultimo caso, rilevante, stante la ricorrenza, per l'anno 2021, della condizione di cui alla lettera a) del comma 859), risulta corrispondere all'indicatore di tempestività dei pagamenti del medesimo esercizio, allegato al riscontro istruttorio e pubblicato tardivamente (cfr. par. 5) nella Sezione amministrazione Trasparenza-

Pagamenti del sito istituzionale dell'Ente, e non già all'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti.

Al riguardo si sottolinea che l'IIP (indicatore di tempestività dei pagamenti, previsto dal decreto legislativo n. 33/2013, da pubblicarsi, come esposto sempre al par. 5, sul sito web istituzionale dell'Ente), fornisce il valore del tempo medio ponderato di ritardo, 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. Esso, pertanto, è indipendente dal periodo di emissione della fattura e si riferisce a tutte le fatture pagate nel periodo di riferimento.

L'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti, da considerarsi, invece, ai sensi della sopra richiamata normativa, ai fini dell'accantonamento di che trattasi, è *“calcolato sulle fatture ricevute e scadute nell'anno precedente”* (comma 859, lettera b) e *“i tempi di ritardo sono calcolati tenendo conto anche delle fatture scadute che le amministrazioni non hanno ancora provveduto a pagare”* (comma 861).

L'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti, così come avviene per l'indicatore di tempestività dei pagamenti, si riferisce alle sole fatture pagate come debito commerciale, ma si differenzia da quest'ultimo per quanto attiene al perimetro delle fatture da considerare.

Tale indicatore consente di rilevare, infatti, la situazione corrente dei tempi di pagamento dell'Ente, non essendo influenzato dal pagamento di fatture ricevute in periodi antecedenti a quelli oggetto dell'analisi (cfr., quanto alla differenza tra i due indicatori, la nota dell'ANCI/IFEL del 21 novembre 2019).

Dalla consultazione del sito www.rgs.mef.gov.it¹, risulterebbe che l'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti per il 2021 è pari a 5, con conseguente applicazione, ai sensi della lettera d) del menzionato comma 862, della percentuale dell'1% e non già del 2%.

¹ <https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE->

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

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.

Riguardo, poi, alla riferita mancata adozione delle previste delibere di Giunta comunale, la Sezione si riserva di verificare l'avvenuto adempimento di che trattasi in occasione dei controlli sui rendiconti successivi a quello in esame.

4. Fondo salario accessorio e accordo decentrato integrativo

Nel questionario, punto 11 (pag. 5), l'Organo di revisione ha riferito che *"Il Fondo per il salario accessorio non è stato costituito"*, con conseguente mancata sottoscrizione dell'accordo decentrato integrativo entro il 31/12/2022 (punto 12).

In sede di istruttoria, si è chiesto, quindi, all'Ente di fornire chiarimenti sulle motivazioni della mancata costituzione del fondo per il salario accessorio.

Al riguardo, è stato riferito quanto segue: *"si specifica che, a causa della difficoltà nel reperire gli atti e i dati risalenti al 2009, il fondo per il salario accessorio non è stato costituito, come tra l'altro riportato nei conti annuali. Tuttavia al momento l'Ente sta concludendo la ricostruzione e la ricostituzione del Fondo per l'esercizio 2024 al fine di poter procedere alla contrattazione*

decentrata".

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

Conformemente a tali scansioni procedurali, sotto il profilo strettamente contabile, al punto 5.2 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 18/2011, si precisa 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).

Tanto premesso, nel prendere atto della riferita intenzione dell'Ente di porre rimedio alla riscontrata criticità nell'esercizio 2024, la Sezione si riserva di effettuare le opportune verifiche sul punto in occasione del controllo sul rendiconto del relativo esercizio finanziario.

Il Collegio invita, 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; invita, altresì, 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 *ratione temporis* vigente.

5. Pagamenti dell'amministrazione

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

In sede istruttoria si è chiesto, quindi, di fornire chiarimenti in merito alla mancata pubblicazione dei dati suddetti, sollecitando l'Ente ad aggiornare la suddetta sezione del sito istituzionale con i dati mancanti, nonché di comunicare i dati omessi e di indicare, nel caso di superamento dei termini di pagamento, le motivazioni sottese al ritardo nei pagamenti, 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.

