



REPUBBLICA ITALIANA

Corte dei conti

Sezione di controllo per la Regione siciliana

Nella camera di consiglio del 22 marzo 2022, composta dai seguenti magistrati:

Anna Luisa CARRA	Presidente
Adriana LA PORTA	Consigliere
Tatiana Calvitto	Referendario
Antonino CATANZARO	Referendario
Massimo Giuseppe URSO	Referendario- Relatore

Visto il T.U. delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. n. 1214 del 12 luglio 1934, e successive modificazioni e integrazioni;

visto l'art. 23 del R.D. Lgs. 15 maggio 1946, n.455 (Approvazione dello Statuto della Regione siciliana);

visto il D. Lgs. 6 maggio 1948, n. 655 (Istituzione di Sezioni della Corte dei conti Regione siciliana);

vista la L. 14 gennaio 1994, n. 20, (Disposizioni in materia di controllo e giurisdizione della Corte dei conti);

visto il D. Lgs. 18 giugno 1999, n. 200, (Norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione siciliana, recante integrazioni e modifiche al D. Lgs. n. 655 del 1948);

vista la Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al Titolo V della Parte II della Costituzione);

visto l'art. 7, comma 8, della Legge 5 giugno 2003, n. 131 (Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n.3);

vista la deliberazione n. 32/2013/SS.RR./PAR, in data 30 settembre 2013 delle Sezioni riunite per la Regione siciliana in sede consultiva;

vista la deliberazione n. 354/2013/PAR, in data 14 novembre 2013, della Sezione di controllo per la Regione siciliana;

vista la richiesta di parere del comune di Cerda (PA), prot. C.d.c. n. 1713 del 1° marzo 2022;

visto il decreto presidenziale n. 28/2022 di nomina del relatore, referendario Massimo Giuseppe Urso;

vista l'ordinanza n. 35/2022 con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna Camera di consiglio e la successiva ordinanza n. 37/2022, con la quale è stata modificata la composizione del Collegio;

udito il magistrato relatore, referendario Massimo Giuseppe Urso
ha emesso la seguente

DELIBERAZIONE

Ritenuto in

FATTO

Il Sindaco del Comune di Cerda, dopo avere premesso che, con deliberazione di consiglio comunale n. 3 del 23/02/2017, è stato dichiarato il dissesto finanziario del medesimo ente e che, con deliberazione di consiglio comunale n. 40 del 15/09/2021, il comune da atto del Decreto Ministeriale n. 92321 del 14/07/2021 con il quale è stata definitivamente approvata l'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato 2016/2020, ha posto a questa Sezione i seguenti quesiti attinenti la procedura e le regole di contabilizzazione e utilizzo del Fondo risorse decentrate (in prosieguo Fondo) in un ente dissestato:

- 1. se, nel caso di comune dissestato e nelle more dell'approvazione del bilancio stabilmente riequilibrato e degli altri bilanci di previsione e rendiconti non deliberati dall'ente, qualora sia stato regolarmente costituito il fondo risorse decentrate - nei limiti della sola parte stabile e dei trasferimenti per legge e nei limiti delle somme stanziato definitivamente nell'ultimo bilancio approvato con riferimento all'esercizio in corso - possa validamente essere espresso il parere del Collegio dei Revisori sulla compatibilità degli oneri contrattuali con i vincoli di bilancio dell'ente e conseguentemente essere conclusa la sottoscrizione del contratto decentrato integrativo;*

2. *se, nel caso di mancata sottoscrizione del contratto decentrato integrativo entro il 31/12 di ogni anno, le somme relative alla predetta contrattazione decentrata confluite nell'avanzo di amministrazione vincolato possono essere utilizzate, previa certificazione del collegio dei revisori, con riferimento agli esercizi finanziari approvati con i bilanci di previsione e i rendiconti via via deliberati dall'ente in conformità all'art. 264, comma 2, D.lgs. n. 267/2000 ovvero se occorre obbligatoriamente attendere l'approvazione dell'esercizio corrente;*
3. *se nel caso rappresentato l'Organo di Revisione debba obbligatoriamente esprimere parere sulla compatibilità degli oneri contrattuali con i vincoli di bilancio dell'ente al fine di consentire all'Ente, ancorché in dissesto, la sottoscrizione del contratto decentrato integrativo.*

Considerato in

DIRITTO

Occorre preliminarmente scrutinare la sussistenza delle condizioni di ammissibilità per l'esercizio della funzione consultiva di questa Sezione di controllo, a norma dell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, 2003, il quale prevede che : “ Le Regioni possono richiedere ulteriori forme di collaborazione alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa, nonché pareri in materia di contabilità pubblica. Analoghe richieste possono essere formulate, di norma, tramite il Consiglio delle autonomie locali, se istituito, anche da Comuni, Province e Città metropolitane” .

