



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA BASILICATA

nella Camera di consiglio del 13 marzo 2025

composta dai magistrati:

Dott. Giuseppe Tagliamonte	Presidente
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;

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 relativi all'esercizio finanziario 2022;

VISTI i chiarimenti fatti pervenire dal Comune di Viggiano;

VISTA l'ordinanza n. 7 del 13 marzo 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 Viggiano (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.

1353 del 18/11/2024, questa Sezione Regionale di Controllo ha rappresentato all'Ente quanto emerso dall'analisi effettuata richiedendo tutti i necessari chiarimenti ed informazioni.

Con nota prot. 19874 del 05/12/2024, acquisita al prot. cdc. n. 1431 il 06/12/2024, l'Ente ha chiesto una proroga.

Con nota prot. cdc. 1461 del 10/12/2024 il Magistrato Istruttore ha concesso una proroga per il riscontro assegnando come termine ultimo il giorno 17 gennaio 2025.

Il Comune di Viggiano, con nota del 17/01/2025, trasmessa a mezzo dell'applicativo Con.Te. ed acquisita al protocollo di questa Sezione in pari data al n. 63, ha fornito la documentazione e i chiarimenti richiesti.

DIRITTO

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

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

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

L'articolo 148-bis del TUEL (inserito dall'art. 3, comma 1, lett. e), del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 dicembre 2012, n. 213), dispone che le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i

rendiconti consuntivi degli enti locali, ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266/2005, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti (comma 1).

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

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

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

La natura dei controlli sui bilanci degli enti territoriali rientra nell'alveo dei controlli di

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

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

Nel merito delle 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. Termini di approvazione del rendiconto

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

Con la nota istruttoria la Sezione ha evidenziato la tardiva approvazione del rendiconto da parte del Comune di Viggiano, avvenuta con deliberazione del Consiglio Comunale n. 13 del 09/05/2023, oltre, quindi, il termine suddetto.

Sul punto si rammenta che il rendiconto costituisce un atto fondamentale nella gestione amministrativa e contabile dell’Ente tanto che ai sensi dell’art. 227, comma 2 bis, del TUEL “*In caso di mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il termine del 30 aprile dell’anno successivo, si applica la procedura prevista dal comma 2 dell’articolo 141*”. Il ritardo

con cui si approva il rendiconto *“costituisce un sintomo di difficoltà dell’ente locale ad applicare correttamente la normativa e i principi contabili che disciplinano la materia di riferimento”* (cfr. Corte dei conti, Sez. Reg. Contr. Abruzzo, deliberazione n. 99/2022/PRSE; Sez. Reg. Contr. Campania, deliberazione n. 74/2020/PRSP), *“atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l’intera gestione dell’ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni”* (cfr. *ex multis*, Sez. Reg. Contr. Veneto, deliberazione n. 24/2020/PRSE).

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

Sul punto si evidenzia, inoltre, come alla tardiva approvazione del rendiconto, occorsa nel caso di specie, consegua il divieto temporaneo delle assunzioni, ai sensi dell’art. 9, comma 1-quinquies, del D.L. n. 113/2016, nella versione *ratione temporis* vigente, secondo cui *“In caso di mancato rispetto dei termini previsti per l’approvazione dei bilanci di previsione, dei rendiconti e del bilancio consolidato, nonché di mancato invio, entro trenta giorni dal termine previsto per l’approvazione, dei relativi dati alla banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, compresi i dati aggregati per voce del piano*

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

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

Con la nota di riscontro l'Ente ha rappresentato sul punto che: *"La tardiva approvazione del rendiconto (2022) è da imputarsi alla impossibilità di riunire il Consiglio Comunale in tempo utile (al 30/04/2023), e che nel periodo dal 01/05/2023 al 09/05/2023 non sono state fatte alcune assunzioni"*.

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

2. Fondo contenzioso

Dall'esame dei dati presenti su BDAP, si è rilevata la presenza di accantonamenti a titolo di Fondo contenzioso pari a € 450.500,00.

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

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

Con la nota di riscontro è stato riferito quanto segue: *"Per quanto riguarda le spese relative ad eventuali cause di soccombenze, in assenza di comunicazioni da parte dei nostri legali, si è provveduto in maniera prudentiale ad accantonare La complessiva somma pari a € 450.500,00. La stima delle soccombenze sarà effettuato in sede di approvazione del rendiconto per l'anno 2024"*.

A fronte del riscontro fornito, incompleto quanto all'indicazione delle singole controversie considerate ai fini del calcolo, la Sezione rileva, quindi, che l'accantonamento in esame non è stato effettuato in applicazione dei principi contabili che disciplinano la soggetta materia, quanto, piuttosto, al fine di garantire un ossequio soltanto formale alla normativa di riferimento, atteso che l'Ente ha dichiarato che la quantificazione del fondo contenzioso è stata effettuata prudentialmente - e, quindi, in via meramente forfettaria - nulla riferendo, tra l'altro, circa la prodromica ricognizione delle controversie in essere, né, tanto meno, fornendo la richiesta tabella.

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

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

spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva.

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

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

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

la probabile soccombenza.

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

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

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

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

Recentemente, è stato, infatti, ribadito che *"l'accantonamento a titolo di fondo rischi contenzioso, secondo quanto previsto dalla vigente normativa, costituisce adempimento*

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

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

Deve ritenersi parimenti esclusa una quantificazione meramente forfettaria e prudenziale del rischio di soccombenza, come risulta avvenuto, per stessa ammissione dell’Ente (*“si è provveduto in maniera prudenziale ad accantonare La complessiva somma pari a € 450.500,00”*), nella fattispecie all’esame.

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

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

- il debito certo (indice di rischio 100%) è l’evento che si è concretizzato in una sentenza esecutiva, ma momentaneamente sospesa *ex lege*;
- la passività “probabile” (indice di rischio superiore al 51%) è quella in cui rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione, per cui sia stato formulato un giudizio di soccombenza di grande rilevanza, ed

impone un ammontare di accantonamento che sia pari almeno alla suddetta percentuale (cfr. documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario);

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

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

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

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

Sul punto, la giurisprudenza contabile, pur riconoscendo le difficoltà implicite nella valutazione dei rischi derivanti dal contenzioso, ha ribadito che *"è necessario che l'ente faccia delle opportune e precise valutazioni (in parte, inevitabilmente, discrezionali) sulle variabili sopra indicate, che incidono direttamente sulla quantificazione del fondo. In particolare, la*

ragionevole determinazione della probabilità di soccombenza e dell'importo da corrispondere alla controparte sono elementi imprescindibili per consentire all'ente una corretta quantificazione degli impatti sul bilancio derivanti dal contenzioso, e la conseguente necessaria copertura attraverso un apposito accantonamento. Il metodo delineato dal principio contabile, pur con le sue difficoltà applicative, è l'unico che consente all'ente una quantificazione verosimile dei potenziali effetti nefasti del contenzioso, e ai soggetti esterni la verifica della congruità dell'accantonamento" (cfr. Corte dei conti, Sez. Reg. Contr. Toscana, deliberazione n. 168/2022).

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

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

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

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

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

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

Con riferimento alle specifiche verifiche intestate all'Organo di revisione sul fondo rischi

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

Alla luce di quanto sin qui esposto, attesa la doverosità dell'applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, la mancata ricognizione puntuale e periodica del contenzioso da parte dell'Ente (riguardo alla quale nulla è stato riferito), congiuntamente ad una stima forfettaria in via meramente prudenziale del rischio di soccombenza, si pone in contrasto con i suddetti principi, determinando una possibile elusione dell'equilibrio di bilancio.

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

3. Fondo perdite società partecipate

Dal portale "PARTECIPAZIONI" del Dipartimento del Tesoro presso il MEF, sulla base dei dati inviati dall'Ente, si è rilevato che nell'anno precedente a quello in esame il Comune di Viggiano aveva partecipazioni nelle seguenti società:

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

nonché, giusta quanto riportato in BDAP, che era stata accantonata a titolo di fondo perdite società partecipate la somma di € 17.562,57 a titolo di fondo perdite società partecipate.

Al riguardo, nella relazione, pag. 12, il Revisore ha precisato che l'accantonamento risulta congruo *“rispetto ai risultati di bilancio conseguiti da tale organismo (Vejanum S.r.l.)”*.

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

Con la nota di riscontro l'Ente ha riferito quanto segue: *“Il Fondo perdite società partecipate al 31/12/2022 è pari a complessive € 17.562,57.*

Con riferimento alla società partecipata Vejanum Srl, l'Ente ha provveduto ad accantonare, nell'apposito fondo, una quota dell'avanzo di amministrazione al 31 dicembre 2022, per un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, pari ad € 12.119,00 ed a copertura delle perdite portate a nuovo.

Per quanto concerne la partecipazione in Acquedotto Lucano S.p.A., sempre tenuto conto della quota di partecipazione posseduta, l'Ente ha incrementato il suddetto fondo dell'importo delle perdite subite dalla partecipata per complessivi € 5.443,57”.

Alla luce di quanto riferito, il Collegio rileva che la quantificazione del fondo perdite società partecipate non è stata effettuata secondo i criteri disciplinati dalla soggetta materia.

Ed invero, pur prendendo atto che con riferimento alla società Vejanum S.r.l. la quota accantonata nel rendiconto 2022, pari € 12.119,00, è riferita alle perdite registrate negli esercizi precedenti e portate a nuovo (la società stessa, infatti, non risulta aver riportato un risultato di esercizio negativo nel 2021 e l'importo di cui sopra corrisponde a quello già accantonato al 31/12/2021), il Comune ha, tuttavia, precisato che l'incremento del fondo nel 2022 per complessivi € 5.443,57 è interamente ascrivibile alle perdite di Acquedotto Lucano S.p.A.