Nel riscontrare le richieste della Sezione, il Comune di Laurenzana ha riferito quanto segue: "... l'Ente ha proceduto all'aggiornamento dei dati sui pagamenti aggiornando altresì la

sezione dell'Amministrazione Trasparente "Pagamenti dell'Amministrazione" per gli anni a partire dal 2015 e fino al quarto trimestre 2024. Precedentemente i dati erano stati pubblicati sul sito istituzionale dell'Ente, ma non nella relativa sezione dell'Amministrazione Trasparente. l'indicatore di tempestività per il 2022 è stato pari al 41,045. Il mancato rispetto è dovuto sostanzialmente al pagamento delle fatture relative alle spese di investimento che l'Ente provvede a saldare solo dopo aver ricevuto l'accredito da parte degli enti finanziatori, Regione Basilicata principalmente. Solitamente, al fine di poter presentare la rendicontazione finale dei lavori pubblici ovvero gli stati di avanzamento, i fornitori dell'Ente emettono la relativa fattura, ma la stessa è saldata solo al momento della ricezione dei trasferimenti da parte delle suddette amministrazioni finanziatrici. Di conseguenza i tempi dei pagamenti superano i 30 giorni rispetto alla data di ricezione delle fatture. Si precisa che per il 2022 non sono intervenuti pignoramenti, né tantomeno sono stati corrisposti interessi per il ritardato pagamento".

Alla luce del riscontro fornito e delle successive verifiche effettuate dalla Sezione, il Collegio prende atto dell'avvenuta, seppur tardiva, pubblicazione sul sito istituzionale dell'Ente dei dati mancanti segnalati in fase istruttoria.

Si segnala, tuttavia, la perdurante omessa pubblicazione integrale dei dati sui pagamenti (già segnalata in fase istruttoria), nonché l'omesso aggiornamento, successivo al riscontro istruttorio, quanto dell'ammontare complessivo dei debiti e dell'indicatore di tempestività annuale per il 2024, e, con riferimento a quest'ultimo, di quello trimestrale per il 4° trimestre 2024.

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

In proposito, si rammenta che l'art. 46 del D.Lgs. 33/2013 individua nella violazione degli obblighi di pubblicazione il presupposto di un'eventuale responsabilità dirigenziale, disciplinare e amministrativo-contabile a carico del dirigente-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.

Riguardo, poi, alla tempestività dei pagamenti, dal riscontro fornito è emerso il superamento dei termini di legge per i pagamenti effettuati nell'anno 2022; l'indicatore di tempestività dei pagamenti indicato dal Comune, tardivamente pubblicato nella Sezione "Amministrazione Trasparente, è, infatti, pari a 41,045.

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, l'indicatore di tempestività del Comune di Laurenzana, ossia - per quanto detto - la media dei giorni di ritardo di pagamento rispetto alla scadenza dell'obbligazione, è pari a 41,045.

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

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

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

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

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

A comprova dell'importanza nodale attribuita dal legislatore alla materia che ne occupa, conviene richiamare, inoltre, la recente novella di cui all'art. 4-bis del D.L. 24 febbraio 2023, n. 13, convertito con modificazioni dalla legge 21 aprile 2023, n. 41 (le cui prime indicazioni operative sono contenute nella circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 1, prot. 2449 del 3 gennaio 2024), secondo cui: *“ai fini dell'attuazione della Riforma 1.11, “Riduzione dei tempi di pagamento delle pubbliche amministrazioni e delle autorità sanitarie”, della Missione 1, componente 1, del PNRR [...] le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, nell'ambito dei sistemi di valutazione della performance previsti dai rispettivi ordinamenti, provvedono ad assegnare, integrando i rispettivi contratti individuali, ai dirigenti responsabili dei pagamenti delle fatture commerciali nonché ai dirigenti apicali delle rispettive strutture specifici obiettivi annuali relativi al rispetto dei tempi di pagamento previsti dalle vigenti disposizioni e valutati, ai fini del riconoscimento della retribuzione di risultato, in misura non inferiore al 30 per cento. Ai fini dell'individuazione degli obiettivi annuali, si fa riferimento all'indicatore di ritardo annuale di cui all'articolo 1, commi 859, lettera b), e 861, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.*

