



CORTE DEI CONTI

REPUBBLICA ITALIANA

La Corte dei conti

Sezione di controllo per la Regione siciliana

Nell'adunanza del 12 dicembre 2024, composta dai Magistrati:

Salvatore PILATO	- Presidente
Giuseppe GRASSO.	- Consigliere
Giuseppe VELLA	- Primo Referendario - Relatore
Antonio CATANZARO	- Primo Referendario
Massimo Giuseppe URSO	- Primo Referendario

Visto l'art. 100, secondo comma, e gli artt. 81, 97 primo comma, 28 e 119 ultimo comma 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;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Visto l'art. 23 del R.D.L.gs. 15 maggio 1946, n. 455, *Approvazione dello Statuto della Regione siciliana*;

Visto il decreto legislativo 6 maggio 1948, n. 655, *Istituzione di sezioni della Corte dei conti per la Regione siciliana*;

Visto il decreto legislativo 18 giugno 1999, n. 200, *Norme di attuazione dello Statuto*

speciale della Regione siciliana recante integrazioni e modifiche al decreto legislativo n. 655/1948;

Visto il decreto legislativo 27 dicembre 2019, n. 158, *Norme di attuazione dello statuto speciale della Regione siciliana in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, dei conti giudiziari e dei controlli, come modificato dal decreto legislativo 18 gennaio 2021, n. 8;*

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

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

Visto l'art. 3 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Esaminati i questionari sui rendiconti di gestione fino all'esercizio finanziario 2023, redatti dall'Organo di revisione del Comune di Ferla (SR), sulla base dei criteri indicati dalla Sezione delle autonomie;

Vista l'istruttoria del 22.12.2022, prot. CDC n. 9070, a cui il Comune dava riscontro con nota del 23.01.2023;

Vista l'integrazione istruttoria riguardante il rendiconto 2023, avvenuta tramite apposita nota, acquisita al prot. CDC n. 7341 del 25.9.2024, alla quale è stato dato riscontro con nota dell'amministrazione comunale acquisita al prot. CDC n. 8119 del 17.10.2024;

Viste le osservazioni formulate dal Magistrato istruttore in sede di deferimento;

Vista l'ordinanza del Presidente della Sezione di controllo n. 93/2024, con la quale la Sezione medesima è stata convocata in data odierna;

Udito il relatore, Primo Referendario dott. Giuseppe Vella,

ha pronunciato la seguente

DELIBERAZIONE
nei confronti del Comune di Ferla (SR)
- Rendiconto della gestione fino all'anno 2023-

PREMESSO CHE

La Sezione nell'ambito delle attività di controllo finanziario sugli enti locali ha verificato le risultanze fino al rendiconto 2023 del Comune di Ferla ad integrazione e completamento della precedente attività istruttoria che si fermava al rendiconto 2021, avviata con richiesta del 22.12.2022, prot. CDC n. 9070, a cui il Comune dava riscontro con nota del 23.01.2023.

L'integrazione istruttoria riguardante il rendiconto 2023 è avvenuta tramite apposita nota di richiesta, acquisita al prot. CDC n. 7341 del 25.9.2024, alla quale è stato dato riscontro con nota dell'amministrazione comunale acquisita al prot. CDC n. 8119 del 17.10.2024.

E' stata, inoltre, oggetto di analisi la seguente documentazione:

- il questionario sui rendiconti dell'esercizio 2023 e la relazione dell'Organo di revisione relativa al rendiconto 2023, di cui al comma 166 dell'art. 1 della legge 266/2005, prodotte ai sensi dell'art. 239 del Tuel;
- gli schemi di bilancio presenti nella Banca dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP).

Dalla documentazione acquisita agli atti, in sede di verifica dei rendiconti, è emerso che il Comune di Ferla non è da considerarsi strutturalmente deficitario e soggetto ai controlli di cui all'art. 243 del Tuel, inoltre, nel corso dell'esercizio 2023, non sono state effettuate segnalazioni ai sensi dell'art. 153, comma 6, del TUEL per il costituirsi di situazioni tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio.

Ciò posto, il Magistrato istruttore, considerato che il contraddittorio con l'Ente si è già instaurato in via cartolare e che le criticità emerse trovano riscontro documentale, ha chiesto al Presidente della Sezione di sottoporre le risultanze dell'istruttoria svolta sul Comune di Ferla (SR) all'esame del Collegio.

Con ordinanza del Presidente n. 93/2024, la Sezione è stata convocata in data odierna.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, co. 166 ha previsto 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"*, svolgono verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli Enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli Enti locali (co. 166), i bilanci di previsione ed i rendiconti. La magistratura contabile ha sviluppato le verifiche sulla gestione finanziaria degli Enti locali, in linea con le previsioni contenute nell'art. 7, co. 7 della legge 5 giugno 2003, n. 131, quale controllo ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, che ha la caratteristica di finalizzare le verifiche della magistratura contabile all'adozione di effettive misure correttive da parte degli Enti interessati. L'art. 3, co. 1 lett. e) del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha introdotto nel TUEL l'art. 148-bis, significativamente intitolato *"Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali"*, il quale prevede 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 23 dicembre 2005, n. 266, 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"*. Ai fini della verifica in questione la magistratura contabile deve accertare 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"*. In base all'art. 148-bis, comma 3, del TUEL, qualora le Sezioni regionali della Corte accertino la sussistenza *"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"*, gli Enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di

accertamento, *“i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio”* e a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi sono idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi o di esito negativo della valutazione, *“è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria”*. Come precisato dalla Corte costituzionale (sentenza n. 60/2013), l'art. 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'art. 148-bis del D.lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del D.L.n. 174 del 2012, hanno istituito ulteriori tipologie di controllo, estese alla generalità degli Enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, ascrivibili a controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio. Tali controlli si collocano, pertanto, su un piano nettamente distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa di natura collaborativa, almeno per quel che riguarda gli esiti del controllo spettante alla Corte dei conti sulla legittimità e sulla regolarità dei conti. Queste verifiche sui bilanci degli Enti territoriali sono compatibili con l'autonomia di Regioni, Province e Comuni, in forza del supremo interesse alla legalità costituzionale - finanziaria e alla tutela dell'unità economica della Repubblica perseguito dai suddetti controlli di questa Corte in riferimento agli artt. 81, 119 e 120 Cost. Alla Corte dei conti è, infatti, attribuito il vaglio sull'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche a tutela dell'unità economica della Repubblica, in riferimento a parametri costituzionali (artt. 81, 119 e 120 Cost.) e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.): equilibrio e vincoli che trovano generale presidio nel sindacato della Corte dei conti quale magistratura neutrale ed indipendente, garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico. Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale), che, nel comma premesso al comma 1 all'art. 97 Cost., richiama il complesso delle

pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico. La giurisprudenza costituzionale ha precisato contenuti e fondamento di tale forma di controllo anche a seguito dei successivi interventi legislativi (cfr. la sentenza n. 39 del 2014, che richiama altresì le sentenze n. 60 del 2013, n. 198 del 2012, n. 179 del 2007), affermando che il controllo finanziario attribuito alla Corte dei conti (e, in particolare, quello che questa è chiamata a svolgere sui bilanci preventivi e sui rendiconti consuntivi degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale) va ascritto alla categoria del sindacato di legalità e di regolarità – da intendere come verifica della conformità delle (complessive) gestioni di detti enti alle regole contabili e finanziarie – e ha lo scopo di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive, funzionali a garantire l'equilibrio del bilancio e il rispetto delle regole contabili e finanziarie, in una prospettiva non più statica (come il tradizionale controllo di legalità regolarità) ma dinamica.