In disparte la circostanza per la quale, come accertato dalla Sezione mediante la consultazione del suddetto portale, anche GAL Lucania Interiore S.r.l. ha registrato nel

2021 un risultato di esercizio negativo pari a € - 3.856,00 (anch'esso da considerarsi, quindi, ai fini della quantificazione del fondo nell'anno in esame), con riferimento ad AQL S.p.A. l'accantonamento disposto risulta inferiore a quello dovuto, pari a € 6.314,54, risultante dall'applicazione al risultato di esercizio negativo registrato nel 2021 (€ - 2.177.427,00) della percentuale dello 0,29%, corrispondente alla quota di partecipazione posseduta dall'Ente.

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

Come noto, la citata disposizione del testo unico sulle società partecipate disciplina i rapporti finanziari tra le amministrazioni pubbliche locali e le società da essi partecipate, riprendendo, con i necessari adattamenti, il contenuto di previsioni introdotte dall'art. 1, commi 551 e segg. della legge n. 147 del 2013, con lo scopo di realizzare gli obiettivi di finanza pubblica, in un'ottica di tutela dell'equilibrio di bilancio dinamico introdotto dalla modifica costituzionale del 2012, che può essere compromesso da una gestione inefficiente del patrimonio azionario pubblico. In tale contesto, l'art. 21 rappresenta un tassello del più complessivo progetto di razionalizzazione e responsabilizzazione dell'ente locale partecipante. Se, infatti, nelle ipotesi di mal funzionamento più gravi gli artt. 20 e 24 del TUSP impongono all'amministrazione la dismissione della società in perdita, diversamente, quando la società partecipata, benché idonea a superare il test di efficienza di cui all'art. 20, presenti perdite di esercizio non immediatamente ripianate, sorgono in capo all'amministrazione pubblica socia precisi obblighi di accantonamento di somme a bilancio, da effettuare nell'anno successivo a quello di esercizio nel quale la perdita viene accertata, ed il cui importo deve essere parametrato al risultato negativo non ripianato secondo specifiche modalità. In questo modo viene creata una relazione

diretta tra le perdite registrate dagli organismi partecipati e la conseguenziale contrazione degli spazi di spesa effettiva disponibile per gli enti proprietari a preventivo; l'accantonamento della somma determina il consolidamento indiretto del risultato negativo della società partecipata nel bilancio della partecipante, con l'effetto di salvaguardare gli equilibri finanziari presenti e futuri dell'ente locale responsabilizzandolo verso la sana gestione degli organismi partecipati.

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

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

Sul punto specifico, appare utile richiamare il seguente passo della deliberazione n. 112/2022/PRSE della Sezione di Controllo per l'Emilia-Romagna: *“Le perdite relative al 2020, se non ancora ripianate al termine dell'esercizio 2021, dovranno comunque concorrere alla costituzione del relativo accantonamento, nel bilancio dell'ente locale, in sede di rendicontazione dell'esercizio 2022”* (enfasi aggiunta).

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

4. Fondo garanzia per debiti commerciali

Dall'esame della BDAP si è riscontrata la presenza di un Fondo garanzia per debiti commerciali pari a complessivi € 241.500,00 (di cui € 44.500,00 accantonati nel 2021 e € 197.000,00 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 soltanto ritardi nei pagamenti tra 31 e sessanta giorni e che la percentuale di accantonamento al Fondo, rideterminata sugli stanziamenti dell'esercizio in corso, è stata pari al 3%.

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 soltanto 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	6.524.478,72
Debito commerciali residuo al 2021	802.326,29
Debito commerciali residuo al 2020	1.469.416,53
Indicatore di ritardo annuale dei pagamenti 2021	12,12
Stanziamenti della spesa 2022 per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione	6.533.988,14
TOT Macro 103	8.382.887,37
Entrate a specifica destinazione	1.848.899,23
Base calcolo FGDC	6.533.988,14
Accantonamento FGDC (3%)	196.019,64
Accantonamento effettivo (arrotondato)	197.000,00

Esercizio 2021

Totale delle fatture ricevute nel 2020	6.751.119,46
Debito commerciali residuo al 2020	698.712,87
Debito commerciali residuo al 2019	1.651.665,35
Indicatore di ritardo annuale dei pagamenti 2020	4,39
Stanziamenti della spesa 2021 per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione	4.444.847,49

TOT Macro 103	5.518.052,52
Entrate a specifica destinazione	1.073.205,03
Base calcolo FGDC 2021	4.444.847,49
Accantonamento FGDC 2021 (1%)	44.448,47
Accantonamento FGDC arrotondato	44.500,00

precisando che: *“Alla data del 28 febbraio 2022 non risulta adottata alcuna Delibera di Giunta ai sensi dell’Art. 1, comma 862 della L. 145/2018. Si coglie dalla presente per comunicare che con riferimento alla tematica in oggetto, l’Ente ha provveduto ad adottare apposito atto per l’esercizio 2023 e che provvederà, entro la data del 28 Febbraio 2025, ad ottemperare nello stesso modo per l’esercizio 2024”.*

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

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

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

“a) ...se il debito commerciale residuo, di cui all’articolo 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, rilevato alla fine dell’esercizio precedente non si sia ridotto almeno del 10 per cento rispetto a quello del secondo esercizio precedente. In ogni caso le medesime misure non si applicano se il debito commerciale residuo scaduto, di cui al citato articolo 33 del decreto legislativo n. 33 del 2013, rilevato alla fine dell’esercizio precedente, non è superiore al 5 per cento del totale delle fatture ricevute nel medesimo esercizio”;

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

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

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

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

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

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

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

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

Al riguardo, come chiarito dalla giurisprudenza contabile, la percentuale di accantonamento al FGDC, determinata secondo i criteri previsti dal citato comma 862, va applicata *“sugli stanziamenti riguardanti “la spesa per acquisto di beni e servizi” al netto degli “stanziamenti di spesa che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione” e l'esclusione va intesa come riferita “solo ai vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti, per i quali operano i limiti di utilizzazione, con obbligo di ricostituzione entro l'anno, prescritti dal combinato disposto degli artt. 195 e 222 del TUEL”* (Sezione Reg. controllo Campania n. 4/2022).

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

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

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

Pertanto, se è pur vero che – imponendo l'obbligatorio accantonamento nel fondo di nuova istituzione – le norme limitano la piena disponibilità delle risorse dell'ente in sede di predisposizione del bilancio e di programmazione della spesa, è tuttavia evidente che ciò rappresenta il coerente strumento con cui le disposizioni stesse hanno inteso porre un rimedio all'accertata violazione dei termini di pagamento. Difatti, quest'ultima patologica situazione consegue di regola al fatto che l'ente, nell'esercizio della sua autonomia gestionale e di bilancio, non ha coordinato la programmazione e l'impegno delle proprie obbligazioni, legittimamente assunte e vincolanti, con la disponibilità di cassa necessaria alle previste scadenze di pagamento. Oltre a indurre l'ente a conseguire liquidità di cassa utile a velocizzare i pagamenti commerciali, lo strumento del fondo di garanzia realizza anche l'ulteriore e indiretto effetto positivo di ridurre l'esposizione dell'amministrazione a titolo di interessi passivi sui pagamenti tardivi. Tali importi sono del tutto improduttivi e, tenuto conto del criterio di quantificazione degli interessi moratori di cui al d.lgs. n. 231 del 2002, possono assumere dimensioni non trascurabili; pertanto, la loro diminuzione consente all'ente di recuperare risorse da destinare ad attività istituzionali (omissis)".

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 € 1.469.416,53 nel prospetto relativo all'Esercizio 2022 e a € 698.712,87 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 riferimento, sia che si prenda a riferimento il valore indicato nella tabella relativa al rendiconto 2022, consta che l'Ente ha comunque 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), ridottosi almeno del 10% rispetto a quello del secondo esercizio precedente (2019), (attestandosi tale percentuale nel primo caso al 57,50% e nel secondo all'11,03%).

Da quanto comunicato, l'Ente ha, tuttavia, registrato nel 2020 un indicatore di ritardo annuale dei pagamenti pari a 4,39, sicché avrebbe dovuto provvedere - come in effetti è avvenuto - ai sensi del combinato disposto dei commi 859, lett. b) e 862 lett. d) della richiamata normativa, ad un accantonamento nella misura dell'1% 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 € 4.444.847,49), per un totale di € 44.448,47, arrotondato dal Comune a € 44.500,00.

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 (€ 6.533.988,14) è stata applicata la percentuale del 3% (in coerenza, tra l'altro, con quanto indicato dal Revisore nel questionario), conseguente ad un valore dell'indicatore di ritardo annuale compreso tra 31 e 60 giorni di ritardo (lettera *b* del comma 862), cui consegue un accantonamento nella misura di € 196.019,64, effettivamente disposto dal Comune nell'importo, arrotondato, di € 197.000,00.

Nella tabella trasmessa contenente i dati di dettaglio per la determinazione dell'accantonamento in parola nel 2022 il Comune di Viggiano ha indicato, tuttavia, che l'indicatore di ritardo annuale per il 2021 è pari a 12,12, cui deriverebbe l'applicazione della minore percentuale del 2% (lettera *c* del comma 862).