Dal punto di vista della cd. “legittimazione soggettiva esterna” la richiesta è ammissibile, in quanto proviene da un comune e, pertanto, rientra nel perimetro dei soggetti giuridici indicati dalla disposizione citata.

Anche in ordine alla cd. “legittimazione soggettiva interna”, che riguarda il potere di rappresentanza del soggetto che agisce in nome e per conto dell'ente nella richiesta di parere, non si pongono ostacoli di sorta, in quanto l'istanza è sottoscritta dal Sindaco del Comune di Cerda, rappresentante legale del Comune.

In merito alla valutazione di ammissibilità del quesito, dal punto di vista oggettivo, la Sezione delle Autonomie ha chiarito i requisiti che l'istanza deve possedere al fine di consentire l'attivazione della funzione consultiva della magistratura contabile, in particolare

l'attinenza del quesito alla materia della contabilità pubblica, la generalità ed astrattezza dello stesso, la mancanza di interferenza con altre funzioni svolte dalla magistratura contabile o con giudizi pendenti presso la magistratura civile, penale, amministrativa e contabile (atto di indirizzo del 27.04.2004 e deliberazioni n. 5/2006, n. 13/2007, n. 9/2009, n. 3/2014, n. 4/2014., n. 24/2019 e n. 11/2020).

È stato in particolare precisato che alle Sezioni regionali di controllo non è stata attribuita una funzione di consulenza di portata generale, bensì limitata unicamente alla "materia di contabilità pubblica", al fine di evitare che le Sezioni regionali di controllo si trasformino in organi di consulenza generale dell'amministrazione pubblica (Corte dei conti, Sezioni Riunite, deliberazione n. 54/2010).

La medesima Sezione delle Autonomie si è pronunciata nel senso che "la funzione consultiva di questa Corte non può espletarsi in riferimento a quesiti che riguardino comportamenti amministrativi suscettibili di valutazione della Procura della stessa Corte dei conti o di altri organi giudiziari, al fine di evitare che i pareri prefigurino soluzioni non conciliabili con successive pronunce dei competenti organi della giurisdizione (ordinaria, amministrativa, contabile o tributaria).

La funzione consultiva della Corte dei conti, infatti, non può in alcun modo interferire e, meno che mai, sovrapporsi a quella degli organi giudiziari" (deliberazione n. 24/2019), anche perché, adottando una soluzione più aperta, "detta funzione si tradurrebbe in una atipica (e non consentita) attività di consulenza preventiva sulla legittimità dell'operato amministrativo, che potrebbe essere ipoteticamente attivata al fine di preconstituire una causa giustificativa di esonero di responsabilità" (deliberazione n. 11/2020 citata), anche alla luce dell'art. 69, comma 2, del d.lgs. 26 agosto 2016, n. 174.

In ordine al requisito della generalità (applicabilità a una pluralità di fattispecie) e astrattezza (applicabilità a fattispecie non preventivamente individuabili e ripetibili) del quesito, questa Sezione ha più volte affermato che la funzione consultiva assegnata alla magistratura contabile deve trattare "ambiti ed oggetti di carattere generale e non fatti gestionali specifici e non può interferire con le funzioni assegnate ad altre Magistrature o alla stessa Corte dei conti" (del. n. 4/2020/PAR), nonché ha chiarito che l'ordinaria attività di assistenza giuridico-amministrativa e di resa dei pareri in ordine ai procedimenti amministrativi è attribuita dall'ordinamento al segretario comunale e ai dirigenti (o ai responsabili degli uffici o dei servizi nei comuni privi di dirigenza), ognuno secondo le

rispettive competenze, ai sensi degli artt. 97, comma 2, 107 e 109 comma 2 del TUEL (deliberazione n. 128/2020/PAR) o agli altri organi (prevalentemente interni, come il collegio revisori dei conti o l'ufficio legale dell'ente e più raramente esterni), individuati dal legislatore.