Da ultimo, il Giudice delle Leggi, con la sentenza n. 18 del 14 febbraio 2019, ha confermato che la vigente disciplina risponde all'esigenza di verificare il rispetto dei vincoli nazionali ed europei mediante il vaglio da parte di una magistratura specializzata, in modo da affrancare il controllo da ogni possibile contaminazione di interessi che privilegiano, non di rado, la sopravvivenza di situazioni patologiche rispetto al trasparente ripristino degli equilibri di bilancio e della sana gestione finanziaria, elementi che il novellato art. 97, comma 1, Cost., collega alla garanzia di legalità, imparzialità ed efficacia dell'azione amministrativa.

Stante la natura di tale tipologia di controllo, ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, il Consiglio comunale deve essere informato dei contenuti della pronuncia specifica adottata dalla Corte ai sensi dell'art. 148 bis TUEL, allorché sia accertata la presenza di gravi anomalie contabili o gestionali; ad esso, infatti, è riservata, quale organo di indirizzo e di controllo politico-amministrativo dell'ente locale, la competenza esclusiva a deliberare le citate misure correttive, previa auspicabile proposta della Giunta comunale.

Qualora le irregolarità esaminate dalla Sezione regionale non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148-bis, co. 3 del TUEL, siffatta funzione del controllo sui bilanci di questa Corte suggerisce di segnalare agli enti anche irregolarità contabili non gravi o meri sintomi di precarietà, soprattutto se accompagnate e potenziate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, anche al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun ente. In ogni caso, l'ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni che ha ricevuto e ad adottare interventi idonei per addivenire al loro superamento. L'esame della Corte è limitato ai profili di criticità ed irregolarità segnalati nella pronuncia, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non può essere considerata quale implicita valutazione positiva.

Nell'ambito di tale tipologia di controlli finanziari, particolare rilevanza assume la possibilità, giuridica e fattuale, di applicare la disciplina sul c.d. "dissesto guidato", prevista l'art. 6, comma 2, del d. lgs n. 149/2011.

La disposizione appena richiamata così dispone: "Qualora dalle pronunce delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti emergano, anche a seguito delle verifiche svolte ai sensi dell'articolo 5 del presente decreto e dell'articolo 14, comma 1, lettera d), secondo periodo, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, **comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario** e lo stesso ente **non abbia adottato, entro il termine assegnato dalla Corte dei conti, le necessarie misure correttive** previste dall'articolo 1, comma 168, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, **la competente sezione regionale, accertato l'inadempimento, trasmette gli atti al Prefetto** e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. Nei casi previsti dal periodo precedente, ove sia accertato, entro trenta giorni dalla predetta trasmissione, da parte della competente sezione regionale della Corte dei conti, il perdurare dell'inadempimento da parte dell'ente locale delle citate misure correttive e la sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 244 del citato

testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, il Prefetto assegna al Consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto. Decorso infruttuosamente il termine di cui al precedente periodo, il Prefetto nomina un commissario per la deliberazione dello stato di dissesto e dà corso alla procedura per lo scioglimento del Consiglio dell'ente ai sensi dell'articolo 141 del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000”.

Tale disciplina trova applicazione anche nell'ordinamento regionale siciliano, stante che l'art. 1 della l.r. n. 48/1991, al comma 1, prevede: “1. *Le disposizioni dell'ordinamento amministrativo degli enti locali, approvato con [legge regionale 15 marzo 1963, n. 16](#), e della [legge regionale 6 marzo 1986, n. 9](#), e loro successive modificazioni ed integrazioni, sono modificate ed integrate dalle norme della [legge 8 giugno 1990, n. 142](#), contenute negli articoli: i)55;...”*”.

L'art. 55 della legge n. 142/1990, vigente in Sicilia in virtù del rinvio sopra riportato, a sua volta, dispone al comma 1 che “*L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato*”.

È, pertanto, lo stesso legislatore regionale a ritenere applicabile in Sicilia l'ordinamento finanziario e contabile disciplinato con legge statale, “*l'ordinamento degli enti locali rientra nella potestà legislativa esclusiva della regione siciliana, ad eccezione della parte relativa alle norme finanziarie e contabili*” (C.G.A.R.S., sent. n. 963/2021 cit.), e non appare peregrino considerare fulcro dell'intero sistema contabile, la disciplina che regola i rimedi legislativi per affrontare le situazioni di crisi finanziaria degli enti locali (*ex multis*, Corte dei conti, Sez. controllo per la Regione siciliana, deliberazione n. 28/2022/PRSP).

Per quanto concerne, invece, l'organo amministrativo competente ad adottare, in via sostitutiva (in caso di inerzia degli organi di governo locali), la deliberazione dello stato di dissesto e gli atti propedeutici (diffida e indicazione del termine), questa è da riconoscere in Sicilia all'Assessorato regionale delle Autonomie locali e della Funzione pubblica, considerato che proprio l'art. 58 della l. r. n. 26/1993, fulcro dell'introduzione nell'ordinamento regionale della disciplina statale sul dissesto,

dispone, al comma 1, che *“Le disposizioni dell'articolo 109 bis dell'ordinamento amministrativo degli enti locali, approvato con [legge regionale 15 marzo 1963, n. 16](#) e successive modifiche ed integrazioni, sono estese a situazioni di inadempienze equiparate alla mancata deliberazione del bilancio di previsione e alla dichiarazione di dissesto degli enti locali secondo la disciplina nazionale nel settore”* e il citato art. 109 bis attribuisce le competenze in materia all'Assessore regionale per gli Enti locali, conformemente, d'altronde, alla competenza esclusiva regionale spettante in materia di ordinamento degli Enti locali (cfr. l'art. 15 dello Statuto della Regione Siciliana, che al comma 3 attribuisce alla Regione *“la legislazione esclusiva e l'esecuzione diretta in materia di circoscrizione, ordinamento e controllo degli enti locali”*; deliberazioni nn.133/2021 e 28/2022/PRSP, Corte dei conti, Sez. controllo per la Regione siciliana).

2. Irregolarità della gestione finanziaria.

La Sezione illustra, nel prosieguo, le principali criticità riscontrate alla luce delle risposte fornite dall'Ente, riservando sulle stesse e sulle altre segnalate in sede istruttoria tutti gli eventuali ed ulteriori approfondimenti che risulteranno necessari in occasione delle verifiche sui rendiconti degli esercizi successivi. Tutti gli esercizi sopravvenuti nel tempo, difatti, sono collegati fra loro *“in modo ordinato e concatenato”* in quanto, come sottolineato in più occasioni dalla giurisprudenza contabile e da quella costituzionale, *“il principio di continuità degli esercizi finanziari pubblici, che è uno dei parametri teleologicamente collegati al principio dell'equilibrio pluriennale del bilancio di cui all'art. 81 Cost., esige che ogni rendiconto sia geneticamente collegato alle risultanze dell'esercizio precedente, dalle quali prende le mosse per la determinazione delle proprie”* (in tal senso Corte cost., 5 marzo 2018, n. 49). Tale principio è stato, peraltro, richiamato dalla Sezione delle autonomie della Corte conti, in occasione dell'elaborazione delle linee guida sui rendiconti 2018, approvate con delibera n. 12/2019/INPR).