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

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

Come di recente ribadito anche dalla giurisprudenza contabile, *“Compete, anzitutto, ad essi [agli organi di revisione] verificare l'avvenuta adozione, da parte dell'ente locale, di misure organizzative idonee a garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti, e ciò sia sotto il profilo della corretta gestione dei capitoli*

di spesa, che dell'allineamento dei pagamenti con gli stanziamenti di cassa, fornendo appositi chiarimenti in caso di riscontro negativo. Parimenti, l'organo di revisione economico-finanziaria è chiamato a vigilare sul rispetto del già citato obbligo previsto dall'articolo 183, comma 8 del Tuel, secondo cui, al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa, il quale adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa, ha l'obbligo di accertare preventivamente la compatibilità del programma dei conseguenti pagamenti con i relativi stanziamenti di cassa e con i vincoli di finanza pubblica, sotto pena di responsabilità disciplinare ed amministrativa. Infine, l'organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile deve verificare, altresì, che, in caso di superamento dei predetti termini, siano state rappresentate dall'ente le misure organizzative adottate o previste per rientrare nei termini di pagamento previsti dalla legge, dandone atto nella propria relazione" (cfr. Sez. Contr. Abruzzo, deliberazione n. 92/2024/PRSE).

Infine, mette conto rammentare, come già ampiamente illustrato al precedente paragrafo n. 3, 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.

6. Gestione dei residui passivi

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

Considerato che le condizioni e i requisiti legittimanti la persistenza di residui passivi sono stabiliti dall'art. 183, comma 1, del d.lgs. n. 267/2000, si è chiesto all'Ente di far

conoscere le motivazioni che avevano impedito la liquidazione di debiti già perfezionati la cui scadenza era di competenza di esercizi precedenti.

Al riguardo l'Ente ha comunicato che "... i residui passivi precedenti all'esercizio 2019 si riferiscono principalmente a spese in conto capitale per lavori pubblici non ancora ultimati. In parte residuale sono relativi a trasferimenti e rimborsi ad altri Enti".

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

7. Movimentazione dei residui

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

Movimentazione residui di parte corrente

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	328.792,74	250.355,11	76,14
Titolo II	861.474,60	253.836,26	29,47
Titolo III	268.041,42	32.589,81	12,16
Totali	1.458.308,76	536.781,18	36,81
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	1.046.872,12	423.252,98	40,43
Titolo IV	1.000,00	-	-
Totale	1.047.872,12	423.252,98	40,43

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP

Infatti, a fronte di residui attivi iniziali di parte corrente ammontanti a € 1.458.308,76, le riscossioni in conto residui relativamente agli esercizi precedenti al 2022 sono state soltanto di € 536.781,18, pari al 36,81%.

Anche per i residui passivi di parte corrente è stato rilevato un basso indice di movimentazione, pari al 40,43%.

La gestione di parte capitale ha, invece, evidenziato un'esigua capacità di riscossione (1,12%) e pagamento (6,02%) 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	3.476.346,20	40.528,18	1,17
Titolo V	133.791,35	-	-
Titolo VI	-	-	-
Totali	3.610.137,55	40.528,18	1,12
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	2.358.485,30	142.005,26	6,02

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP

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

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

Riguardo ai residui di parte corrente, l'Ente ha riferito quanto segue: *"... la difficoltà nelle riscossioni dei residui riguarda le riscossioni dei residui derivanti da entrate da trasferimenti. Il ritardo delle riscossioni è stato causato dalla circostanza che, a seguito del pensionamento del dipendente dell'Ufficio tributi, l'Area Finanziaria è rimasta per diverso tempo con una sola unità di personale a tempo parziale 50% fino a febbraio 2023. L'Amministrazione comunale ha nel frattempo provveduto ad espletare un concorso per istruttore contabile cat. C a tempo pieno che ha preso servizio solo a marzo 2023",* aggiungendo, relativamente ai residui di parte capitale, che la relativa gestione *"... è stata fortemente influenzata dalla carenza di personale. L'Amministrazione comunale ha provveduto a potenziare l'Ufficio tecnico attraverso l'assunzione di una unità EQ ex cat D, con contratto a tempo parziale 50%, assegnandola alla gestione dei lavori pubblici. Ciò al fine di ridurre i tempi di realizzazione dei lavori pubblici e conclusione dei relativi procedimenti, conseguendo un miglioramento della fase di riscossione delle entrate da trasferimento di capitale e una riduzione della tempistica dei pagamenti nei confronti dei fornitori".*

Infine, con riferimento alle verifiche dell'Organo di revisione, è stato precisato che: *"... sono state effettuate in sede di redazione della relazione al rendiconto. Ulteriori verifiche sono state effettuate anche in sede di verifiche trimestrali di cassa".*

La Sezione, nel prendere del riscontro fornito, ritiene necessario che il Comune di Laurenzana 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.