L'attività consultiva di questa Corte è, viceversa, indirizzata a fornire agli enti locali l'indirizzo di un organo magistratuale, indipendente e terzo, in ordine all'interpretazione di disposizioni di legge (che devono essere indicate dall'ente: cfr. Sezione controllo Lombardia, n. 56/2016) in materia di contabilità pubblica, allo scopo di contribuire al superamento di situazioni di incertezza normativa e a favore del complesso delle autonomie locali. In altre parole la magistratura contabile, a cui sono attribuite funzioni giurisdizionali e di controllo (e nell'ambito di queste ultime anche funzioni consultive), non può partecipare in alcun modo all'esercizio dell'amministrazione attiva (in particolare provvedimento), né assumere un ruolo di cogestione o di soggetto che dirime i conflitti interni o esterni all'ente, in quanto ciò sarebbe in contrasto con il principio della separazione dei poteri e creerebbe tensioni all'interno del sistema delineato dalla Costituzione.

Qualora la Corte dei conti derogasse a tale fondamentale paletto, si inserirebbe "nei processi decisionali dell'ente, condizionando quell'attività amministrativa su cui è chiamata ad esercitare il controllo che, per definizione, deve essere esterno e neutrale" (Sezione Autonomie, n. 5/2006 cit.).

Al fine di meglio chiarire questo fondamentale profilo, il Collegio precisa di non ignorare che le richieste di parere sono normalmente proposte dagli enti locali non nell'ambito della ricerca scientifica o dell'approfondimento dottrinale, ma trovano la genesi nel contesto interno all'Ente, ma occorre che si discuta della ipotetica applicabilità di una norma giuridica in materia di contabilità pubblica, ponendosi esclusivamente questioni di carattere giuridico (e non gestionale) in ordine alla interpretazione di una o più disposizioni di legge. La dottrina e la giurisprudenza contabile hanno, altresì, evidenziato che la carenza del requisito della generalità e dell'astrattezza del quesito avrebbe come effetto quello di reintrodurre una forma di controllo preventivo sugli atti amministrativi degli enti locali.

Per quanto concerne il necessario difetto di interferenza con le funzioni giurisdizionali attribuite ad altri plessi (corollario del requisito della generalità e dell'astrattezza), la Sezione Autonomie ha chiaramente affermato che la Corte dei conti, nell'ambito dell'attività consultiva, non deve inserirsi in vertenze di carattere giudiziario in atto "o in via di

instaurazione" (del. n. 5/2006 citata), come può emergere da un conflitto prodromico a un contenzioso.

Passando all'esame del caso concreto, la Sezione ritiene di potere astrarre i principi e le regole che governano il procedimento di costituzione del Fondo e la contrattazione decentrata, la contabilizzazione e l'utilizzo del Fondo stesso negli enti che hanno dichiarato il dissesto ex art. 244 TUEL, senza spingersi nella valutazione della situazione in cui si trova l'ente, con particolare riferimento ai rapporti tra organi interni del Comune.

1. **L'iter di costituzione del Fondo risorse decentrate (in prosieguo Fondo).**

In premessa appare opportuno ricostruire sommariamente il procedimento di costituzione del Fondo e i soggetti coinvolti.

È notorio che la gestione delle risorse destinate alla contrattazione decentrata passa necessariamente attraverso tre fasi, definite obbligatorie e sequenziali:

- a) l'individuazione a bilancio delle risorse;
- b) la costituzione del Fondo;
- c) l'individuazione delle modalità di ripartizione del Fondo attraverso il contratto decentrato.

In ordine alla prima fase la magistratura contabile ha evidenziato che *"la programmazione dell'ente e il relativo bilancio devono contenere rispettivamente, gli indirizzi fondamentali per la contrattazione integrativa e per l'attribuzione dei compensi incentivanti sulla base della valutazione delle performance, nonché le risorse finanziarie previste per lo scopo nei limiti di legge e di contratto"* (cfr. Sezione regionale di controllo per il Veneto, parere n. 263/2016/PAR).

In merito alla seconda fase, la costituzione del Fondo avviene attraverso un atto unilaterale dell'Amministrazione, avente natura gestionale e, pertanto, di competenza del dirigente o del responsabile del Servizio negli enti privi di dirigenza, il quale provvede autonomamente alla quantificazione della c.d. "parte stabile" attraverso un atto vincolato nel *quantum* e privo di aspetti di discrezionalità amministrativa, mentre procede alla determinazione della c.d. "parte variabile" sulla scorta delle scelte dell'organo di governo, che non potrà che farle in via definitiva in sede di approvazione del bilancio di previsione, appostando le relative risorse.