2.1 Risultato di amministrazione ed equilibri di bilancio

Di seguito si riportano i dati concernenti l'evoluzione del risultato di amministrazione rispetto all'esercizio precedente, da cui si evince il mantenimento di un avanzo di

amministrazione pari nel 2023 ad euro 697.270,24, in diminuzione rispetto al precedente esercizio:

tabella 1-evoluzione risultato di amministrazione

	2022	2023
Risultato d'amministrazione (A)	2.243.576,89	1.951.020,06
composizione del risultato di amministrazione:		
Parte accantonata (B)	1.159.315,53	1.253.749,82
Parte vincolata (C)	0	0
Parte destinata agli investimenti (D)	0	0
Parte disponibile (E= A-B-C-D)	1.084.261,36	697.270,24

Fonte: Dati Bdap

Il risultato positivo della parte disponibile pari ad euro 697.270,24 risulta sottostimato a seguito della non corretta allocazione della quota del FAL rimborsata nell'esercizio, poiché la correlata diminuzione del FAL non è stata sterilizzata tramite la costituzione di un accantonamento di pari importo da utilizzare nell'entrata del bilancio dell'esercizio successivo come "*Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità*". In particolare, a fronte della riduzione del FAL di euro - 20.322,01 a titolo di quota rimborsata nell'esercizio, è stata iscritta negli altri accantonamenti una variazione in diminuzione per euro - 831,1, anziché la neutralizzazione tramite una variazione aumentativa di pari importo della predetta quota rimborsata, + 20.322,01, con la conseguenza che la parte accantonata sarebbe sottostimata di euro 21.153,11, pari allo scostamento tra i due citati importi (20.322,01 - (- 831,1)).

Ne consegue che l'avanzo disponibile sarebbe inferiore rispetto a quello rappresentato nel rendiconto di un ammontare pari alla predetta sottostima di euro 21.153,11, dovendo attestarsi pertanto ad euro 676.117,13, anziché euro 697.270,24.

Con riferimento all'evoluzione dell'avanzo rispetto all'esercizio precedente, muovendo dalla dinamica dei saldi degli equilibri di bilancio, della competenza e dei residui, si perviene alle seguenti risultanze:

tabella 2-relazione tra equilibri di bilancio ed evoluzione dell'avanzo.

descrizione	da rendiconto	ricalcolato	scostamento
avanzo 1.1.2023 (a)	1.084.261,36	1.084.261,36	0,00
utilizzo avanzo	-741.073,91	-741.073,91	0,00
O3) <i>Equilibrio complessivo di competenza</i>	419.405,73	398.252,62	-21.153,11
<i>ripiano quota disavanzo del 2023</i>	19.467,00	19.467,00	0,00
equilibrio complessivo di competenza(b)	438.872,73	417.719,62	-21.153,11
risultato gestione dei residui (d)	-84.789,94	-84.789,94	0,00
avanzo al 31.12.2023 (e=a+b+c+d)	697.270,24	676.117,13	-21.153,11

Fonte: Dati Bdap. Rielaborazione della Sezione

Se si fa riferimento all'effettiva movimentazione della gestione finanziaria, ricalcolata dalla Sezione dopo la suddetta correzione della parte accantonata, il precedente prospetto conduce ai risultati di seguito descritti.

Se all'avanzo al 1.1.2023 di euro 1.084.261,36 si sottrae l'applicazione del medesimo di euro 741.073,91, si aggiunge il risultato positivo degli equilibri complessivi di bilancio della gestione di competenza (accertamenti ed impegni della gestione 2023 di parte corrente e parte capitale), pari ad euro 419.405,73, a cui sommare il ripiano della quota di disavanzo applicata nel 2023 di euro 19.467,00, si perviene al miglioramento complessivo dell'avanzo derivante dalla gestione di competenza dell'esercizio pari ad euro 417.719,62; se poi si aggiunge il saldo negativo della gestione dei residui dell'esercizio per euro - 84.789,94 (derivante da maggiori cancellazioni di residui attivi) si perviene all'avanzo effettivo di euro 676.117,13, anziché a quello determinato dal comune pari ad euro 697.270,24.

Sull'attendibilità di tale avanzo pesa la sottostima del FCDE pari ad euro 303.664,84 (di cui si argomenterà nell'apposito paragrafo a cui si rinvia), che comporterebbe la riduzione della parte disponibile del risultato di amministrazione risultante dal rendiconto dell'esercizio 2023.

Per quanto attiene all'evoluzione di accertamenti e impegni della gestione di competenza si rilevano alcune criticità di seguito descritte.

Sul versante delle entrate correnti, si riscontra per tutti i titoli di entrata il dato negativo del grado di realizzazione delle previsioni definitive riferibile ad accertamenti complessivamente inferiori del 9,07% rispetto alle previsioni definitive, principalmente a causa del titolo 3:

tabella 3-grado di attendibilità delle previsioni di entrata

entrate di parte corrente	previsioni definitive 2023	rendiconto 2023	scostamento	scostamento %
titolo 1	985.652,22	973.041,91	-12.610,31	-1,30%
titolo 2	1.639.305,74	1.495.566,80	-143.738,94	-9,61%
titolo 3	1.224.600,99	1.060.737,16	-163.863,83	-15,45%
totale (A)	3.849.558,95	3.529.345,87	-320.213,08	-9,07%

Fonte: Dati Bdap.

Per quanto riguarda le spese, si registra un incremento degli impegni di spesa del titolo 1 rispetto al rendiconto 2022 del 17,61%, caratterizzati, peraltro, da una sensibile rigidità strutturale apportata dalla spesa per il personale che nel 2023 ha raggiunto il 37% della spesa corrente del titolo 1 (fonte: indicatore di bilancio 4.1 allegato al rendiconto 2023):

tabella 4-evoluzioine spese correnti del titolo1

spese correnti	rend.2022	rendiconto 2023	scostamento	scostamento %
titolo 1	2.956.978,04	3.588.803,60	631.825,56	17,61%

Fonte: Dati Bdap.

In conclusione, la Sezione invita l'ente a determinare le risultanze finanziarie conformemente ai principi contabili e a monitorare la salvaguardia degli equilibri di bilancio.

2.2 Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)

Il Fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione al 31.12.2023 è pari ad euro 382.780,34.

La composizione dell'ammontare complessivo dei residui attivi dei titoli 1 e 3 in relazione all'inclusione o meno nel calcolo del FCDE è la seguente:

tabella 5-riepilogo dei residui titoli 1 e 3 in base all'inclusione nel FCDE al 31.12.2023

residui attivi 1 e 3	titolo 1	titolo 3	Totale residui attivi al 31.12.2023
inclusi nel FCDE al 31.12.2023	379.653,04	200.052,68	579.705,72
<u>esclusi</u> nel FCDE al 31.12.2023	99.519,32	410.740,02	<u>510.259,34</u>
totale residui attivi al 31.12.2023	479.172,36	610.792,70	1.089.965,06

Fonte: Dati trasmessi dall'ente e BDAP

Il prospetto pone in risalto il notevole ammontare di residui esclusi dal FCDE, pari a complessivi euro 510.259,34, di cui la parte prevalente è riferibile al titolo 3 pari ad euro 410.740,02; i residui dei titoli 1 non inclusi nel FCDE sono pari ad euro 99.519,32 e deriverebbero, per quanto attestato dalle evidenze contabili, dall'accertamento per cassa.

L'evoluzione dell'ultimo triennio evidenzia un grado di copertura del FCDE che si attesta al 35,12%, in linea con l'esercizio precedente:

tabella 6-Grado di copertura del FCDE sui residui attivi titoli 1 e 3

incidenza FCDE	2022	2023
FCDE	447.416,94	382.780,34
titoli 1 e 3	1.196.737,09	1.089.965,06
% incidenza	37,39%	35,12%

Fonte: Dati Bdap

Molto elevata risulta l'incidenza sul FCDE dei residui risalenti agli esercizi 2019 e precedenti, pari al 64,10%, a discapito della copertura dei rimanenti residui:

tabella 7-incidenza residui vetusti sul FCDE

entrate correnti	2019 e preced (A)	fcde (B)	% incidenza (A/B)
titolo 1	194.190,91	309.227,41	62,80%
titolo 3	51.164,44	73.552,93	69,56%
totali	245.355,35	382.780,34	64,10%

Fonte: Dati Bdap e questionario

Tale incidenza aumenta fino a raggiungere livelli superiori al 70% se si sommano i residui originati nel 2020.