In disparte la rilevata incongruenza, osserva la Sezione che entrambe le percentuali di cui sopra conseguono, ad ogni modo, all'inosservanza della condizione di cui alla lettera b) del richiamato comma 859, che, alla luce della normativa innanzi richiamata, va scrutinata soltanto allorquando sia rispettata, invece, la condizione di cui alla lettera a) del comma 859.

Dispone, infatti, il menzionato comma che: *"A partire dall'anno 2021, le amministrazioni pubbliche, diverse dalle amministrazioni dello Stato e dagli enti del Servizio sanitario nazionale, di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, applicano:*

[...]

b) le misure di cui ai commi 862 o 864 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" (enfasi aggiunta).

Orbene, tale evenienza (rispetto ipotesi lettera *a* e inosservanza lettera *b* del comma 859) si rivela avveratasi soltanto laddove si consideri l'importo del debito complessivo residuo al 2020 indicato nel prospetto trasmesso concernente il rendiconto 2022 (vale a dire € 1.469.416,53), attestandosi, infatti, la percentuale di riduzione del debito complessivo dall'esercizio 2020 al 2021 nella misura del 45,40%, ben superiore al limite del 10% previsto dalla menzionata lettera *a*).

Nel caso in cui si prenda a riferimento, ai fini del calcolo suddetto, il diverso, e inferiore, importo di € 698.712,87 riportato nel prospetto concernente l'esercizio 2021, la condizione di cui alla menzionata lettera *a*) del comma 859 non risulterebbe rispettata, atteso che il debito complessivo al 2021 si rivelerebbe addirittura aumentato rispetto a quello del 2020, con conseguente necessità di accantonamento nel risultato di amministrazione 2022 di un importo pari al 5% degli stanziamenti nel medesimo esercizio 2022 della spesa per acquisto di beni e servizi al netto di quelli che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione.

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

Riguardo, poi, alla riferita mancata adozione delle previste delibere di Giunta comunale, cui l'Ente ha segnalato di aver posto rimedio già a decorrere dall'esercizio 2023, la Sezione

si riserva di verificare la circostanza in occasione dei controlli sui rendiconti successivi a quello in esame.

5. Fondo salario accessorio e accordo decentrato integrativo – FPV per spese correnti

Dall'esame del questionario, punto 11 (pag. 5), è emerso che l'Organo di revisione non aveva certificato la costituzione del fondo salario accessorio, in quanto: *"Non è stata sottoposta al sottoscritto nessuna documentazione in merito"*.

Inoltre, dall'esame del questionario, punto 12 (pag. 5), è emerso che al 31/12/2022 non era stato sottoscritto l'accordo decentrato integrativo e che erano state vincolate nel risultato di amministrazione le corrispondenti somme, delle quali non vi era, tuttavia, evidenza dalla consultazione della BDAP, foglio 13, All. a2) Elenco risorse vincolate.

In fase istruttoria si è chiesto, quindi, di comunicare se il fondo salario accessorio fosse stato costituito nel 2022 e, nell'affermativa, di chiarire le affermazioni del Revisore circa la sua mancata certificazione.

Quanto alla parte vincolata, si è domandato, altresì, di comunicare se nel risultato di amministrazione fossero state vincolate le risorse relative al salario accessorio ovvero, nella negativa, di indicarne le ragioni.

Al riguardo, è stato rappresentato che: *"Con determina n. 118 del 21/12/2022 è stato costituito il "Fondo salario accessorio per l'anno 2022"; si comunica che lo stesso non risulta inviato al revisore prima della sottoscrizione"*, a ciò aggiungendosi che: *"...a seguito della sottoscrizione del "Fondo salario accessorio per l'anno 2022", si è provveduto ad impegnare le somme non ancora pagate (per mero errore contabile) e non si è provveduto ad inserire le stesse nella parte vincolata"*. Mette conto evidenziare, inoltre, che in risposta alle richieste istruttorie circa la mancata valorizzazione del fondo pluriennale vincolato per spese correnti il Comune di Viggiano ha riferito quanto in appresso: *"A seguito di una attenta verifica nell'esercizio finanziario 2022 non è stato costituito FPV di parte corrente, con riferimento al salario accessorio dei dipendenti, in quanto contrattualizzato in data 06/12/2022, quindi impegnato nell'esercizio 2022; con riferimento alla parte non liquidata al 31/12/2022, quest'ultima non è stata inserita nell'FPV per mero errore contabile"*.

In disparte l'anomala circostanza per la quale emergerebbe che l'accordo decentrato integrativo sia stato sottoscritto prima della costituzione del fondo per il salario accessorio (rispettivamente in data 06/12/2022 e 21/12/2022), osserva, preliminarmente, la Sezione che il riscontro fornito si appalesa contraddittorio con quanto dichiarato dal Revisore nel questionario circa la mancata sottoscrizione dell'accordo decentrato di che trattasi entro la fine dell'esercizio (ipotesi cui conseguirebbe la contabilizzazione nella parte vincolata del risultato di amministrazione delle risorse relative al trattamento accessorio del personale dell'Ente), sicché parimenti incoerenti tra loro risultano le risposte fornite, l'una a giustificazione della mancata valorizzazione del FPV di parte corrente, l'altra relativa all'omesso "inserimento" nella parte vincolata delle suddette somme.

Quanto al quadro normativo di riferimento, il Collegio ritiene opportuno rammentare che l'art. 2, comma 3, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 dispone che l'attribuzione di trattamenti economici può avvenire esclusivamente mediante contratti collettivi, ad eccezione dei casi, tassativamente previsti, nei quali può avvenire mediante contratti individuali.

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

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

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

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

regionale controllo Lombardia, deliberazione n. 386/2019/PAR; Sezione regionale controllo Lazio, deliberazione n. 7/2019/PAR) come la gestione delle risorse destinate alla contrattazione decentrata si articola secondo un preciso cronoprogramma caratterizzato da tre fasi obbligatorie e sequenziali, ossia: l'individuazione in bilancio delle risorse; l'adozione dell'atto di costituzione del fondo (che costituisce il vincolo contabile alle risorse, quantificandole, che rientra nella competenza del dirigente - o del responsabile di settore - e che deve essere sottoposto alla certificazione da parte dell'Organo di revisione); la sottoscrizione del contratto decentrato annuale, quale titolo idoneo al perfezionamento dell'obbligazione (cfr. Sezione Regionale Controllo Marche deliberazione n. 13/2019/PRSP).

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

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

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

E' stato, altresì, evidenziato che il citato punto 5.2 dell'Allegato 4/2 del principio contabile *“eleva ad ulteriore elemento costitutivo anche la certificazione dei revisori relativa sia alla corretta costituzione del fondo, in relazione alle risorse stanziare in bilancio e all'osservanza dei vincoli normativi di finanza pubblica e contrattuali, sia della conseguente proposta, alle parti*

sindacali, della bozza di ripartizione” (Sez. Veneto, n. 263/2016; in senso conforme, Sez. Friuli-Venezia Giulia n. 29/2018 e Sez. Marche, n. 40/2020).

In considerazione di quanto sopra esposto, il Collegio rileva che la costituzione del fondo per il salario accessorio è avvenuta senza l’acquisizione della necessaria certificazione dell’Organo di revisione, in violazione della normativa vigente in materia e della giurisprudenza contabile richiamata, onde si invita l’Ente ad attenersi scrupolosamente all’osservanza del disposto normativo.

Per quanto concerne il profilo strettamente contabile, osserva, inoltre, la Sezione che, conformemente alle scansioni procedurali in precedenza richiamate, al citato punto 5.2 del Principio contabile applicato, viene precisato che *“... Le spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidate nell’esercizio successivo a quello cui si riferiscono, sono stanziare e impegnate in tale esercizio. Alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili. Alla fine dell’esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate. Non potendo assumere l’impegno, le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell’esercizio provvisorio ... In caso di mancata costituzione del fondo nell’anno di riferimento, le economie di bilancio confluiscono nel risultato di amministrazione, vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale...”*.

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

Pertanto, l'impegno di spesa, connesso al fondo, può essere adottato solo con la sottoscrizione della contrattazione integrativa; difatti *"...se la costituzione del fondo si atteggia 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 rilevare che, sebbene ne ricorressero i presupposti (sottoscrizione del contratto decentrato integrativo entro l'anno, cui non ha fatto seguito, tuttavia, la liquidazione entro il 2022 delle relative risorse), il Comune di Viggiano non ha provveduto a valorizzare nell'esercizio in esame il fondo pluriennale vincolato di parte corrente relativamente al trattamento accessorio del personale, la Sezione si riserva di effettuare le opportune verifiche in ordine alla corretta contabilizzazione delle risorse *de quibus* ed alla corretta applicazione dello strumento in questione, in conformità alla richiamata normativa nella soggetta materia, in occasione del controllo sui successivi rendiconti finanziari, rammentando all'uopo che trattasi di un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

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

Si invita, comunque, l'Ente al corretto espletamento delle fasi descritte, prodromiche alla corresponsione dei trattamenti accessori, attivando tutte le procedure necessarie per il rispetto della tempistica menzionata, e l'Organo di revisione a vigilare sulla corretta costituzione del fondo, effettuando le verifiche prescritte dagli artt. 40 e 40-bis del d.lgs. n. 165 del 2001 e dal CCNL Comparto funzioni locali *ratione temporis* vigente.