La dottrina ha chiarito che la costituzione del fondo da parte dell'organo gestionale non è oggetto di contrattazione decentrata, a differenza della ripartizione del Fondo medesimo, sulla scorta della semplice considerazione in base alla quale l'ammontare del Fondo va

quantificato tenendo conto dei vincoli normativi, del Contratto collettivo nazionale e delle scelte degli organi di governo di natura politica (per la parte variabile), senza alcun margine di intervento degli attori della contrattazione in questa fase propedeutica.

Sul punto appare utile richiamare la sintesi della procedura effettuata dalla Sezione di controllo per la Puglia: “La prima fase consiste nell’individuazione in bilancio delle risorse. A tale proposito si evidenzia che a finanziare il “Fondo” contribuiscono le risorse stabili così definite in quanto sono risorse fisse aventi carattere di certezza e stabilità (le principali fonti di alimentazione delle risorse stabili sono gli incrementi fissati dai CCNL) e le risorse variabili che, a differenza delle prime, hanno valenza annuale (tali risorse sono finanziate di anno in anno dall’ente sulla base di una valutazione delle proprie capacità di bilancio). 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. La terza ed ultima fase consiste nella sottoscrizione del contratto decentrato annuale che, secondo i nuovi principi della competenza finanziaria potenziata, costituisce titolo idoneo al perfezionamento dell’obbligazione. Infatti alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento accessorio e premiante (registrazione), imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili (cfr. Sezione Controllo per il Molise, deliberazione n. 218/2015/PAR)” (del. n. 164/2018/PAR).

È utile chiarire meglio la distinzione tra la parte stabile e quella variabile del Fondo, che assume un ruolo centrale al fine del corretto inquadramento dei vincoli a cui sono sottoposti in questa materia gli enti che hanno deliberato il dissesto finanziario.

Il giudice contabile ha ricordato che il trattamento accessorio del personale è *“costituito da compensi sia di natura fissa e continuativa (indennità di posizione, indennità di comparto, ecc.) che di natura variabile (in primo luogo, produttività)”* e che *“il contenuto delle norme dei contratti nazionali consente di evidenziare il chiaro collegamento tra la fonte di finanziamento costituita dalle risorse ‘stabili’ e compensi, in primo luogo, caratterizzati per la loro natura fissa e continuativa, comprendenti trattamenti economici sia fondamentali (es. progressione orizzontale, RIA) che accessori (es. indennità di comparto), ferma la possibilità che l’eventuale quota residua sia destinata a finanziare le voci variabili del trattamento accessorio”* (Sezione regionale di controllo per il Molise, del. n. 1/2020/PRSP).

La parte stabile del Fondo comprende, pertanto, le voci caratterizzate da una sostanziale immutabilità, cioè relative a profili del trattamento economico accessorio aventi carattere “rigido”.

La magistratura contabile ha evidenziato che la <<nozione di “risorse stabili” (o “consolidate”), distinte da quelle “variabili”, è stata elaborata tenendo conto della disciplina introdotta dal C.C.N.L. 22 gennaio 2004, nella parte in cui (art. 31) stabiliva che, a decorrere da quell’esercizio, la somma complessiva calcolata nei singoli enti nell’anno 2003, con riferimento a tutte le fonti di finanziamento ivi elencate, costituiva un valore unitario che restava stabilmente confermato anche per i successivi esercizi finanziari, fatti salvi, naturalmente, gli eventuali successivi incrementi derivanti dalla contrattazione collettiva nazionale>> (Sezione regionale di controllo per il Molise, del. n. 1/2020/PRSP cit.).

Il contratto collettivo vigente (C.C.N.L. del Comparto Funzioni Locali del 21/05/2018), all’art. 67, rubricato “Fondo risorse decentrate: costituzione”, prevede espressamente quanto segue: “1. A decorrere dall’anno 2018, il “Fondo risorse decentrate”, è costituito da un unico importo consolidato di tutte le risorse decentrate stabili, indicate dall’art. 31, comma 2, del CCNL del 22.1.2004, relative all’anno 2017, come certificate dal collegio dei revisori, ivi comprese ...”. Il comma 2 prevede, tuttavia, che tale parte stabile del Fondo non è immutabile ma viene “stabilmente incrementata” sulla scorta di precise ed espressamente individuate voci analiticamente elencate nel comma citato.