Nell'esercizio 2023 gli stanziamenti definitivi del bilancio sono stati pari ad euro 75.152,54, tuttavia in sede di formazione del rendiconto è stata operata un'ampia diminuzione degli accantonamenti per euro - 139.789,14:

tabella 8-evoluzione FCDE esercizio 2023

accantonamenti nel risultato amministrazione 2023	Risorse accantonate al 1/1/2023 (a)	Risorse accantonate applicate al bilancio dell'esercizio 2023 (con segno -) (b)	Risorse accantonate stanziare nella spesa del bilancio dell'esercizio 2023 (c)	Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto (con segno +/-) (d)	Risorse accantonate nel risultato di amministrazione al 31/12/2023 (e) = (a) + (b) + (c) + (d)
FCDE	447.416,94	0,00	75.152,54	-139.789,14	382.780,34

Fonte: allegato a1) al rendiconto 2023

La diminuzione degli accantonamenti contrasta con la sussistenza di criticità rilevate dalla Sezione in merito alla congruenza del fondo rispetto agli effettivi rischi di inesigibilità, come meglio si puntualizzerà di seguito.

Con riferimento alla verifica della capienza del fondo, come già precisato, sono stati esclusi dal FCDE residui dei titoli 1 e 3, pari a complessivi euro 510.259,34, di cui euro 99.519,32 del titolo 1 ed euro 410.740,02 del titolo 3.

Premesso che non sono stati assolti gli obblighi di fornire adeguata illustrazione nella nota integrativa al bilancio delle entrate non considerate di dubbia e difficile esigibilità, e perciò non ricomprese nel FCDE, è stato chiesto all'ente di fornire adeguate motivazioni sulle entrate correlate al predetto ammontare rimasto fuori dal FCDE.

Le giustificazioni addotte appaiono nella prevalenza dei casi generiche in quanto non riconducibili puntualmente ai criteri e alle fattispecie di esclusione disciplinate dai principi contabili (esempio 5 dell'allegato 4/2).

Per quanto riguarda il titolo 1, l'ammontare di euro 99.519,32 è stato ricondotto agli accertamenti per cassa ma, a parte un esiguo importo la cui giustificazione appare conforme alle regole contabili, oltre a non specificarne il collegamento con le tipologie ammesse dal principio contabile 4/2 (punto 3.7.5) non è stata spiegata la incompatibile permanenza di residui provenienti dagli esercizi precedenti comunicati in euro 25.763,46, unitamente al fatto che le riscossioni dell'esercizio successivo (2024) aggiornate alla presente verifica sono inferiori rispetto ai residui finali del 2023.

In merito al titolo 3, a parte un non significativo importo per il quale si attesta la provenienza del credito da pubbliche amministrazioni, perciò ritenuto conforme ai principi contabili, per la maggior parte dei casi si afferma genericamente la sussistenza di correlati residui passivi senza spiegare l'esistenza o meno di rischi di inesigibilità e le implicazioni sugli equilibri di bilancio. Anche in questo caso dei 410.740,02, esclusi circa la metà del citato importo per euro 189.304,75, proviene dagli esercizi precedenti il 2023.

Conclusivamente, dei residui attivi di euro 510.259,34 non ricompresi nel FCDE, non risulterebbe adeguatamente giustificata l'estromissione di residui attivi pari a complessivi euro 416.373,29, in base alla seguente articolazione:

tabella 9-esclusione non motivata dal FCDE

descrizione	escludibili	non escludibili	totale esclusi
titolo 1	37.006,81	62.512,51	99.519,32
titolo 3	56.879,24	353.860,78	410.740,02
totale	188.041,72	416.373,29	510.259,34

Fonte: dati rielaborati dalla Sezione

Tenuto conto delle esclusioni ammissibili, la Sezione a seguito di tali esiti ha ricalcolato il FCDE sulla base delle riscossioni medie dell'ultimo quinquennio delle entrate dei titoli 1 (tipologia 101) e 3, pervenendo ad un ammontare pari ad euro 686.445,18 che è superiore di euro 303.664,84 rispetto a quanto effettivamente accantonato (euro 382.780,34):

tabella 10-ricalcolo FCDE per tipologia titoli 1 e 3

tipologia	% media riscossione	% non riscossa	residui al 31.12.2023	FCDE
Imposte tasse e proventi assimilati	23,09%	76,91%	442.165,55	340.063,49
Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni	31,83%	68,17%	259.415,90	176.846,60
Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	35,71%	64,29%	53.764,19	34.565,81
Interessi attivi	0,00%	0,00%	0,00	0,00
Rimborsi e altre entrate correnti	43,93%	56,07%	240.733,37	134.969,29
totale FCDE ricalcolato				686.445,18
fcde a rendiconto				382.780,34
scostamento				-303.664,84

Fonte: dati rielaborati dalla Sezione

A tal proposito, preme alla Sezione evidenziare che le fattispecie di esclusione sono disciplinate puntualmente dai principi contabili (punto 3.7.5 ed esempio 5 dell'allegato 4/2), limitatamente ad un ristretto ambito di applicazione che ne impedisce un generalizzato ampliamento volto ad una indebita riduzione dei necessari stanziamenti per i rischi di inesigibilità.

In merito, la deliberazione della Corte dei conti Sezione Controllo Piemonte n. 102/2020, ha affermato che *"(S)e è pur vero che il principio contabile sopra riportato stabilisce nell'esempio 5 che spetta al Comune "individuare le categorie di entrate stanziare che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione. La scelta del livello di analisi è lasciata al singolo ente, il quale può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli", la scelta deve essere conforme ai postulati generali previsti dal D.Lgs. n. 118 del 2011, tra i quali i postulati della prudenza e della veridicità."*

Precisa, inoltre, sul tema la giurisprudenza contabile che *"Sebbene il legislatore consenta che «la scelta del livello di analisi [sia] lasciata al singolo ente, il quale può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli» (d.lgs. n. 118 del 2011, allegato 4/2, esempio n. 5), pare ovvio che l'analisi del rischio debba svolgersi secondo procedimenti valutativi contraddistinti da "prudenza" (d.l.s. n. 118 del 2011, allegato n. 1, paragrafo n. 9), in quanto la determinazione del FCDE costituisce uno dei momenti nevralgici delle fasi di programmazione, gestione e rendicontazione ai fini del mantenimento degli equilibri finanziari.*

Pertanto, pur sussistendo margini di discrezionalità nella definizione delle entrate da considerare di dubbia esigibilità, occorre che l'ente non incorra in prassi idonee a frustrare le finalità sottese alla necessaria costituzione di un fondo congruo" (vd. deliberazione di questa sezione n.22172024).

Infatti, sebbene il principio contabile applicato non predetermini le «entrate di dubbia e difficile esazione», la determinazione degli accertamenti di entrata (e, di conseguenza, dei residui attivi) di dubbia e difficile esazione non può considerarsi libera, necessitando di congrua motivazione in ragione del tasso di riscossione

registrato dalle singole tipologie di entrata in esercizi precedenti o di eventuali ulteriori elementi di fatto o di diritto noti all'ente.

I principi contabili, dunque, consentono l'automatica esclusione, esclusivamente, con riferimento a categorie di entrate, espressamente individuate, che vengono considerate "certe" per le specifiche caratteristiche che presentano (crediti da altre amministrazioni pubbliche; crediti assistiti da fidejussione; entrate riscosse da un ente per conto di un altro ente e destinate ad essere versate all'ente beneficiario finale) o per le peculiari modalità in cui vengono accertate (entrate tributarie accertate per cassa).