8. Attendibilità delle previsioni

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

Con la nota di riscontro il Comune ha riferito quanto segue: *"... lo scostamento delle previsioni del Titolo II delle entrate è dovuto principalmente a trasferimenti del programma RIPOV P.O. Val d'Agri da parte della Regione Basilicata che presentano una sfasatura temporale essendo soggetti alla preventiva rendicontazione della spesa. Riguardo lo scostamento della parte capitale, Titolo IV delle entrate e Titolo II della spesa, lo stesso è dovuto ai ritardi nella cantierizzazione delle opere pubbliche previste in bilancio di previsione"*.

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.

9. 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 l'indicatore "% Riscossioni c/comp. + Riscossioni c/residui) / (Accertamenti + residui definitivi iniziali)" era pari a 25,20%.

La situazione è risultata particolarmente critica relativamente all'indicatore “% di riscossione dei crediti esigibili negli esercizi precedenti: Riscossioni c/residui/residui definitivi iniziali”, pari all'11,36%.

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

In sede di riscontro è stato rappresentato quanto segue: *“l'Ente al fine di migliorare la capacità di riscossione ha avviato un programma che coinvolge tutte le Aree e i relativi uffici, dal momento che anno sono stati potenziati attraverso nuove assunzioni di personale, al fine di migliorare gli indici di riscossione sia dei residui in conto capitale, che riguardano principalmente lavori pubblici avviati ma non conclusi, sia dei residui di altri trasferimenti correnti. Per i residui di parte corrente dei Titoli I e III, inoltre, entro la fine dell'esercizio corrente l'Ente procederà all'attuazione di un nuovo programma di recupero crediti che permetterà certamente di migliorare gli indicatori riguardanti la capacità di riscossione”*.

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

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

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

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

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

La Sezione, pertanto, richiama l’Ente a valutare con la dovuta attenzione le criticità e le inefficienze riscontrate, nonché le relative cause, 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.

10. Recupero evasione tributaria

Dall’esame della tabella del questionario di cui al punto 54, pag. 21, in relazione alla fase dell’accertamento, è stata riscontrata l’assenza del recupero della COSAP/TOSAP, mentre, relativamente alla fase della riscossione, è stata rilevata l’assenza di recupero con riferimento agli “altri tributi”, nonché lo scarso recupero dell’IMU/TASI.

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

In sede di riscontro l’Ente ha rappresentato che: *“... entro la fine dell’esercizio corrente l’Ente attuerà il programma di recupero dell’evasione riguardante IMU, TARI e Canone Unico Patrimoniale che renderà più efficace l’azione di riscossione”.*

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

Si rammenta, inoltre, l'indefettibile principio generale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 della Costituzione), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari. Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava, quindi, il principio dell'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione dell'Ente sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario, con conseguente pregiudizio per gli interessi erariali. Appare, dunque, chiaro come la tenuta del bilancio sia suscettibile di subire una potenziale compromissione, considerato che la criticità rappresentata potrebbe determinare comunque una sensibile attenuazione della possibilità per l'Ente di far fronte alle proprie obbligazioni per il venir meno di entrate proprie. (vedi, *ex multis*, Corte dei conti, Sez. Reg. Contr. Emilia-Romagna, deliberazione n. 102/2020/PRSP).

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

Mette conto evidenziare, infine, che il recupero dell'evasione fiscale, oltre che soddisfare l'esigenza di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di stabilità finanziaria dell'Ente, concorre, nel contempo, all'assolvimento dei doveri di "solidarietà politica, economica e sociale" e di equità allocativa e redistributiva della ricchezza (artt. 2 e 53 Cost.), che

l'imposizione fiscale, quale fondamentale strumento di provvista delle risorse necessarie al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti diritti costituzionalmente rilevanti, è ontologicamente chiamata a garantire (cfr. Corte cost., sentenze nn. 288/2019 e 120/2021).

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

11. Organismi partecipati

Nella delibera del Consiglio comunale n. 16 del 15/11/2022 di ricognizione annuale delle partecipate al 31/12/2021 è stata segnalata una quota di partecipazione dello 0,059% in Asmel Consortile a r.l e dell'1,60% in GAL Percorsi S.r.l.