Il comma terzo della disposizione in esame si riferisce, viceversa, alla parte variabile, regolamentando le modalità di alimentazione di questa sezione del Fondo, frutto come si è visto di scelte di opportunità politica (legate anche alle politiche organizzative e di sviluppo del personale), anche se il comma 4 riserva una percentuale alla contrattazione integrativa, sede nella quale “ove nel bilancio dell’ente sussista la relativa capacità di spesa, le parti verificano l’eventualità dell’integrazione, della componente variabile di cui al comma 3, sino ad un importo massimo corrispondente all’1,2% su base annua, del monte salari dell’anno 1997, esclusa la quota relativa alla dirigenza”.

Sul punto la magistratura contabile ha precisato il profilo del rapporto tra la contrattazione decentrata e le competenze dell’organo di governo dell’ente, evidenziando che “il contratto decentrato non ha titolo per stabilire l’incremento delle risorse variabili, la cui disponibilità deve essere decisa in sede di bilancio di previsione, sulla base del progetto di miglioramento dei servizi e

successivamente formalizzata (...) nell'atto formale di costituzione del Fondo" (S.R.C. Veneto, del. n. 263/2016 cit.).

Per quanto concerne l'iter procedimentale e il ruolo dell'organo di revisione, il comma 6 dell'art. 8 del CCNL 2018 prevede che *"Il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e la relativa certificazione degli oneri sono effettuati dall'organo di controllo competente ai sensi dell'art. 40-bis, comma 1 del D.lgs. n.165/2001. A tal fine, l'Ipotesi di contratto collettivo integrativo definita dalle parti, corredata dalla relazione illustrativa e da quella tecnica, è inviata a tale organo entro dieci giorni dalla sottoscrizione. In caso di rilievi da parte del predetto organo, la trattativa deve essere ripresa entro cinque giorni. Trascorsi quindici giorni senza rilievi, l'organo di governo competente dell'ente può autorizzare il presidente della delegazione trattante di parte pubblica alla sottoscrizione del contratto".*

In sostanza, se le parti raggiungono un accordo sui punti oggetto di trattativa è onere del presidente della delegazione trattante di parte pubblica di trasmetterla all'organo di revisione, il quale è tenuto a rendere il proprio parere entro un termine stringente, il cui superamento senza interruzioni produce gli effetti del meccanismo giuridico del silenzio - assenso.

L'organo di revisione assume, pertanto, un ruolo centrale in seno al procedimento in esame, con particolare riferimento agli aspetti contabili e finanziari, sia nella fase di costituzione del fondo (ai sensi del richiamato comma 1 dell'art. 67 del CCNL 2018), apponendo il visto sull'atto di costituzione del fondo citato, nonché nella fase successiva, come chiaramente dispone l'art. 40 bis del d. lgs. n. 165/2001 (richiamato dal citato art. 8, comma 6), rubricato *"Controlli in materia di contrattazione integrativa": "1. Il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori è effettuato dal collegio dei revisori dei conti, dal collegio sindacale, dagli uffici centrali di bilancio o dagli analoghi organi previsti dai rispettivi ordinamenti. Qualora dai contratti integrativi derivino costi non compatibili con i rispettivi vincoli di bilancio delle amministrazioni, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 40, comma 3-quinquies, sesto periodo".*

In verità, appare abbastanza chiaro che il parere dell'organo di revisione attiene all'intera "materia" del Fondo, nei profili connessi alla corretta costituzione (sulla scorta dei principi

e dei vincoli fissati in sede legislativa e contrattuale nazionale) e successiva ripartizione in base agli accordi stipulati in sede di contrattazione decentrata.

In materia assume una funzione interpretativa quanto disposto nel punto 5.2 dell'all. 4/2 al d. lgs. n 118/2011, il quale, nel fissare le regole di contabilizzazione delle partite individuate nel Fondo, recita 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 confluiscano nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio. (...) Le verifiche dell'Organo di revisione, propedeutiche alla certificazione prevista dall'art. 40, comma 3-sexies, del D.Lgs. 165/2001, sono effettuate con riferimento all'esercizio del bilancio di previsione cui la contrattazione si riferisce. In caso di mancata costituzione del fondo nell'anno di riferimento, le economie di bilancio confluiscano nel risultato di amministrazione, vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale”.**

Sulla base del principio contabile richiamato, *“nelle more della sottoscrizione dell'accordo collettivo integrativo, le risorse destinate al finanziamento del Fondo risorse decentrate ‘risultano definitivamente vincolate’ (e non accantonate): non potendosi infatti assumere l'impegno (stante la mancata sottoscrizione dell'accordo collettivo, giuridicamente costitutivo delle relative obbligazioni), ‘le correlate economie di spesa confluiscano’, per l'intero importo del Fondo, ‘nella quota vincolata del risultato di amministrazione’, per essere così ‘immediatamente utilizzabili’ a tali fini, una volta sopraggiunta la sottoscrizione dell'accordo decentrato relativo al raggiungimento degli obiettivi di performance pianificati per l'annualità cui il trattamento accessorio si riferisce (Corte conti, sez. contr. Piemonte, del. 23 maggio 2018, n. 55/PAR)”* (sez. contr. Marche, del. n. 107/2020/PRSP).