Relativamente all'accertamento per cassa, va rilevato che esso si caratterizza per la coincidenza tra il momento della riscossione di una entrata con il momento del relativo accertamento in contabilità generale, con la conseguenza che tale concomitanza temporale elimina, di fatto, il rischio connesso all'inesigibilità della stessa e, conseguentemente, il rischio di generare un indebito effetto espansivo della capacità di spesa attraverso coperture di bilancio prive del requisito della certezza.

Con particolare riferimento, poi, alle entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti, tra cui l'IMU, la TASI e l'addizionale comunale all'IRPEF, va rilevato che il p.c.a. al D.lgs. n. 118 del 2011, Allegato 4/2, paragrafo n. 3.7.5, stabilisce che l'accertamento è consentito *«sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto»*.

Ne consegue che la formazione di residui derivanti dalla competenza di un esercizio non seguita dalla relativa integrale riscossione nell'esercizio immediatamente successivo, denota la non corretta applicazione del suddetto principio contabile, in quanto gli accertamenti imputati alla competenza avrebbero dovuto registrare un ammontare corrispondente alle riscossioni complessivamente realizzate tra l'esercizio in corso e l'esercizio immediatamente successivo, riferite al periodo intercorrente tra il 1° gennaio e il termine di scadenza previsto per l'approvazione del rendiconto (30 aprile 2022). Come osservato dalla magistratura contabile, infatti, *«le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione sono accertate per cassa, ma vanno comunque imputate alla competenza dell'esercizio in cui è insorto il credito tributario (cioè quello in cui si sono perfezionati i presupposti costitutivi del tributo), anche laddove il contribuente le abbia versate*

nel corso dell'esercizio successivo, purché il pagamento avvenga comunque entro la chiusura del rendiconto o, comunque, entro il termine previsto per la sua approvazione (cioè il 30 aprile), vale a dire, in ultima istanza, fino a quando non si siano definitivamente concluse le operazioni di riaccertamento ordinario dei residui (art. 3, comma 4, D.Lgs. 118/2011), quale indispensabile atto propedeutico all'approvazione stessa del rendiconto. Ed in tal senso, il principio contabile applicato "raccomanda di gestire e controllare con attenzione i crediti derivanti dai tributi accertati per cassa" (§ 3.7.5 dell'All. 4/2 cit.)» (Sezione regionale di controllo per le Marche, deliberazione n. 121/2021/PRSE).

Alla luce delle superiori considerazioni, dunque, la Sezione ritiene necessario che l'Ente riconsideri le poste attive da includere nel calcolo del FCDE e adotti gli opportuni interventi correttivi a seguito della rideterminazione del fondo, al fine di uniformarsi alle disposizioni normative che ne disciplinano la formazione, con riferimento alla eventuale esclusione delle tipologie di entrata la cui portata, come sopra precisato, è delimitata ad apposite fattispecie previste dai principi contabili, restandone precluso l'ampliamento in violazione della inderogabile necessità di garantire, in ottica prudenziale, l'integrale copertura finanziaria dei rischi di inesigibilità dei residui attivi.

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

2.3 Accantonamenti del risultato di amministrazione sui rischi finanziari derivanti da contenziosi passivi

Il fondo contenzioso nel risultato di amministrazione al 31.12.2023 è pari ad euro 100.000. Su tale ammontare l'organo di revisione ha specificato che costituisce un accantonamento prudenziale pur non sussistendone la necessità, stante l'assenza di controversie giudiziarie in corso.

Nel corso dell'istruttoria è stato chiesto di riferire se sono stati adottati appositi atti amministrativi per la definizione dei criteri di determinazione dei rischi di soccombenza, e se la ricognizione del contenzioso passivo ai fini delle pertinenti valutazioni sui rischi potenziali è supportata dall'adozione di specifiche deliberazioni riepilogative degli esiti derivanti dai responsabili dei diversi settori gestionali.

Per quanto riguarda il primo aspetto, concernente le regole di determinazione degli accantonamenti, l'organo di revisione ha precisato che non ci sono specifici atti di disciplina delle modalità operative, limitandosi ad attestare che per prassi consolidata si applicano i criteri stabiliti dalla consolidata giurisprudenza delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti in esito ai controlli finanziari sui bilanci degli enti locali. Tale metodologia non è condivisibile, in quanto l'integrale individuazione dei rischi finanziari connessi alle controversie giudiziarie pendenti non può prescindere da una analitica e sistematica regolamentazione dei criteri di rilevazione dei rischi esplicitativa dei principi generali definiti dalla giurisprudenza contabile, con particolare riferimento: a) all'individuazione puntuale delle fattispecie sottese ai diversi eventi di rischio b) alla esplicitazione dei criteri di determinazione del valore della controversia e c) alla ripartizione temporale degli accantonamenti. Per quanto riguarda il primo aspetto, occorre prestabilire le tipologie di controversie sottese alla distinzione delle diverse categorie di rischio; sul secondo aspetto, devono essere predefinite le metodologie attinenti alla quantificazione del contenzioso cui applicare le percentuali di soccombenza, particolarmente rilevanti nei casi di difficile determinazione del valore della causa. Sul terzo punto, occorre predeterminare le modalità di ripartizione temporale degli accantonamenti risultanti dalle valutazioni effettuate, in coerenza con quanto statuito dai principi contabili.

Con riferimento alla ricognizione delle controversie giudiziarie, l'ente non adotta specifici atti collegiali per la puntuale individuazione a fine esercizio dei contenziosi che alimentano gli effettivi accantonamenti a rendiconto.

All'uopo, appare utile richiamare la pertinente disciplina normativa, al fine di chiarire la corretta modalità di calcolo del Fondo contenzioso e, in particolare, il punto 9.2 del citato d. lgs. n. 118/2011, il quale prevede che "Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati. La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita da: ... 3. gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)".

Ulteriore fondamentale riferimento normativo per la costituzione e la quantificazione del Fondo contenzioso è costituito dal par. 5.2, lett. h, dell'allegato 4/2 al d. lgs. n. 118 del 2011, che prevede: *"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). E' parimenti possibile ridurre gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi contenzioso in corso d'anno, qualora nel corso dell'esercizio il contenzioso, per il quale sono stati già effettuati accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, si riduca per effetto della conclusione dello stesso contenzioso (ad es. sentenza, estinzione del giudizio, transazione, ecc.) che consentano la riduzione dell'accantonamento previsto per lo specifico rischio di soccombenza. L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti" (sottolineatura della Sezione).

Come chiarito dalle Sezioni Riunite per la Regione Siciliana "gli accantonamenti delle risorse per il pagamento degli oneri derivanti da una futura sentenza, per i quali non è possibile alcun impegno, devono necessariamente essere già effettuati al momento dell'insorgenza del giudizio e, ovviamente, prima della sentenza di condanna che, soprattutto nel settore civilistico, essendo de iure esecutiva, non rientra tra le passività potenziali, ma tra i debiti certi da riconoscere fuori bilancio. Le somme qualora non utilizzate a fine esercizio costituiscono economie da confluire nel risultato di amministrazione, nella parte accantonata (risparmio forzoso), con lo scopo prudenziale di limitare la capacità di spesa dell'ente per fronteggiare il rischio di reperire risorse a seguito della pronuncia di sentenza esecutiva, e ciò a tutela degli equilibri di bilancio nell'anno in cui si verifichi l'eventuale soccombenza; se, poi, il rischio non si è verificato perché il contenzioso ad esempio si è concluso positivamente per l'ente è possibile

liberare le relative risorse dalla parte accantonata del risultato di amministrazione” (deliberazione n. 79/2021/GEST).