Dalla consultazione del portale "PARTECIPAZIONI" del Dipartimento del Tesoro presso il MEF è risultata, invece, una partecipazione dello 0,04% in Asmel Consortile a r.l., mentre, nella relazione sulla gestione allegata alla delibera della Giunta comunale n. 18 del 30/03/2023 di approvazione dello schema di rendiconto 2022, la partecipazione in GAL Percorsi s.r.l. è risultata essere pari allo 0,967%.

In sede istruttoria si è chiesto, quindi, di chiarire le incongruenze sopra rilevate e di comunicare le percentuali corrette delle quote di partecipazione del Comune di Laurenzana nelle suddette società al 31/12/2021.

In riscontro, l'Ente ha trasmesso il prospetto di seguito riportato:

Denominazione	Quota di partecipazione	Anno in cui è stata costituita	Intenti	Scopi
ACQUEDOTTO LUCANO	0.22	2002	RACCOLTA TRATTAMENTO E FORNITURA DI ACQUA	GESTIONE ACQUE
GAL PERCORSI S.R.L.	1,60	2018	ATTIVITA CONSULENZA IMPRENDTORIALE	CONSULENZA AMMINISTRATIVA GESTIONALE E PIANIFICAZIONE AZIENDALE
ASMEL CONSORTILE SOC. CONS. A.R.L.	0,038	2013	ATTIVITA' DI CONSULENZA IMPRENDITORIALE E ALTRA CONSULENZA AMMINISTRATIVA O GESTIONALE E PIANIFICAZIONE AZIENDALE	CONSULENZA AMMINISTRATIVA GESTIONALE E PIANIFICAZIONE AZIENDALE

specificando che: “... le incongruenze rilevate sono state causate da un mero errore di riporto manuale dei dati”.

Nel prendere atto, dall’analisi del prospetto fornito, delle effettive quote percentuali di partecipazione del Comune di Laurenzana nei propri organismi partecipati, lo si invita a provvedere alla loro corretta indicazione nei documenti amministrativi e contabili, nonché al loro allineamento rispetto a quelle presenti sul portale del MEF, anche in considerazione della loro diretta incidenza sulla quantificazione del fondo perdite società partecipate.

Con riferimento, poi, ai rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l’Ente e le sue società partecipate, il Revisore, pur avendo dichiarato nel questionario al punto 18, pag. 28, che “Non ricorre la fattispecie” quanto alla predisposizione dell’informativa per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci di cui all’art. 11, co. 6, lett. J, d.lgs. n. 118/2011, al successivo punto 19 ha, invece, affermato che non si erano verificati casi di mancata conciliazione (circostanza che, evidentemente, presuppone l’avvenuta verifica dei rapporti di debito/credito con gli organismi partecipati).

In risposta alla richiesta di chiarimenti sul punto, il Comune di Laurenzana ha rappresentato quanto segue: “... *l’informativa per la rilevazione dei debiti e dei crediti reciproci di cui all’art. 11 co. 6, lett. J, D.lgs. n. 118/2011 [...] non è stata formalmente predisposta in quanto l’asseverazione dei rapporti credito/debito non è stata trasmessa dalle società partecipate ovvero è stata trasmessa ben oltre il termine di approvazione del rendiconto annuale. Premesso che le relative situazioni creditorie e/o debitorie sono state riportate nel bilancio dell’Ente, tenendo conto delle esigue quote di partecipazioni detenute dall’Ente, al fine di poter far fronte ad eventuali potenziali perdite di esercizio delle società partecipate, è stato prudenzialmente creato il fondo perdite società partecipate pari a euro 4.790,34”.*

Nel prendere atto che l’informativa *de qua* non è stata predisposta per inadempimento imputabile agli organismi partecipati e nel rilevare, comunque, che la sua *ratio*, di cui si dirà in immediato prosieguo, differisce da quella sottesa all’obbligo di costituzione, laddove ne ricorrano i presupposti, del fondo perdite società partecipate di cui all’art. 21 del TUSP - vale a dire 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 - ritiene la Sezione di dover evidenziare quanto segue.

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).