In altre decisioni è stato chiarito che “se la costituzione del fondo si attegga, come detto, quale presupposto per l'apposizione 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. (...) Ritornando alle modalità di imputazione stabilite 14 dalla normativa sull'armonizzazione contabile (d.lgs. n. 118/2011), il principio 4/2 al punto 5.2 prevede una serie di fattispecie distinte, dalle quali si desume esplicitamente che l'atto costitutivo finalizzato ad attribuire il vincolo contabile alle risorse è il provvedimento formale di costituzione del fondo mentre l'accordo decentrato costituisce «l'atto dal quale scaturisce il vincolo giuridico di prenotazione della posta al Fondo Pluriennale Vincolato» (Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Veneto, deliberazione n. 263/2016)" (Sez. contr. Puglia, del. n. 85/2020/PAR).

Dal punto in esame è possibile trarre le seguenti conclusioni:

- a. l'imputazione contabile (e la relativa copertura) grava sull'esercizio in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili, a seguito della sottoscrizione della contrattazione decentrata;
- b. le verifiche dell'Organo di revisione, propedeutiche alla certificazione prevista dall'art. 40, comma 3-sexies, del D.lgs. 165/2001, sono effettuate con riferimento all'esercizio del bilancio di previsione cui la contrattazione si riferisce per quanto concerne i vincoli di finanza pubblica, mentre in ordine alla copertura non potrà che tenersi conto delle regole dell'impegno fondate sul principio della competenza finanziaria potenziata.

2. I vincoli gravanti sugli enti in situazione di crisi finanziaria conclamata.

In sede di contratto collettivo nazionale viene espressamente presa in considerazione la fattispecie dell'ente in una situazione di crisi finanziaria conclamata, cioè che: a) si trovi in condizioni di dissesto; b) versi in condizioni di deficitarietà strutturale; c) abbia avviato procedure di riequilibrio finanziario.

La disciplina contrattuale (art. 67, comma 6, CCNL 2018) distingue tra:

- 1) Enti che abbiano deliberato il dissesto, ai sensi dell'art. 244 e ss. del TUEL, disponendo che: "In ogni caso, ferme le disposizioni di legge in materia, le risorse di cui al comma 3 non possono essere stanziate dagli enti che si trovino in condizioni di dissesto come disciplinate dalla normativa vigente, fatte salve le quote di cui al comma 3, lett. c) previste da disposizioni di legge, che finanziano compensi da corrispondere obbligatoriamente sulla base delle stesse disposizioni".
- 2) enti che versino in condizioni di deficitarietà strutturale o che abbiano avviato procedure di riequilibrio finanziario, prevedendo disposizioni di maggiore favore:

“ferma l'impossibilità di procedere ad incrementi delle complessive risorse di cui al periodo precedente, sono comunque tenuti ad applicare tutte le misure di riequilibrio previste dalle suddette disposizioni, anche in ordine alla riduzione o totale eliminazione delle risorse stesse”.

In sostanza gli enti dissestati possono costituire il Fondo solo nella sua parte stabile, essendogli preclusa la possibilità di alimentare lo stesso con gli importi oggetto della parte variabile di cui al comma 3 del medesimo art. 67, con l'unica eccezione *“delle risorse derivanti da disposizioni di legge che prevedano specifici trattamenti economici in favore del personale, da utilizzarsi secondo quanto previsto dalle medesime disposizioni di legge”.*

Si tratta di disposizione non originale nel panorama della regolamentazione contrattuale della materia, in quanto già l'art. 32 del CCNL del 2004 prevedeva, al comma 8, che *“Gli incrementi indicati nel presente articolo, commi 2 e 7, non trovano applicazione da parte degli enti locali dissestati o strutturalmente deficitari, per i quali non sia intervenuta ai sensi di legge l'approvazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato”.*

La magistratura contabile ha chiarito che *“nel primo caso, infatti, esiste un divieto pressoché assoluto di alimentare il Fondo con risorse variabili (con l'unica eccezione ammessa per quelle previste da disposizioni di legge e destinate a finanziare compensi da corrispondere obbligatoriamente). Nella seconda ipotesi, invece, la preclusione è meno radicale in quanto consiste nell'impossibilità di procedere ad incrementi (evidentemente da un anno all'altro) dello stanziamento complessivo riguardante tali risorse”* (S.R.C. Liguria, del. n. 51/2020/PAR).