La giurisprudenza contabile ha evidenziato, altresì, che la costituzione di un adeguato “fondo rischi e spese” rappresenta la principale novità della nuova disciplina contabile del d.lgs. n. 118/2011, rappresentando come la quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per “fondo rischi e spese”, ai sensi del D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, § 9.2, è determinata, tra l’altro, da «accantonamenti per le passività potenziali», la cui fondamentale componente concerne proprio il contenzioso, nell’ottica della prevenzione della formazione di debiti fuori bilancio ex art. 194, lett. a. (Cfr. Sezione regionale di controllo per la Campania, del. n. 240/2017/PRSP, alla quale si rimanda anche per una puntuale analisi del concetto normativo di “passività potenziale” e della stima del c.d. coefficiente di rischio).

Imprescindibile sul tema appare il richiamo alle considerazioni della Sezione delle Autonomie di questa Corte, che analizza il “fondo contenziosi”, quale fondo rischi da istituire 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 delle spese. Sul punto, la Sezione Autonomie evidenzia che: *“Essendo l’obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l’esito del giudizio o del ricorso), 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 accantonato per la copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva”,* aggiungendo che *“il principio contabile prevede che, in presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l’accantonamento annuale possa essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell’ente. L’organo di revisione dell’ente deve provvedere a verificare la congruità degli accantonamenti. Resta fermo l’obbligo di accantonare, nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell’esercizio precedente. Anche nel caso del “fondo contenziosi” è richiesto, pertanto, un monitoraggio costante della sua formazione e della relativa adeguatezza per affrontare tempestivamente le posizioni debitorie fuori bilancio*

che si possono determinare a seguito degli esiti del giudizio. È accertato che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 TUEL)" (del. n. 9/2016). L'obbligo di effettuare un adeguato accantonamento a fondo rischi risulta imposto dal Principio contabile citato, che, sul punto, "riempie di contenuto la clausola generale dell'equilibrio c.d. dinamico dei bilanci pubblici, avente fonte negli artt. 81, 97 e 119, comma sesto, della Costituzione, come più volte interpretati dalla Corte costituzionale, cfr., per esempio, sentenze n. 274/2017, n. 18/2019 e n. 115/2020" (Sezione regionale di controllo per la Liguria, del. n. 108/2020).

D'altronde, le Sezioni regionali di controllo hanno evidenziato "il pericolo sotteso alla inosservanza dei principi del d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici" e cioè "quello di una indebita dilatazione della spesa, in palese conflitto con i precetti contenuti nell'art. 81 della Costituzione, in considerazione del fatto che detti principi contabili costituiscono attuazione del medesimo parametro costituzionale: né tantomeno la violazione di tali principi posti dichiaratamente a presidio degli equilibri del bilancio può essere relegata a un mero vizio formale dell'esposizione contabile, dal momento che diversamente si autorizza una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte cost., sent. n. 279/2016)" (Sezione di controllo Emilia-Romagna, del. n. 70/2020).

Alla luce delle superiori considerazioni, la Sezione raccomanda un attento monitoraggio del contenzioso dell'Ente, al fine di potere predisporre un accantonamento adeguato alla copertura dei relativi oneri e a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si dovesse verificare una eventuale soccombenza.

2.4 Parte vincolata e destinata del risultato di amministrazione

In esito all'attività istruttoria, si riscontrano irregolarità connesse alla mancata compilazione degli allegati a/2) e a/3) al rendiconto relativi agli elenchi delle risorse vincolate e destinate.

Con riferimento alle risorse vincolate l'organo di revisione ha comunicato che l'assenza di dati nel modello a/2) è riferibile al fatto che le risorse vincolate sono state

totalmente impegnate nell'esercizio. Tale soluzione, tuttavia, non è conforme ai principi contabili che disciplinano analiticamente il contenuto dell'allegato, destinato a mostrare l'integrale dinamica della gestione vincolata anche al fine di rendere evidenti le connessioni e gli effetti sulla variazione degli equilibri di bilancio e del risultato di amministrazione.

Per quanto riguarda la parte destinata, è stata comunicata l'assenza di somme aventi le caratteristiche di parte destinata. Tale affermazione non appare condivisibile ritenendosi, invece, sussistenti le condizioni richieste dai principi contabili per la costituzione della parte destinata del risultato di amministrazione, come di seguito esplicitato.

Ai sensi del principio contabile 4/2 (par. 9.2.11), infatti, le entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese confluiscono nella quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti. Pertanto, le economie di spesa in conto capitale (della gestione di competenza e/o derivanti dalla cancellazione di residui passivi) connesse a entrate non vincolate a specifica destinazione, quindi non rientranti nella quota vincolata del risultato di amministrazione, non possono incrementare la parte disponibile, bensì devono alimentare la parte destinata ad investimenti del risultato di amministrazione. A tal riguardo, le risultanze dei rendiconti dell'ultimo triennio (2021-2023) evidenziano il raggiungimento di avanzi di parte capitale della gestione di competenza (saldo positivo tra accertamenti e impegni di parte capitale), che esprimono un surplus finanziario da destinare al finanziamento della spesa per investimenti tramite allocazione nella parte destinata del risultato di amministrazione: si fa riferimento ad avanzi di parte capitale della gestione di competenza degli esercizi dal 2021 al 2023, per complessivi euro 1.205.244,04, di cui euro 176.211,01 di competenza dell'esercizio 2023.

È da sottolineare l'importanza in termini generali, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari). L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione

(impressa dalla legge o dalla volontà di terzi finanziatori) traspare, chiaramente, nell'articolo 195 del TUEL che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di queste risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché la necessità 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. A questo fine, l'articolo 180, comma 3, del D.lgs. 267/2000 ha previsto, alla lettera d), che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, «gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti». Allo stesso modo, il successivo articolo 185, comma 2, ha imposto, alla lettera i), che anche i mandati di pagamento attestino «il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti» (*vd.ex multis, Sezione regionale di controllo del Lazio, deliberazione n.7/2021*).

La Sezione, in seguito alle argomentazioni di cui sopra, ritiene che l'Ente si attivi prontamente per la corretta determinazione della cassa vincolata e la ricostituzione dei vincoli eventualmente pretermessi nei precedenti esercizi, richiamando, a tal fine, le linee di indirizzo in tema di gestione di cassa delle entrate vincolate e destinate di cui alla deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 31/2015/INPR.

2.5 Risultato della gestione dei residui degli esercizi precedenti e flussi di cassa

Il **risultato della gestione dei residui** del rendiconto 2023 è negativo, pari ad euro - 84.789,94 (*cfr.* anche la superiore trattazione degli equilibri di bilancio), derivante da eliminazioni di maggiori residui attivi di euro 147.055,89 rispetto alle correlate cancellazioni di residui passivi di euro 62.265,95. Tale squilibrio è peggiorato rispetto all'esercizio precedente in cui si attestava ad euro -9.753,05

L'evoluzione dell'ultimo triennio dei residui attivi dei titoli 1 e 3 e di quelli passivi titoli 1 e 2, mostra una tendenziale diminuzione dei residui attivi e un incremento di quelli passivi del titolo 2:

tabella 11-evoluzione residui attivi e passivi

residui attivi	2021	2022	2023
titolo 1	622.000,76	556.614,85	479.172,36
titolo 3	648.377,12	640.122,24	610.792,70
totale	1.270.377,88	1.196.737,09	1.089.965,06
residui passivi	2021	2022	2023
titolo 1	1.453.969,88	1.192.485,78	1.249.744,20
titolo 2	2.073.938,64	1.665.886,17	3.928.613,55
totale	3.527.908,52	2.858.371,95	5.178.357,75

Fonte: BDAP

Per quanto riguarda gli esercizi di provenienza dei residui attivi e passivi si rileva quanto di seguito descritto.