6. Cassa vincolata

Dai dati riportati nel questionario (punto 20, pag. 12), si è rilevato che la consistenza del fondo cassa e della relativa quota vincolata alla data del 31 dicembre degli ultimi tre esercizi era così composta:

20. Consistenza del fondo cassa nell'ultimo triennio

	2020	2021	2022
Fondo cassa complessivo al 31.12	45.909.830,48 €	45.373.882,74 €	40.756.701,19 €
di cui cassa vincolata	24.377.571,48 €	24.336.072,94 €	24.336.072,94 €

(1) Riportare l'ammontare dei fondi

Inoltre, dall'esame della relazione, pag. 21, è risultato che il Comune di Viggiano era titolare di progetti PNRR.

In sede istruttoria si è, quindi, chiesto di trasmettere per il triennio 2020-2022 l'attestazione dell'ufficio competente circa la consistenza della cassa vincolata a fine esercizio, con indicazione delle voci dalle quali la stessa era composta, in particolar modo con riferimento ai fondi PNRR-PNC.

Nella nota di risposta, l'Ente ha riferito quanto segue: *"A seguito di un'attenta ricerca, a far data dall'esercizio finanziario 2014, al Tesoriere risultano i seguenti dati della cassa vincolata:*

- Anno 2014 € 24.419.471,48
- Anno 2015 € 24.377.571,48
- Anno 2016 € 24.377.571,48
- Anno 2017 € 24.377.571,48
- Anno 2018 € 24.377.571,48
- Anno 2019 € 24.377.571,48
- Anno 2020 € 24.377.571,48
- Anno 2021 € 24.351.513,48
- Anno 2022 € 24.336.072,94
- Anno 2023 € 24.339.326,48

· Anno 2024 € 24.339.326,48.

L'Ente si impegna, con l'approvazione del documento consuntivo 2024, a riequilibrare la cassa vincolata".

La Sezione, nel prendere atto che l'Ente intende "riequilibrare" la cassa vincolata, pur non avendone indicato le ragioni, rammenta che la determinazione della giacenza di cassa vincolata è stata oggetto di apposita disciplina al paragrafo 10.6 dell'Allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118 del 2011, le cui indicazioni, alle quali si rinvia, risultano funzionali al corretto avvio, anche sotto il profilo della cassa (oltre che della competenza), del nuovo sistema della contabilità armonizzata.

La quantificazione della giacenza vincolata, da effettuarsi, ai sensi del menzionato paragrafo, a partire dal 1° gennaio 2015, deve necessariamente essere aggiornata ogni anno, in quanto le entrate vincolate (e le conseguenti spese), sono oggetto di continue movimentazioni contabili.

Si reputa necessario evidenziare che la corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse e, conseguentemente, una precisa gestione della cassa vincolata, rileva ai fini degli equilibri di bilancio e in particolare dell'esatta determinazione della situazione finanziaria dell'ente pubblico.

Risulta, altresì, fondamentale *"l'implementazione di adeguate verifiche di cassa onde accertare le reali consistenze fra cassa libera e vincolata"* (Sezione Controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 124/2024/VSG).

Va, inoltre, evidenziato che l'omessa evidenza della cassa vincolata nel rendiconto determina la non corretta e integrale contabilizzazione dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione.

L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione emerge, d'altra parte, dalla lettura dell'art. 195 del TUEL che, nell'ammettere deroghe al relativo vincolo di destinazione, pone, tuttavia, precisi limiti sia quantitativi che procedurali, richiedendo, altresì, che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria.

La materia *de qua* ha formato oggetto di puntuale approfondimento da parte della Sezione delle Autonomie, la quale, con la deliberazione n. 31/SEZAUT/2015/INPR, ha dettato le prime linee di indirizzo relativamente alla gestione di cassa delle entrate vincolate e destinate.

In quella sede si è precisato che: *“il regime vincolistico della gestione di cassa ... è caratterizzato dall’eccezionalità delle ipotesi, che devono essere circoscritte a quelle indicate ai richiamati artt. 180, comma 3, lett. d) e dall’art. 185, comma 2, lett. i)”* (tra le quali ipotesi, nella versione vigente *ratione temporis*, erano previsti anche i vincoli di destinazione stabiliti per legge, oltre a quelli relativi a trasferimenti o a prestiti), restando conseguentemente escluse da tale regime sia le entrate straordinarie di cui all’art. 187, c. 3-ter, lett. d, del TUEL, che le entrate con vincolo di destinazione generica.

Nella parte conclusiva della deliberazione è stato, poi, specificato che: *“Con riferimento alle entrate vincolate, occorre distinguere tra entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall’art. 180, comma 3, lett. d) del TUEL; entrate vincolate ai sensi dell’art. 187, comma 3-ter, lett. d); entrate con vincolo di destinazione generica. Solo per le prime opera la disciplina prevista dagli artt. 195 e 222 del TUEL per quanto riguarda la loro utilizzabilità in termini di cassa”*.

Con la successiva deliberazione n. 17/SEZAUT/2023/QMIG, avente ad oggetto, nello specifico, i vincoli di destinazione delle entrate derivanti dalla legge o dai principi contabili, sono stati, inoltre, indicati i criteri alla cui stregua un’entrata vincolata per competenza doveva considerarsi vincolata anche in termini di cassa, all’uopo precisandosi, conclusivamente, che *“il vincolo di destinazione specifico, rilevante sia per la gestione di competenza che per quella di cassa, in assenza di indicazioni puntuali o univoche da parte della legge o dei principi contabili, si concretizza con l’approvazione dei previsti strumenti di programmazione che operino la scelta tra destinazioni talora eterogenee o alternative”*.

Mette conto evidenziare, tuttavia, che, recentemente, l’art. 6, comma 6-octies, del D.L. n. 60/2024, convertito dalla L. n. 95/2024, ha novellato la normativa recata dal TUEL nella soggetta materia, sopprimendo, negli artt. 180, comma 3, lett. d) e 185, comma 2, lett. i), il riferimento ai vincoli di natura legislativa ed introducendo un ulteriore periodo all’art. 187, comma 3-ter, secondo cui: *“Il regime vincolistico di competenza si estende alla cassa solo*

relativamente alle entrate di cui alle lettere b) e c)...” (vale a dire quelle derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati, ovvero da trasferimenti erogati a favore dell’ente per una specifica destinazione determinata).

Ne consegue che a seguito della menzionata novella normativa:

“• la disciplina dei vincoli è limitata solo alle voci finanziate da mutui, prestiti e contributi/trasferimenti aventi una specifica destinazione, eliminando i vincoli di competenza imposti per legge [...]

• analogamente, e con riguardo alla composizione del risultato contabile di amministrazione, il regime vincolistico di competenza si estende alla cassa solamente per le entrate riferite a mutui, a prestiti ed

a contributi/trasferimenti aventi una specifica destinazione” (cfr. Sez. Contr. Emilia-Romagna, deliberazione n. 124/2024/VSG cit.).

Alla luce di quanto sopra esposto, si richiama il Comune di Viggiano a provvedere alla preannunciata rideterminazione in osservanza alla richiamata normativa in materia di determinazione della cassa vincolata, in quanto l’omessa evidenza della stessa, ovvero la non corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, laddove ne ricorrano le condizioni, potrebbe comportare – come detto - scompensi finanziari strutturali, tali da incidere, se non rimossi, sugli equilibri futuri di bilancio, con riserva di verificarne la corretta costituzione in occasione del controllo sui rendiconti degli esercizi finanziari successivi a quello in esame.

7. Equilibri di cassa

Dall’analisi della tabella riportata a pag. 11 del questionario è emersa una DIFFERENZA DI PARTE CAPITALE pari ad € - 5.093.453,06.

Con nota istruttoria è stato conseguentemente chiesto all’Ente di chiarirne le ragioni.

Con la nota di riscontro il Comune di Viggiano ha riferito che: “... l’importo di - 5.093.453,06 non è altro che una sottrazione di quanto è stato riscosso in conto capitale pari a € 295.030,81 e di quanto è stato pagato in conto capitale pari a € 5.388.483,87”.

La Sezione, nel prendere atto del riscontro fornito (purtuttavia carente quanto all'indicazione delle ragioni che hanno portato a pagamenti in conto capitale per un importo superiore alle riscossioni in conto capitale), osserva che il rispetto dei principi di attendibilità e veridicità nella formazione delle previsioni di cassa, in occasione sia della redazione che nella gestione del bilancio di previsione, costituisce il presupposto indispensabile affinché l'Ente disponga della liquidità necessaria per far fronte ai propri pagamenti.

Le previsioni di cassa delle entrate vanno rapportate, infatti, ai crediti (derivanti sia dalla gestione dei residui, sia da quella di competenza) che si prevede verranno riscossi nell'esercizio, tenendo conto della media delle riscossioni degli ultimi anni, in modo da rappresentare compiutamente e con elevata attendibilità il flusso di entrata presumibile. Con particolare riferimento alle previsioni di cassa per le entrate da contributi in conto capitale e da ricorso all'indebitamento, le stesse devono, inoltre, dimostrarsi coerenti con le previsioni delle correlate spese del titolo II, finanziate dalle medesime entrate.

Le previsioni di cassa per la spesa del titolo II devono tener conto, altresì, dei cronoprogrammi dei singoli interventi e delle correlate imputazioni agli esercizi successivi.

Al riguardo, si sottolinea l'importanza del cronoprogramma al fine della scansione dei tempi di realizzazione delle opere pubbliche e della corretta applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata, sia sul fronte dell'allocazione dello stanziamento di spesa, sia per la correlata definizione della previsione e imputazione di entrata relativa ai contributi a rendicontazione che finanziano l'opera stessa.