Si tenga conto del fatto che il rinvio esplicito al comma 3 dell'art. 67 effettuato dal comma 6 del medesimo articolo non prevede le economie degli anni precedenti di fonte stabile (art. 67, commi 1 e 2), espressamente previste dall'art. 68, comma 1, ultimo periodo.

La ratio sanzionatoria e di prevenzione finanziaria appare chiara nella disposizione contrattuale relativa al dissesto, essendo l'ente in una condizione patologica in cui è privo dei documenti contabili fino all'approvazione del bilancio stabilmente riequilibrato e deve porre in essere una rigida e predeterminata legislativamente politica di riduzione della spesa, finalizzata a riportare *in bonis* l'ente in condizione di insolvenza.

Tuttavia, dalla disposizione contrattuale richiamata è possibile trarre una importante conseguenza e cioè che l'ente dissestato conserva il potere/dovere di costituire il Fondo, seppure esclusivamente nella composizione limitata alla parte stabile e alla componente della parte variabile legata alle risorse derivanti da disposizioni di legge che prevedano specifici trattamenti economici in favore del personale, da utilizzarsi secondo quanto

previsto dalle medesime disposizioni di legge, di cui al comma 3, lett. c, dell'art. 67 più volte citato. Ciò appare coerente con la scelta del legislatore di consentire la prosecuzione dell'attività amministrativa ordinaria *post dissesto*, seppure assicurando *“condizioni stabili di equilibrio della gestione finanziaria rimuovendo le cause strutturali che hanno determinato il dissesto”* (art. 245, comma 3, TUEL), mentre l'organo straordinario di liquidazione *“ha competenza relativamente a fatti ed atti di gestione verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato”* (art. 252, comma 4, TUEL).

D'altronde l'art. 250 del TUEL chiarisce lo stato in cui si trova l'ente dissestato nella fase transitoria che va dalla data di deliberazione del dissesto finanziario alla data di approvazione dell'ipotesi di bilancio riequilibrato (di cui all'art. 261 TUEL), disponendo che *“l'ente locale non può impegnare per ciascun intervento somme complessivamente superiori a quelle definitivamente previste nell'ultimo bilancio approvato con riferimento all'esercizio in corso, comunque nei limiti delle entrate accertate. I relativi pagamenti in conto competenza non possono mensilmente superare un dodicesimo delle rispettive somme impegnabili, con esclusione delle spese non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi”*.

Traendo le fila della ricostruzione giuridica del fenomeno in esame, è possibile concludere che l'ente locale dissestato conserva il potere/dovere di costituire il Fondo, con i limiti derivanti dalle disposizioni contrattuali sopra richiamate, in quanto l'attività amministrativa non si interrompe, ma incontra soltanto i limiti espressamente fissati dal legislatore, come nella fattispecie della contrattazione decentrata.

Il procedimento non subisce alcuna interruzione e può essere portato alla sua conclusione, seppure naturalmente nell'ambito dei rigidi paletti fissati dal legislatore e dal contratto nazionale.

Ne segue che l'organo di revisione è tenuto a rendere il proprio parere, ancora più rilevante e delicato ai fini della verifica dei vincoli di cui si è scritto, come d'altronde conferma quanto disposto nel punto 5.2 dell'all. 4/2 al d. lgs. n. 118/2011 sopra richiamato, tenendo conto della programmazione e autorizzazione di spesa dell'ultimo bilancio approvato o di quelli successivi all'approvazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato, a seconda della fase in cui si trova l'ente e all'annualità presa in considerazione.