Per quanto riguarda le entrate proprie correnti di cui ai titoli 1 e 3, i residui risalenti ad esercizi 2019 e precedenti sono pari ad euro 245.355,35, pari al 22,51% dei residui complessivi al 31.12.2023. La parte preponderante è costituita dal titolo 1 i cui residui remoti sono pari ad euro 194.190,91 e costituiscono il 40,53% dell'ammontare al 31.12.2023, pari ad euro 479.172,36 (cfr. anche analisi sul FCDE):

tabella 12-residui attivi 2019 e precedenti titoli 1 e 3

entrate proprie di parte corrente	2019 e preced (A)	totale residui attivi al 31.12.2023 (B)	% incidenza (A/B)
<u>titolo 1</u>	<u>194.190,91</u>	<u>479.172,36</u>	<u>40,53%</u>
titolo 3	51.164,44	610.792,70	8,38%
totali	245.355,35	1.089.965,06	22,51%

Fonte: Questionario. Dati elaborati dalla Sezione

I predetti residui attivi ante 2019, relativi al titolo 1, si riferiscono prevalentemente all'attività di gestione dei rifiuti urbani.

Permangono, inoltre, residui attivi di difficile esigibilità ascrivibili all'attività di contrasto all'evasione tributaria e repressione di irregolarità e illeciti pari a complessivi euro 120.623,46, pari all' 11,07% dei residui complessivi dei titoli 1 e 3 al 31.12.2023. Si segnala che per i residui derivanti dall'attività di controllo e repressione di irregolarità e illeciti (euro 53.764,19 riferibili alla tipologia 200 del titolo 3) non sono stati effettuati accantonamenti al FCDE:

tabella 13-residui attivi di dubbia esigibilità al 31.12.2023

entrate di dubbia esigibilità	residui complessivi al 31.12.2023
contrasto evasione tributaria	66.859,27
titolo 3-Tipologia 200: Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	53.764,19
totale	120.623,46
totale titoli 1 e 3	1.089.965,06
% incidenza	11,07%

Fonte: Bdap e elenco dei residui attivi per capitoli.

Con riferimento alle spese dei titoli 1 e 2, si rileva che sul totale dei residui passivi al 31.12.2023, pari ad euro 5.178.357,75, l'ammontare di euro 527.134,65 (10,18%) risalgono ad esercizi antecedenti l'ultimo quinquennio (2019 e precedenti), così ripartiti:

tabella 14-anzianità residui passivi titoli 1 e 2

residui passivi	2019 e preced	totale residui passivi al 31.12.2023	% incidenza
Titolo I	164.740,62	1.249.744,20	13,18%
Titolo II	362.394,03	3.928.613,55	9,22%
totale	527.134,65	5.178.357,75	10,18%

Fonte: questionari

Per quanto riguarda i **flussi di riscossione e pagamenti** si espone quanto segue.

In merito alla capacità di riscossione dei residui, si registra una diminuzione della capacità di riscossione dei residui di parte corrente dei titoli 1 e 3, con conseguenze rilevanti ai fini delle valutazioni degli accantonamenti al FCDE (*cfr.* anche l'analisi sul FCDE). Lo scostamento negativo più rilevante si riferisce al titolo 1 che rispetto al 2022 patisce una diminuzione della percentuale di riscossione dal 41,94% al 28,79%:

tabella 15-grado di riscossione in conto residui titoli 1 e 3

evoluzione residui attivi	2022		2023	
	titolo 1	titolo 3	titolo 1	titolo 3
residui iniziali	622.000,76	648.377,12	556.614,85	640.122,24
riscossioni in conto residui	260.852,60	403.973,14	160.223,19	366.031,98
<u>% riscossione</u>	<u>41,94%</u>	<u>62,31%</u>	<u>28,79%</u>	<u>57,18%</u>
residui complessivi da riportare al 31.12.2023	556.614,85	640.122,24	479.172,36	610.792,70

Fonte: Bdap

Analizzando i capitoli di entrata più rilevanti riferibili a tali residui, le problematiche di riscossione più significative sono esposte nel seguente prospetto che mostra le percentuali di riscossione in conto residui in raffronto con l'ammontare persistente al 31.12.2023, derivanti dagli esercizi precedenti il 2023. Si evincono ridotte riscossioni a fronte di elevati residui ancora da riscuotere a fine esercizio: a fronte di residui iniziali analizzati al 1.1.2023, pari ad euro 560.439,35, si registrano riscossioni in conto residui del 30,53%. Tra questi si segnalano quelli derivanti dall'attività di gestione dei rifiuti e da contrasto all'evasione tributaria. Si riscontrano, inoltre, residui da rimborsi e altre entrate correnti le cui riscossioni dell'esercizio non sono state elevate, per i quali non sono stati previsti accantonamenti a FCDE:

tabella 16-riscossione analitiche in conto residui titoli 1 e 3

descrizione	residui al 1.1.2023	riscossioni in conto residui	% riscossione	residuo da esercizi precedenti al 31.12.2023
<u>gestione rifiuti</u>	<u>223.692,98</u>	<u>41.873,90</u>	<u>18,72%</u>	<u>181.819,08</u>
<u>contrasto evasione tributaria</u>	<u>79.777,69</u>	<u>18.793,30</u>	<u>23,56%</u>	<u>60.984,39</u>
servizio idrico	136.342,37	82.989,41	60,87%	53.000,00
rimborsi e altre entrate correnti	120.626,31	27.435,09	22,74%	93.191,22
totale	<u>560.439,35</u>	<u>171.091,70</u>	<u>30,53%</u>	<u>388.994,69</u>
totale residui da esercizi precedenti 31.12.2023 titoli 1 e 3				602.916,44
% incidenza sul totale				64,52%

Fonte: dati forniti dall'ente e elenco dei residui attivi al 31.12.2023 per capitoli di entrata

Per quanto riguarda la gestione di competenza, si rileva un miglioramento della capacità di riscossione del titolo 1 (da 78,03% a 84,89%) e del titolo 3 che aumenta dal 58,65% al 67,94%:

tabella 17-evoluzione riscossioni in conto competenza titoli 1 e 3

riscossioni di competenza	2022		2023	
	titolo 1	titolo 3	titolo 1	titolo 3
accertamenti	976.617,55	963.999,61	973.041,91	1.060.737,16
riscossioni di competenza	762.035,41	565.392,34	826.057,00	720.673,45
% riscossione	78,03%	58,65%	84,89%	67,94%
residui di competenza 31.12.2023	214.582,14	398.607,27	146.984,91	340.063,71

Fonte: Bdap

Per quanto riguarda lo smaltimento dei residui passivi si registrano percentuali di pagamento decrescenti rispetto all'esercizio precedente per entrambi i titoli 1 e 2, a fronte di un incremento dei residui passivi persistenti al 31.12.2023:

tabella 18-smaltimento residui passivi titoli 1 e 2

evoluzione residui passivi	2022		2023	
	titolo 1	titolo 2	titolo 1	titolo 2
residui iniziali	1.453.969,88	2.073.938,64	1.192.485,78	1.665.886,17
pagamenti in conto residui	766.526,54	472.441,32	588.882,72	792.226,17
% pagamento	52,72%	22,78%	49,38%	47,56%
Residui complessivi da riportare al 31.12.2023	1.192.485,78	1.665.886,17	1.249.744,20	3.928.613,55

Fonte: Bdap

Per quanto riguarda la gestione di competenza, si rileva un sensibile peggioramento della capacità di pagamento del titolo 2, che passa dal 78,95% nel 2022 al 29,39% nel 2023

tabella 19-smaltimento impegni di competenza

gestione competenza	2022		2023	
	titolo 1	titolo 2	titolo 1	titolo 2
impegni	2.956.978,04	617.614,15	3.588.803,60	4.339.679,19
pagamenti	2.365.449,95	487.631,88	2.889.562,35	1.275.559,80
% pagamento	80,00%	78,95%	80,52%	29,39%
residui di competenza 31.12.2023	591.528,09	129.982,27	699.241,25	3.064.119,39

Fonte: Bdap

A fronte della sussistenza di rallentamenti della capacità di pagamento, unitamente alla suesposta permanenza di residui passivi derivanti da remoti esercizi, si riscontra una elevata giacenza del fondo cassa pari ad euro 2.810.523,08, interamente disponibile, che risulterebbe idonea a coprire il 54,27% dei residui passivi complessivi dei titoli 1 e 2. Tale ammontare di cassa è persino superiore di circa il doppio all'entità

di tali residui passivi dei titoli 1 e 2 provenienti dagli esercizi precedenti il 2023, pari ad euro 1.414.997,11.