La predisposizione dei cronoprogrammi si rivela fondamentale anche ai fini della corretta gestione dei flussi di cassa, onde mantenerne, in generale, gli equilibri, atteso che una gestione efficiente delle scadenze e dei vincoli di cassa limita il ricorso eventuale ad anticipazioni di tesoreria con conseguente sostenimento di interessi passivi.

Si rammenta, infine, che ai sensi dell'art. 183, comma 8, del TUEL: *“Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa 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 cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi".

È dunque indispensabile che il Comune adotti tutte le misure necessarie a rimuovere le criticità riscontrate nella gestione della cassa, poiché, se le stesse dovessero consolidarsi nel tempo, potrebbero condurre, per quanto innanzi esposto, ad una situazione di squilibrio strutturale, non riuscendo l'Ente a far fronte ai pagamenti con le entrate ordinarie, con conseguente rischio di dover fare ricorso ad anticipazioni di tesoreria.

8. Pagamenti dell'amministrazione - obblighi di pubblicazione

Da controlli effettuati nella sezione "Amministrazione trasparente - Pagamenti dell'Amministrazione" del sito istituzionale dell'Ente non sono risultati integralmente pubblicati ai sensi del D.lgs. n. 33/2013 (c.d. Decreto Trasparenza) i dati sui pagamenti (art. 4-bis, comma 2), nonché l'indicatore di tempestività dei pagamenti, annuale e 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.

Al riguardo, il Comune di Viggiano ha riferito quanto segue: *"... a seguito di avvicendamenti dei vari responsabili dell'Area Economica e finanziaria non si è provveduto alla pubblicazione degli atti in amministrazione trasparente, anche se gli stessi sono stati sempre allegati agli atti di approvazione dei vari rendiconti. Si è provveduto in data 14/01/2024 alla pubblicazione degli stessi. (1° trimestre 2021, 2° 3° e 4° trimestre 2022, 1° 2° 3° 4° trimestre 2023) e 3° e 4° trimestre 2024".*

Nel prendere atto delle motivazioni sottese alla mancata tempestiva pubblicazione dei dati relativi ai pagamenti dell'Ente nella sezione "Amministrazione trasparente", osserva, tuttavia, la Sezione che quelli indicati nella risposta istruttoria, contrariamente a quanto affermato dal Comune, non risultano ancora pubblicati alla data odierna, né, tanto meno, risultano essere stati resi ostensivi quelli ulteriori comunque segnalati in fase istruttoria e riguardo ai quali l'Ente non ha fornito alcun riscontro.

Si rileva, pertanto, la violazione degli artt. 4 bis, comma 2, e 33 del D.lgs. n. 33/2013 (c.d. "Decreto trasparenza"), i quali impongono alle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 165/2001 la pubblicazione delle predette informazioni nella sotto-sezione <<pagamenti dell'amministrazione>> all'interno della sezione <<amministrazione trasparente>> (allegato A del d.lgs. n. 33/2013).

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

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

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

L'ostensione dei dati relativi all'ammontare dei debiti, alla tipologia di spesa sostenuta, all'ambito temporale di riferimento ed ai beneficiari, nonché alla capacità di smaltimento

degli impegni assunti dall'ente è un presupposto che il legislatore considera significativo ai fini della valutazione dell'efficienza della struttura amministrativa nella fase di gestione della spesa; sicché, la tempestività dei pagamenti è indice di sana gestione e, secondo la visione eurounitaria (direttiva 2011/7/UE), garantisce il corretto funzionamento del mercato interno.

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

Il rilievo sostanziale attribuito dal legislatore alla trasparenza viene preservato attraverso l'art. 46 del "Decreto trasparenza", il quale individua nella violazione degli obblighi di pubblicazione il presupposto di un'eventuale responsabilità dirigenziale, disciplinare e amministrativo-contabile a carico del dirigente-funziionario inadempiente, il quale è anche passibile, in caso di violazione dell'obbligo di pubblicazione di cui all'art. 4 bis, comma 2, della sanzione di cui al successivo art. 47.

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

9. 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 *"In merito alla poca movimentazione dei residui passivi (liquidazione e pagamenti) dei debiti già perfezionati si chiarisce che gli stessi saranno analiticamente attenzionati in sede rendiconto esercizio 2024"*.

La Sezione, nel rilevare l'assenza di alcun riscontro in ordine alle ragioni della liquidazione dei residui passivi vetusti, invita, ad ogni modo, 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.

10. 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	234.638,41	125.113,08	53,32
Titolo II	459.060,53	129.593,70	28,23
Titolo III	424.530,38	387,00	0,09
Totali	1.118.229,32	255.093,78	22,81
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	7.420.290,86	3.402.739,14	45,86
Titolo IV	-	-	-
Totale	7.420.290,86	3.402.739,14	45,86

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP

Infatti, a fronte di residui attivi iniziali di parte corrente ammontanti a € 1.118.229,32, le riscossioni in conto residui relativamente agli esercizi precedenti al 2022 sono state soltanto di € 255.093,78, pari al 22,81%.

Anche per i residui passivi di parte corrente è stato rilevato un basso indice di movimentazione, pari al 45,86%.

La gestione di parte capitale ha evidenziato, invece, una modesta capacità di riscossione (8,12%) e pagamento (41,25%) 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	308.032,06	25.000,00	8,12
Titolo V	-	-	-
Titolo VI	-	-	-
Totali	308.032,06	25.000,00	8,12
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	4.588.508,15	1.892.742,89	41,25

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP

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

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

L'Ente ha riferito in proposito che: *“L'amministrazione del Comune di Viggiano ha dato indicazioni, ai responsabili, di provvedere ad un'attenta valutazione degli accertamenti e degli impegni, dandone corso con la chiusura dell'esercizio 2024”*.

È stato, altresì, precisato, che: *“Il revisore ha attenzionato soprattutto i residui attivi e passivi attinenti alle OO.PP.”*.

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

11. 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 situazione particolarmente critica riguardo all'indicatore "% di riscossione dei crediti esigibili negli esercizi precedenti: Riscossioni c/residui/residui definitivi iniziali" pari al 12,61%.

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

In sede di riscontro l'Ente ha dichiarato che: *"L'Ente, anche su indicazioni del revisore, provvede ad una attenta riscossione degli accertamenti nei modi e nei termini previsti dalla normativa vigente sia per la parte corrente che in conto capitale, il tutto sarà aggiornato con il Conto consuntivo esercizio finanziario 2024"*.

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

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

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

Come ribadito dalla giurisprudenza contabile, si evidenzia, infine, che *"... l'inefficienza dell'attività di riscossione, imponendo il cospicuo accantonamento al fondo crediti di dubbia*

esigibilità e, nei casi di specifica destinazione (come per le sanzioni al codice stradale), anche il vincolo della cassa (cfr. 17/SEZAUT/2023/QMIG), determina il blocco di una parte significativa di risorse.

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

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

12. Recupero evasione tributaria

Nella tabella del questionario n. 54, pag. 21, relativamente alla TARSU/TIA/TARES/TARI risultano indicate riscossioni pur in assenza del prodromico accertamento.

In fase istruttoria si è, quindi, chiesto di chiarire l'incongruenza rilevata, nonché, con riferimento alle ulteriori entrate, di motivare riguardo all'apparente assenza di qualsiasi azione di recupero dell'evasione tributaria.

In sede di riscontro l'Ente ha dichiarato quanto segue: *"In merito al recupero evasione tributaria, il Comune di Viggiano sta provvedendo alla riscossione delle imposte e tasse che, di anno in anno ed a seguito di attenti accertamenti, crea la posta contabile. [...]"*

Con riferimento alle ulteriori entrate, il Comune di Viggiano ha posto in essere un puntuale programma di riscossione degli eventuali tributi riferiti ad anni pregressi; l'attività verrà riflessa nel Conto Consuntivo 2024".

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 in sede dei successivi controlli di legalità e regolarità ex art. 148 bis TUEL sui rendiconti degli esercizi finanziari successivi.

13. Indebitamento

Avendo la Sezione riscontrato che gli importi relativi al debito complessivo ed alla quota capitale rimborsata nel triennio 2020/2022 erano riportati in maniera difforme nei vari prospetti presenti nella relazione, in fase istruttoria si è chiesto di indicare quali fossero gli importi corretti e di motivare circa le incongruenze riscontrate.

In proposito l'Ente ha comunicato quanto segue: *"I dati corretti relativi al rimborso dei mutui nell'ultimo triennio del Comune di Viggiano è il seguente:*

ANNO	Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022
Oneri Finanziari	6.817,46	3.900,00	1.670,74
Quota Capitale	18.716,49	50.216,68	48.512,61

L'evoluzione del debito nei tre anni è stato il seguente:

Anno	2020	2021	2022
Residui Debito	148.274,27	129.557,78	79.228,96
Nuovi prestiti	0	0	0
Prestiti rimborsati	18.716,49	50.328,82	48.512,61
Estinzione anticipata	0	0	0
Totale fine anno	129.557,78	79.228,96	30.716,35

Nel prendere atto del riscontro fornito, osserva la Sezione che per il 2021 ed il 2022 gli importi indicati alla voce *"prestiti rimborsati"*, rettificati rispetto a quelli riportati nella

relazione, non trovano più corrispondenza con gli impegni riportati alla voce *“Titolo 4: Rimborso di prestiti”* del foglio 5 BDAP – Riepilogo spese per titoli in relazione alle annualità indicate.