In definitiva, l’adempimento obbligatorio - sancito dall’articolo 11, comma 6, lett. j), del D. Lgs. n. 118 del 2011, come modificato dal D. Lgs. n. 126 del 2014 - di allegare al rendiconto la relazione sulla gestione che illustri anche “gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate” risponde “ ai principi di buona amministrazione ed al principio di veridicità dei bilanci dell’ente locale e della

partecipata (Corte costituzionale – sentenza n. 239/2012). La discrasia contabile rischia, in progressione, di determinare la formazione di debiti fuori bilancio e di alterare gli equilibri finanziari dell'ente locale. È utile sottolineare, infatti, che la norma "si pone l'obiettivo di arginare il disallineamento delle poste debitorie e creditorie che, talvolta, si riscontrano nei bilanci della singola partecipata e dell'ente socio. L'obiettivo, pertanto, è quello di "offrire" dati certi circa i rapporti finanziari tra l'ente pubblico e la partecipata e di stimolare, se necessario, processi di correzione di eventuali discordanze" (Corte dei conti, Sezione Controllo Lombardia - delibera n. 479/2013/PAR)"(cfr. Sezione Regionale di controllo per il Veneto, Deliberazione n. 9/2024/PRSE).

Osserva, inoltre, la Sezione che, ai fini dell'allineamento contabile, la rilevazione dei reciproci rapporti finanziari, economici e patrimoniali deve riguardare tutti gli organismi partecipati, e ciò fintanto che essi siano attivi e l'Ente detenga una quota di partecipazione.

In proposito, la giurisprudenza contabile ha, infatti, precisato, pur se con riferimento agli organismi posti in liquidazione, che l'adempimento in esame è volto a *"valorizzare ai massimi livelli – e in modo biunivoco - il principio di veridicità delle risultanze contabili sia dell'ente che della società partecipata.*

Tale obbligo prescinde dalle prospettive di continuità operativa della società, che, anche se posta in liquidazione ai sensi dell'art. 2484 e ss. del codice civile, non può esimersi dall'aver, in linea di principio, evidenze contabili delle reciproche poste di debito – credito tendenzialmente collimanti con quelle dell'ente di riferimento" (Sezione di controllo per la Regione siciliana - Deliberazione n. 394/2013/PAR).

Quanto, invece, alle difficoltà interlocutorie con gli organismi partecipati, si evidenzia che *"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).*

In definitiva, la Sezione, nel ribadire l'obbligatorietà della verifica dei crediti e debiti reciproci tra gli enti territoriali e tutti i propri organismi partecipati e della pedissequa informativa di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del D.lgs. n. 118/2011, invita l'Ente ad adoperarsi (anche attivandosi per sollecitare le società inadempienti) 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.

12. Parametri obiettivi di deficitarietà

Dall'analisi degli allegati alla delibera di Giunta comunale n. 18 del 30/03/2023, si è rilevato che il Comune di Laurenzana non ha rispettato i parametri/indicatori P2 (Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente) e P8 (Indicatore concernente l'effettiva capacità di riscossione (riferito al totale delle entrate)).

In sede istruttoria si è, quindi chiesto di fornire chiarimenti sul punto, nonché di rendere note le iniziative intraprese o da intraprendere per risolvere tale criticità.

In merito l'Ente ha precisato quanto segue: *"... i valori dei parametri P2 e P8 sono influenzati dal fatto che per alcuni tributi, TARI e lampade votive in particolare, l'Ente provvede all'approvazione degli stessi ruoli e, quindi, ad accertare le relative entrate, a fine esercizio, solitamente nel mese di dicembre. Mentre gli incassi avvengono nel corso dell'esercizio successivo. Tale circostanza incide negativamente su entrambi gli indicatori. Per far fronte a tale situazione l'Ente sta valutando per il prossimo esercizio di anticipare l'approvazione dei suddetti ruoli in modo da poter procedere alla riscossione nello stesso esercizio"*.

Il Collegio, pur prendendo atto del riscontro fornito, evidenzia la necessità che venga adottata ogni ulteriore 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).

13. 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. agli estremi della delibera di approvazione del rendiconto 2022;
2. agli equilibri di cassa;
3. alla conciliazione tra risultato della gestione di competenza e il risultato di amministrazione;
4. al fondo pluriennale vincolato di parte corrente;
5. all'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità;
6. al fondo indennità di fine mandato;
7. all'importo dei residui attivi e passivi a fine esercizio.

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 Laurenzana (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 20 maggio 2025

Il Funzionario

Preposto all'Ufficio di Supporto

F.to Dott. Giovanni Cappiello