Emerge in merito, l'urgenza di un'attenta analisi dei residui attivi, tenuto conto che un cospicuo importo degli stessi, specie se relativo ad esercizi risalenti nel tempo, pregiudica una trasparente determinazione della gestione di competenza, nonché del risultato di amministrazione. Peraltro, un costante monitoraggio dei residui attivi consente all'Amministrazione di effettuare una corretta e consapevole determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità, la cui determinazione non può prescindere, difatti, da un'attenta ricognizione dei residui attivi.

A tale proposito, in applicazione delle previsioni di cui al punto 9.1 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, relativo alla gestione dei residui (sia attivi sia passivi), si ricorda che *"In ossequio al principio contabile generale n. 9 della prudenza, tutte le amministrazioni pubbliche effettuano annualmente, e in ogni caso prima della predisposizione del rendiconto con effetti sul medesimo, una ricognizione dei residui attivi e passivi diretta a verificare: - la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità del credito; - l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno; - il permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti; - la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio.*

La ricognizione annuale dei residui attivi e passivi consente di individuare formalmente: a) i crediti di dubbia e difficile esazione; b) i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili; c) i crediti riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito; d) i debiti insussistenti o prescritti; e) i crediti e i debiti non imputati correttamente in bilancio a seguito di errori materiali o di revisione della classificazione del bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione; f) i crediti ed i debiti imputati all'esercizio di riferimento che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio, per i quali è necessario procedere alla reimputazione contabile all'esercizio in cui il credito o il debito è esigibile. Con riferimento ai crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio, sulla base della ricognizione effettuata, si procede all'accantonamento al fondo di crediti, di dubbia e difficile esigibilità accantonando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione. Al riguardo, si rinvia al principio applicato della contabilità finanziaria n.

3.3 e all'esempio n. 5. Trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale.”

La Sezione, in merito, rammenta che, come sostenuto dalla Sezione delle Autonomie n. 9/SEZAUT/2016/INPR, “...per effetto della gestione ordinaria dei residui, che comporta ogni anno la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione di vecchi crediti, lo stock di residui attivi dovrebbe tendere ad una naturale stabilizzazione, mentre i residui passivi devono tendere verso una progressiva riduzione”.

In conclusione, è necessario che l'ente migliori le riscossioni in conto residui e garantisca una più celere tempestività dei pagamenti.

2.6 In merito ai tempi di adozione del rendiconto 2023 si rileva il ritardo nell'approvazione del medesimo, avvenuta tramite deliberazione n. 16 del tre luglio 2023.

Le verifiche condotte dalla Sezione evidenziano la sussistenza dell'equilibrio finanziario complessivo, anche se raggiunto tramite l'utilizzo nel bilancio di previsione della quota disponibile del risultato di amministrazione ai fini del finanziamento delle spese correnti. A tal riguardo, occorre evidenziare che l'attendibilità dell'avanzo disponibile di cui alla lettera E) del risultato di amministrazione risulterebbe inficiato dalla sottostima degli accantonamenti al FCDE, ricalcolata dalla Sezione in **euro 303.664,84**, su cui l'ente deve intervenire al fine di ripristinarne la congruità al fine di scongiurare un indebito ampliamento di spesa non sorretto da adeguate coperture finanziarie. Infine, emerge la necessità del rispetto delle prescrizioni normative sulla costituzione della parte vincolata e destinata del

risultato di amministrazione e sulla corretta utilizzazione delle risorse di entrata, in relazione alla natura economica che ne definisce la destinazione al finanziamento di spese di investimento o di parte corrente.

Conclusivamente, la Sezione, al fine di prevenire potenziali pregiudizi per i futuri equilibri di bilancio, ravvisa la necessità di richiamare l'Amministrazione comunale sulle criticità sopra evidenziate, con lo scopo di dare impulso alle misure conseguenziali, di esclusiva competenza dell'Ente destinatario. La Sezione ha evidenziato in più occasioni come "gli scostamenti dai principi del D.lgs. n. 118/2011 non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma possono risultare strumentali ad una manovra elusiva dei principi di equilibrio di bilancio, come affermato dalla Corte costituzionale (sentenza n. 279/2016)" (Sezione di controllo per la Regione Siciliana, deliberazione n. 125/2018).

P.Q.M.

la Corte dei conti Sezione regionale di controllo per la Regione Siciliana, con riserva di ogni ulteriore verifica nei successivi bilanci e rendiconti

ACCERTA

la presenza, nei termini di cui in motivazione, dei seguenti profili di irregolarità contabile e criticità per gli equilibri di bilancio, nonché di difformità dalla sana gestione finanziaria:

1. sottostima del fondo crediti di dubbia esigibilità;
2. non chiara e congrua determinazione del Fondo contenzioso;
3. mancato aggiornamento della cassa vincolata, in violazione del principio contabile applicato 10.2, All. n. 4/2. D.Lgs. n. 118/2011 e ss.mm.ii;
4. bassi tassi di riscossione in c/residui;

RACCOMANDA ALL'ENTE

- **di quantificare** correttamente il FCDE, con conseguente rideterminazione del risultato di amministrazione;

- **un attento e tempestivo monitoraggio** del contenzioso dell'Ente, al fine di potere predisporre un accantonamento adeguato alla copertura dei relativi oneri e a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si dovesse verificare una eventuale soccombenza;
- **di attivarsi** prontamente per la corretta determinazione della cassa vincolata e la ricostituzione dei vincoli eventualmente pretermessi nei precedenti esercizi, richiamando a tal fine le linee di indirizzo in tema di gestione di cassa delle entrate vincolate e destinate di cui alla deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 31/2015/INPR;
- **di intraprendere**, tempestivamente, tutte le azioni necessarie al fine di migliorare il livello delle riscossioni in c/c residui;

INVITA

l'organo di revisione a vigilare, ai sensi dell'articolo 147-*quinquies* del TUEL, sugli equilibri finanziari dell'Ente, con particolare riferimento all'incremento delle riscossioni e alla corretta determinazione della cassa vincolata;

DISPONE

- che, a cura del Servizio di supporto della Sezione di controllo, copia della presente pronuncia sia trasmessa al Consiglio Comunale – per il tramite del suo Presidente –, al Sindaco e all'Organo di revisione del Comune di Ferla (SR);
- che la medesima pronuncia sia pubblicata sul sito istituzionale dell'Amministrazione, (sezione "Amministrazione Trasparente") ai sensi dell'art. 31 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33.

Così deciso in Palermo nella Camera di Consiglio del 12 dicembre 2024.

IL MAGISTRATO RELATORE

(Giuseppe Vella)

IL PRESIDENTE

(Salvatore Pilato)

Depositato in Segreteria il 17 dicembre 2024
IL FUNZIONARIO RESPONSABILE
Boris Rasura