La Sezione non può, quindi, esimersi dal segnalare come la risposta fornita denoti, all'evidenza, una superficialità nella gestione di una materia di estrema importanza qual è quella dell'indebitamento, stante l'evidente difformità degli importi comunicati rispetto a quelli trasmessi alla BDAP.

Si invita, pertanto, il Comune di Viggiano a provvedere con sollecitudine alla verifica delle rassegnate informazioni riguardo ai prestiti in essere, con conseguente eventuale necessità di pronta rettifica dei dati inviati alla BDAP.

14. Debiti fuori bilancio

Il Revisore ha dichiarato a pag. 17 della relazione che nel corso del 2022 erano stati riconosciuti e finanziati debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 194 Tuel per € 3.059,64.

Nel questionario DFB trasmesso dall'Ente tramite l'applicativo ConTe è stato indicato, invece, che nel 2022 erano stati riconosciuti debiti fuori bilancio per € 40.381,83

Inoltre, l'Organo di revisione ha dichiarato nella relazione (pag. 12) che nel conto del tesoriere al 31/12/2022 erano indicati pagamenti per azioni esecutive pari a € 15.440,54.

In sede istruttoria si è, quindi, chiesto, di comunicare l'importo corretto dei debiti fuori bilancio riconosciuti nel 2022, nonché di fornire chiarimenti sulla natura delle suddette azioni esecutive, sulla regolarizzazione del relativo pagamento e se le stesse fossero correlate o meno a debiti fuori bilancio.

Con la nota di riscontro l'Ente ha comunicato che: *“Nell'esercizio finanziario 2022 sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio come dal seguente prospetto:*

	Importo singolo debito	Data in cui l'Ente è venuto a	Tipologia	Delibera di riconoscimento	Data delibera di riconoscimento	Data pagamento
--	------------------------------	-------------------------------------	-----------	-------------------------------	---------------------------------------	-------------------

		conoscenza del debito				
	€ 938,41	12/01/2022	Sentenza esecutiva	Consiglio Comunale n. 6	14/04/2022	02/015/2022
	€ 2.121,23	26/02/2022	Sentenza Tar	Consiglio Comunale n. 24	02/08/2022	09/08/2022
Totale						3.059,64

precisando quanto in appresso: *“La somma di € 15.440,54 fa riferimento ad un pignoramento che risale all'esercizio finanziario 2014 e che allo stesso, in data del 31/12/2024, non è stato dato corso; si ritiene pertanto che questo sia stato già soddisfatto e che le ditte interessate non abbiano provveduto a rimuovere il provvedimento di pignoramento. Le ditte interessate sono: MARKER SRL per € 13.640,54 e LUCANA UTENSILI DA ICOL per € 1.800,00”.*

Nel prendere atto, dal riscontro fornito, che l'importo corretto dei debiti fuori bilancio riconosciuti nel 2022 è quello di € 3.059,64 indicato nella relazione, e non già quello di € 15.440,54 riportato nel questionario DFB, si invita l'Ente a provvedere alla trasmissione della versione corretta di tale ultimo documento tramite l'applicativo menzionato.

Con riguardo, poi, al pignoramento di € 15.440,54, in relazione al quale è stato riferito che *“le ditte interessate non [hanno] provveduto a rimuover[lo]”*, nonostante sia *“stato già soddisfatto”*, si sollecita il Comune di Viggiano ad attivarsi affinché esso possa essere eliminato dal conto del tesoriere.

15. Spesa del personale

L'Organo di revisione, nella relazione, pag. 16, ha dichiarato che erano stati rispettati:

- l'obbligo di riduzione della spesa di personale disposto dall'art. 1, comma 557 (o 562), della legge n. 296/2006 rispetto al valore medio del triennio 2011/2013 per i Comuni soggetti nel 2015 al patto di stabilità;

- l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale come previsto dall'art. 23, comma 2, del D.lgs. n. 75/2017, che non può superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2016.

In fase istruttoria si è chiesto, pertanto, l'invio di un prospetto analitico che ne dimostrasse l'osservanza.

Quanto al primo limite, il Comune di Viggiano ha riferito quanto segue: *"Per quanto riguarda il disposto dell'art. 1, comma 557 (o 562) della legge 296/2006 rispetto al valore medio del triennio 2011-2013, si riporta nel prospetto di seguito la spesa sostenuta nel triennio:*

Anno	Stipendi ed oneri	Intervento 103	Irap	Totale	Componenti escluse	Netto
2011	1.106.777,71	20.484,08	74.094,89	1.201.356,68	242.507,06	958.849,62
2012	1.170.916,06	0	99.040,89	1.269.956,95	257.796,83	1.012.160,12
2013	1.175.164,18	0	102.861,88	1.278.026,06	263.554,51	1.014.471,55
Totale	3.452.857,95	20.484,08	275.997,66	3.749.339,69	763.858,40	2.985.481,29
	Media			1.249.779,90		995.160,43

Si dichiara altresì che le spese per il personale a consuntivo esercizio finanziario sono state complessivamente € 1.117.744,78 (Redditi da lavoro dipendente) ed € 84.212,56 per IRAP la cui somma è € 1.201.957,34 come riportato nel prospetto e nel rispetto del vincolo succitato".

Dall'esame del riscontro testé riportato emerge che il Comune di Viggiano non ha rispettato il vincolo *de quo*.

Ed invero, in disparte la circostanza per la quale nella relazione, pag. 16, l'Organo di revisione ha indicato che il valore medio del triennio 2011/2013 era pari a € 1.011.547,93, e non già a € 995.160,43 come indicato nel prospetto innanzi riportato, il vincolo risulta, ad ogni modo, superato, avendo l'Ente affermato che il totale delle *"spese per il personale a consuntivo esercizio finanziario"* è pari a € 1.201.957,34, importo, quest'ultimo, superiore ad entrambi i valori in precedenza riportati.

In proposito, osserva la Sezione che la disposizione vincolistica recata dall'art. 1, comma 557, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, pone limiti ad aggregati importanti della spesa, quale quella del personale, ai fini del rispetto dei saldi finanziari e del conseguimento degli equilibri di bilancio.

Stabilisce, infatti, il menzionato comma che: *“Ai fini del concorso delle autonomie regionali e locali al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, gli enti sottoposti al patto di stabilità interno assicurano la riduzione delle spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, garantendo il contenimento della dinamica retributiva e occupazionale (...)”*.

Inoltre, al successivo comma 557-quater, introdotto dall'art. 3, comma 5-bis, D.L. 24 giugno 2014, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 agosto 2014, n. 114, è stato specificato che *“Ai fini dell'applicazione del comma 557, a decorrere dall'anno 2014 gli enti assicurano, nell'ambito della programmazione triennale dei fabbisogni di personale, il contenimento delle spese di personale con riferimento al valore medio del triennio precedente alla data di entrata in vigore della presente disposizione”*.

Va, altresì, considerata la previsione sanzionatoria che discende dallo sfioramento del limite di spesa fissato dall'art. 1, comma 557 della legge n. 296/2006, recata dal comma 557-ter, secondo cui *“In caso di mancato rispetto del comma 557, si applica il divieto di cui all'art. 76, comma 4, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133”*, vale a dire il divieto di compiere assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione continuata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto.

Al riguardo, la Sezione di controllo per la Lombardia, con la deliberazione n. 41/2023/PRSP, ha avuto modo di osservare quanto segue: *“Le norme in commento, nel prevedere gli obblighi di contenimento della spesa riguardante l'intero aggregato della “spesa di personale”, fissano principi generali di coordinamento della finanza pubblica finalizzati a garantire il concorso degli enti territoriali al conseguimento degli obiettivi sovranazionali posti a salvaguardia della stabilità finanziaria della moneta comune (cfr., ex plurimis, Corte cost., sent. n. 218/2015); per tale motivo le stesse assumono carattere imperativo, la cui cogenza le rende inderogabili al di fuori dei casi tassativamente previsti dal legislatore (cfr. Corte conti, sez. contr. Lombardia, del. nn. 154/2011/PAR e 281/2014/PAR e Corte conti, sez. aut., del. 27/2013/QMIG,*

richiamate, da ultimo dalla deliberazione della Sezione regionale di controllo per le Marche n. 121/2021/PRSE)".

Mette conto evidenziare, inoltre, che la Corte costituzionale ha chiarito che le disposizioni di cui alla norma in esame *"costituiscono principi fondamentali nella materia del coordinamento della finanza pubblica, in quanto pongono obiettivi di riequilibrio..."* (sentenza n. 108/2011); e ciò in considerazione del fatto che *"la spesa per il personale costituisce [...] un importante aggregato della spesa di parte corrente, con la conseguenza che le disposizioni relative al suo contenimento assurgono a principio fondamentale della legislazione statale"* (sentenza n. 69 del 2011, che richiama la sentenza n. 169 del 2007)".

In proposito, la giurisprudenza contabile ha avuto modo di evidenziare come *"La peculiare caratterizzazione dell'art.1, comma 557, della legge n. 296/2006, quale "principio fondamentale nella materia del coordinamento della finanza pubblica", comporta che, ove la legge non abbia espressamente derogato alla suddetta disposizione, la stessa continuerà a trovare applicazione"* (cfr. Sez. Reg. Contr. Veneto, deliberazioni nn. 177/2021/PAR e 81/2023/PAR).

L'obbligo di contenimento della spesa di personale, pertanto *"permane, a carico degli enti territoriali (...) secondo il parametro individuato dal comma 557-quater, da intendere in senso statico, con riferimento al triennio 2011-2013"* (Sezione delle autonomie n. 16/2016/QMIG), non essendo ammissibile *"che la sterilizzazione degli effetti della stessa, ai fini del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, possa essere ricavata in via interpretativa dal sistema"* (cfr. Sezione Lombardia n. 97/2016/QMIG).

Alla luce delle irregolarità riscontrate nei termini che precedono, si raccomanda all'Ente, per il futuro, di programmare i propri fabbisogni assunzionali nel rispetto del quadro normativo sopra delineato, adottando azioni, da modulare nell'ambito della propria autonomia, tali da assicurare il contenimento della spesa di personale entro i limiti recati dalle disposizioni di cui ai commi 557 e seguenti dell'art. 1 della legge n. 296/2006.

Per quanto concerne, invece, l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale come previsto dall'art. 23, comma

2, del D.lgs. n. 75/2017, in riscontro alla richiesta istruttoria sono state allegate le determinazioni DSG nn. 1669/2017 del 31/10/2017 e 1087 del 21/12/2022, concernenti, rispettivamente, la costituzione del fondo nel 2017 e nel 2022.

Dall'analisi della documentazione prodotta, risulterebbe lo sfioramento da parte dell'Ente del tetto di spesa per le risorse destinate al trattamento accessorio del personale con riferimento all'esercizio in esame.

Ed invero, dal prospetto allegato alla determinazione di costituzione del fondo nel 2022 si evince che il "Totale delle voci soggette a vincolo" (prima ancora del computo del fondo posizioni organizzative), è pari a € 106.328,53:

Costituzione del Fondo risorse contrattazione integrativa ai sensi del CCNL 21 maggio 2018 (ALL. A)

DESCRIZIONE	IMPORTI
Risorse stabili	
(1) UNICO IMPORTO CONSOLIDATO ANNO 2017 - (ART. 67 C.1 CCNL 21.5.2018) - Come certificato dall'organo di revisione contabile	87.520,00
(2) (A DEDURRE) RISORSE DESTINATE NEL 2017 A FINANZIARE P.O. (SOLO ENTI CON DIRIGENZA)	
(3a) INCREMENTO DI EURO 83,20 SU BASE ANNUA PER DIPENDENTE (IN SERVIZIO AL 31.12.2015) (ART. 67, C. 2, LETT. A)	2.882,00
(3b) DIFFERENZE DEGLI INCREMENTI RETRIBUTIVI A REGIME PER LE PROGRESSIONI ORIZZONTALI (ART. 67, C. 2, LETT. B)	2.713,00
(3c) INCREMENTO DELLE DOTAZIONI ORGANICHE DA STABILIZZAZIONI ART. 20 DLGS 75/2017 (ART. 67, C. 2, LETT. H)	
(4) R.I.A. E ASSEGNI AD PERSONAM NON PIU' CORRISPONDI AL PERSONALE CESSATO DAL SERVIZIO	11.687,00
(5) EVENTUALI RISORSE RIASSORBITE (ART. 2, C. 3, D.LGS. 30 MARZO 2001, n. 165)	
(6a) ONERI TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE TRASFERITO (QUOTA OBBLIGHI DI LEGGE)	
(6b) ONERI TRATTAMENTO ECONOMICO DEL PERSONALE TRASFERITO (QUOTA SCELTE DELL'ENTE)	
(7) RIDUZIONI STABILI DEL FONDO PER LAVORO STRAORDINARIO	
(8) MAGGIORI TRATTAMENTI ECONOMICI PER INCREMENTO STABILE DELLE DOTAZIONI ORGANICHE	
(9) TRATTAMENTO ECONOMICO ACCESSORIO DEL PERSONALE STABILIZZATO (ART. 20, D.LGS. 75/2017)	
(10) (A DEDURRE) EVENTUALI DECURTAZIONI	
	0
	3.999,47
TOTALE RISORSE STABILI	100.582,53
a) Risorse variabili soggette a limitazione	
(12) SPONSORIZZAZIONI, ACCORDI COLLABORAZIONE, ECC. - (ART. 43, L. 449/1997; ART. 15, C.1, LETT. D), CCNL 1998-2001)	
(13) RECUPERO EVASIONE ICI - (ART. 4, C.3, CCNL 2000-2001; ART. 3, C. 57, L. 662/1996, ART. 50, C.1, LETT. P), D.LGS 446/1997)	
(14) INTEGRAZIONE 1,2% - (ART. 67, C.4, CCNL 21.5.2018)	11.121,00
(15) MESSI NOTIFICATORI - (ART. 54, CCNL 14.9.2000)	
(16) PERSONALE DELLE CASE DA GIOCO - (ART. 63, C. 3, LETT. G), CCNL 21.5.2018)	
(17) COMPENSI UNA TANTUM (FRAZIONE DI R.I.A.) PER PERSONALE CESSATO (ART. 67, C.3, LETT. D), CCNL 21.5.2018)	
(18) CONSEGUIMENTO DEGLI OBIETTIVI DELL'ENTE (ART. 67, C. 5, CCNL 21.5.2018)	
(A DEDURRE) DECURTAZIONI DEL FONDO - RISORSE VARIABILI	
Totale Risorse variabili soggette a limitazione (art. 23, D.Lgs. 75/2017)	11.121,00
b) Risorse variabili non soggette a limitazione	
(19) EVENTUALI RISORSE RESIDUE ANNI PRECEDENTI - (ART. 68, C.1, CCNL 21 MAGGIO 2018)	
(20) RISORSE PIANI RAZIONALIZZAZIONE E RIQUALIFICAZIONE SPESA - (ART. 15, C. 1, LETT. K); ART. 16, COMMI 4-5-6, DL 98/2011)	
(21) INCENTIVI PER FUNZIONI TECNICHE - (ART. 67, C. 3, LETT. C), CCNL 21.5.2018)	30.234,00
(22) SPONSORIZZAZIONI, ACCORDI DI COLLABORAZIONI, COMPENSI ISTAT, ECC. - (ART. 43, L. 449/1997; ART. 15, C.1, LETT. D), CCNL 1998-2001)	
(23) EVENTUALI RISPARMI DELLA GESTIONE DEL FONDO PER LAVORO STRAORDINARIO - (ART. 67, C. 3, LETT. C), CCNL 21.5.2018)	
(24) INTEGRAZIONE DEL FONDO PER TRASFERIMENTI DI PERSONALE - (ART. 67, C. 3, LETT. K), CCNL 21.5.2018)	
(25) COMPENSI PROFESSIONALI LEGALI IN RELAZIONE A SENTENZE FAVOREVOLI - (ART. 27, CCNL 14/9/2000)	
(26) INCENTIVO PER POTENZIAMENTO RISCOSSIONE ENTRATE - (ART. 1, C. 1091, L. 145/2018)	
Totale Risorse variabili non soggette a limitazione	30.234,00
TOTALE RISORSE VARIABILI	41.355,00
TOTALE	141.937,53
TOTALE DELLE VOCI SOGGETTE A VINCOLO	106.328,53
(A SOMMARE) FONDO POSIZIONI ORGANIZZATIVE FINANZIATO DA BILANCIO (SOLO PER ENTI SENZA DIRIGENZA)	72.000,00
TOTALE COMPLESSIVO DELLE VOCI SOGGETTE A VINCOLO	178.328,53

che si rivela, quindi, superiore al limite massimo di € 105.678,00 relativo all'esercizio 2016 (il cui importo è indicato nella suddetta determinazione del 2017).

Sul tema assume rilevanza il disposto di cui all'articolo 40, comma 3-quinquies del D.lgs. n. 165/2001 a mente del quale *"... In caso di superamento di vincoli finanziari accertato da parte delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, del Dipartimento della funzione pubblica o del Ministero dell'economia e delle finanze è fatto altresì obbligo di recupero nell'ambito della sessione negoziale successiva, con quote annuali e per un numero massimo di annualità corrispondente a quelle in cui si è verificato il superamento di tali vincoli. Al fine di non pregiudicare l'ordinata prosecuzione dell'attività amministrativa delle amministrazioni interessate, la quota del recupero non può eccedere il 25 per cento delle risorse destinate alla contrattazione integrativa ed il numero di annualità di cui al periodo precedente, previa certificazione degli organi di controllo di cui all'articolo 40-bis, comma 1, è corrispondentemente incrementato. In alternativa a quanto disposto dal periodo precedente, le regioni e gli enti locali possono prorogare il termine per procedere al recupero delle somme indebitamente erogate, per un periodo non superiore a cinque anni, a condizione che adottino o abbiano adottato le misure di contenimento della spesa di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, dimostrino l'effettivo conseguimento delle riduzioni di spesa previste dalle predette misure, nonché il conseguimento di ulteriori riduzioni di spesa derivanti dall'adozione di misure di razionalizzazione relative ad altri settori anche con riferimento a processi di soppressione e fusione di società, enti o agenzie strumentali. Le regioni e gli enti locali forniscono la dimostrazione di cui al periodo precedente con apposita relazione, corredata del parere dell'organo di revisione economico-finanziaria, allegata al conto consuntivo di ciascun anno in cui è effettuato il recupero"*. Laddove confermati gli importi indicati nel sopra riportato prospetto, con conseguente sforamento del limite 2016, si rende necessario, pertanto, provvedere al recupero integrale dell'eccedenza nei termini di cui alla richiamata normativa.

16. Organismi partecipati

Con riferimento ai rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'Ente e le sue società partecipate, il Revisore ha segnalato nella relazione (pag. 20) che era stata effettuata la conciliazione dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati.

Nella medesima relazione (e nel questionario, pag. 28) l'Organo di revisione ha, altresì, specificato che: *"i prospetti dimostrativi di cui all'art. 11, comma,6, lett. j), d.lgs. n.118/2001 riportanti i debiti e i crediti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati recano l'asseverazione, oltre che del presente Organo di revisione, anche dell'organo di controllo dei relativi enti e società controllati e partecipati, tranne che per l'Acquedotto Lucano S.p.A.*

La partecipata, con nota del 14.04.2023 prot. 12370/23, ha comunicato i dati relativi ai crediti/debiti con il Comune di Viggiano, precisando che "i revisori ad oggi non possono asseverare i dati indicati che sono suscettibili di variazioni, fino all'approvazione del Bilancio al 31/12/2022".

In sede istruttoria si è, quindi, chiesto di comunicare se l'asseverazione dei rapporti creditori e debitori con Acquedotto Lucano S.p.A. fosse stata, *medio tempore*, effettuata.

Con la nota di riscontro l'Ente ha rappresentato quanto segue: *"L'asseverazione dei rapporti creditori e debitori con Acquedotto Lucano S.p.A. medio tempore non è stata effettuata, in quanto la società Acquedotto Lucano S.p.A., nonostante i numerosi solleciti da parte dell'ente Comune di Viggiano, non ha mai trasmesso l'asseverazione definitiva da parte dei revisori dei dati indicati nella nota del 14/04/2023 (prot. 12370/23) nonostante l'intervenuta approvazione del bilancio al 31/12/2022".*

Nel prendere atto che l'informativa di cui all'art. 11, comma,6, lett. j), d.lgs. n.118/2001 non reca la doppia asseverazione a causa dell'inerzia in tal senso della società Acquedotto Lucano S.p.A., rammenta la Sezione che la stessa risulta essere sempre necessaria al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità ai dati e che la nota informativa deve evidenziare analiticamente le eventuali discordanze e le relative motivazioni.

La Sezione delle Autonomie, con deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG, ha, infatti, chiarito che: *"Fermo restando la responsabilità dell'organo esecutivo dell'ente territoriale, ... l'obbligo di asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di revisione sia degli enti*

territoriali sia degli organismi controllati/partecipati, per evitare eventuali incongruenze e garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori. L'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio, senza previsione di compensi aggiuntivi. ... In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011) ...".

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

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

Tale informativa deve essere asseverata dai rispettivi organi di revisione e, in caso di discordanze (di cui è necessario fornire la motivazione), l'Ente deve assumere senza

indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

Il disposto di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del D.lgs. n. 118/2011 afferisce ai rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune: l'attendibilità delle risultanze contabili dell'Ente è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio.

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

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

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

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

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

La giurisprudenza contabile ha avuto, inoltre, modo di precisare che *"Al fine di evitare che sia minato l'equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata, oltre che quello del singolo ente territoriale che vi partecipa, ... è necessaria la trasparenza dei rispettivi bilanci"*.

dovendo la dimensione finanziaria essere rappresentata in modo intelligibile attraverso il rispetto di “regole di bilancio numeriche” solide, specifiche e coerenti con il settore allargato, previste quali requisiti dei quadri di bilancio degli Stati membri dalla direttiva europea 2011/85/UE dell’8 novembre 2011 attuata dall’Italia con il D Lgs. 4 marzo 2014, n. 54.

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

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

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

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

17. Parametri obiettivi di deficitarietà

Dall'esame dello schema di rendiconto trasmesso dall'Ente alla BDAP si è rilevata la mancata compilazione del Foglio 32 - All. 1) Parametri comuni, cui ha fatto seguito richiesta istruttoria di invio dei dati mancanti.

In sede di riscontro l'Ente ha dichiarato che: *"... per un mero errore di trasmissione dei dati alla BDAP, non risulta trasmesso l'All 1 (si provvederà in seguito, con tempestività). Si riporta di seguito, debitamente elaborato ed allegato alla delibera di consiglio di approvazione del rendiconto esercizio 2022.*

PARAMETRI ENTI STRUTTURALMENTE DEFICITARI PER IL TRIENNIO 2019 - 2021
DECRETO MINISTERIALE DEL 18/12/2018

Parametro	Definizione	Valore Indicatore	Soglia	Positivo
P1	INCIDENZA SPESE RIGIDE (RIPIANO DISAVANZO, PERSONALE E DEBITO) SU ENTRATE CORRENTI [Ripiano disavanzo a carico dell'esercizio + Impegni (Macroaggregati 1.1 "Redditi di lavoro dipendente" + pdc 1.02.01.01.000 "IRAP" - FPV entrata concernente il Macroaggregato 1.1 + FPV personale in usata 1.1 + 1.7 "Interessi passivi" + Titolo 4 Rimborsi prestiti)] / (Accertamenti primi tre titoli Entrate)	10.48%	> 48	no
P2	INCIDENZA DEGLI INCASSI DELLE ENTRATE PROPRIE SULLE PREVISIONI DEFINITIVE DI PARTE CORRENTE Totale incassi c/competenza e c/residui (pdc E.1.01.00.00.000 "Tributi" - "Compartecipazioni di tributi" E.1.01.04.00.000 + E.3.00.00.00.000 "Entrate	50.94%	< 22	no
P3	ANTICIPAZIONI CHIUSE SOLO CONTABILMENTE Anticipazione di tesoreria all'inizio dell'esercizio successivo / max previsto dalla norma	0.0%	> 0	no
P4	SOSTENIBILITA' DEBITI FINANZIARI Impegni (Totale 1.7 "Interessi passivi" - "Interessi di mora" (U.1.07.00.02.000) - "Interessi per anticipazioni prestiti" (U.1.07.00.04.000) + Titolo 4 della spesa - estinzioni anticipate) - (Accertamenti Entrate categoria E.4.02.00.00.000 "Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da amministrazioni pubbliche") + Trasferimenti in conto capitale per assunzione di debiti dell'amministrazione da parte di amministrazioni pubbliche (E.4.03.01.00.000) + Trasferimenti in conto capitale da parte di amministrazioni pubbliche per cancellazione di debiti dell'amministrazione (E.	0.26%	> 16	no
P5	SOSTENIBILITA' DISAVANZO EFFETTIVAMENTE A CARICO DELL'ESERCIZIO Disavanzo iscritto in spesa del conto del bilancio / Accertamenti dei titoli 1, 2 e 3 delle entrate	0.0%	> 1,2	no
P6	DEBITI RICONOSCIUTI E FINANZIATI Importo debiti fuori bilancio riconosciuti e finanziati / Totale impegni titolo 1 e titolo 2	0.0%	> 1	no
P7	DEBITI IN CORSO DI RICONOSCIMENTO + DEBITI RICONOSCIUTI E IN CORSO DI FINANZIAMENTO (Importo debiti fuori bilancio in corso di riconoscimento + Importo debiti fuori bilancio riconosciuti e in corso di finanziamento) / Totale accertamento entrate	0.0%	> 0,6	no
P8	INDICATORE CONCERNENTE L'EFFETTIVA CAPACITA' DI RISCOSSIONE (RIFERITO AL TOTALE DELLE ENTRATE) % di riscossione complessiva: (riscossioni c/comp + riscossioni c/residui) / (Accertamenti + residui definitivi iniziali)	66.86%	< 47	no

Nel prendere atto che nel 2022 il Comune di Viggiano ha rispettato tutti i parametri di deficitarietà, osserva, tuttavia, la Sezione che l'Ente non ha ancora provveduto alla preannunciata trasmissione dei relativi dati alla BDAP.

Essendosi verificato che la riscontrata criticità riguarda anche le annualità precedenti a quelle in esame e che interessa pure l'esercizio finanziario 2023, si invita, pertanto, l'Ente a procedere con sollecitudine al suddetto invio, con riserva di verificare l'avvenuto

adempimento in occasione del controllo sui rendiconti degli esercizi finanziari successivi a quello in esame.

18. Errori nella compilazione del questionario e della relazione

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

1. all'alimentazione del fondo pluriennale vincolato, sia di parte corrente che di parte capitale;
2. all'avvenuta allegazione al rendiconto dell'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti;
3. agli importi delle spese correnti e in conto capitale;
4. all'adozione della delibera di ricognizione dei fondi PNRR "non nativi";
5. ai contributi straordinari;
6. al riaccertamento dei residui;
7. al fondo crediti di dubbia esigibilità circa l'esercizio della facoltà di cui all'art. 107-bis, d.l. n. 18/2020, come modificato dall'art. 30-bis del d.l. n. 41/2021.

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

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

contabile, costituisce un indispensabile supporto informativo per un'adeguata e completa rappresentazione dei profili gestionali di maggior rilievo (efficacia della spesa, livello di realizzazione delle politiche di settore, rischi connessi alle gestioni in disavanzo, misure correttive da adottare)» (cfr. Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 7/SEZAUT/2021/INPR).

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

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

P.Q.M.

La Sezione Regionale di Controllo per la Basilicata segnala al Comune di Viggiano (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 13 marzo 2025.

Il Relatore

F.to Dott.ssa Antonella Romanelli

Il Presidente

F.to Dott. Giuseppe Tagliamonte

Depositata in Segreteria il 18 marzo 2025

Il Funzionario

Preposto ai Servizi di Supporto

F.to Dott. Giovanni Cappiello