A seconda della fase della procedura di dissesto l'ente può trovarsi nella seguente situazione:

- a) fase che va dalla data di deliberazione del dissesto finanziario e alla data di approvazione dell'ipotesi di bilancio riequilibrato, in cui si applicano le disposizioni dell'art. 250 TUEL sopra richiamate;
- b) fase successiva all'approvazione ministeriale dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato, in cui, ai sensi dell'art. 264 del TUEL, *“l'ente provvede entro 30 giorni alla deliberazione del bilancio dell'esercizio cui l'ipotesi si riferisce”* (comma 1), mentre *“con il decreto di cui all'articolo 261, comma 3, è fissato un termine, non superiore a 120 giorni, per la deliberazione di eventuali altri bilanci di previsione o rendiconti non deliberati dall'ente nonché per la presentazione delle relative certificazioni”* (comma 2).

È chiaro che la verifica di compatibilità della costituzione del fondo e dell'ipotesi di contratto non potrà che avvenire sulla base del documento contabile vigente e della fase in cui si trova l'ente.

In ordine, in particolare, alle regole di utilizzo del Fondo, oggetto del secondo quesito, è necessario fare riferimento ai principi che governano l'utilizzo della quota vincolata del Risultato di amministrazione, considerato che, come si è visto, il punto 5.2 dell'all. 4/2 al d. lgs. n. 118/2011 prevede espressamente che *“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”*.

Sul punto è utile richiamare la deliberazione di questa Sezione n. 96/2021, la quale, al par. 9.1, chiarisce quanto segue: <<Trova applicazione, alla data odierna, il contenuto precettivo del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria che interdice l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione all'ente in ritardo nell'approvazione del proprio rendiconto. **Ai sensi del d.lgs. n. 118 del 2011, allegato n. 4/2, § 9.2.19, infatti: “Gli enti in ritardo nell'approvazione dei propri rendiconti non possono applicare al bilancio di previsione le quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione”>>**.

Nella citata deliberazione si evidenzia che *“Se da un lato i limiti esaminati rispondono ad una funzione sollecitatoria al rispetto dei termini per l'approvazione dei fondamentali documenti contabili, dall'altro lato la trama normativa in esame pare ispirarsi ad una logica prudenziale, volta*

alla salvaguardia dei fondamentali equilibri di bilancio. In assenza, infatti, di un risultato di amministrazione accertato e verificato entro un termine ragionevole (ordinariamente entro i primi quattro mesi dell'anno, salvo le eccezioni scandite dalla nuova normativa emergenziale), i vincoli al finanziamento della spesa mediante l'applicazione di un risultato meramente presunto sono funzionali al periodico riscontro da parte dell'ente che la copertura giuridica della spesa non sia puramente nominale, bensì possa qualificarsi anche in termini di sostenibilità finanziaria e che si presenti – come indicato dalla giurisprudenza costituzionale – credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale”, richiamando, in merito alla misura dell'utilizzo del risultato di amministrazione, le principali coordinate tracciate dall'art. 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 e dal d.lgs. n. 118/2011, allegato n. 4/2, paragrafi 9.2.15 e 9.2.16.

In particolare:

- l'art. 1, commi 897 e 898, della legge n. 145/2018 prevede: “897. Ferma restando la necessità di reperire le risorse necessarie a sostenere le spese alle quali erano originariamente finalizzate le entrate vincolate e accantonate, l'applicazione al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione è comunque consentita, agli enti soggetti al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A) del prospetto riguardante il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazione di liquidità, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione. A tal fine, nelle more dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, si fa riferimento al prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione. In caso di esercizio provvisorio, si fa riferimento al prospetto di verifica del risultato di amministrazione effettuata sulla base dei dati di preconsuntivo di cui all'articolo 42, comma 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, per le regioni e di cui all'articolo 187, comma 3-quater, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, per gli enti locali. Gli enti in ritardo nell'approvazione dei propri rendiconti non possono applicare al bilancio di previsione le quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione fino all'avvenuta approvazione. 898. Nel caso in cui l'importo della lettera A) del prospetto di cui al comma 897 risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di

amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e al fondo anticipazione di liquidità, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione”.

- I punti 9.2.15 e 9.2.16 dell’all. N. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 dispongono: “ 9.2.15 *L'utilizzo delle quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione da parte degli enti in disavanzo (che presentano un importo negativo della lettera E del prospetto riguardante il risultato di amministrazione dell'esercizio precedente), è consentito per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A del medesimo prospetto riguardante il risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazione di liquidità, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione. (...) 9.2.16 Nel caso in cui l'importo della lettera A dell'allegato riguardante il risultato di amministrazione risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e per il fondo anticipazione di liquidità, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione”.*

Naturalmente sul punto non è possibile prescindere dall’art. 187 del TUEL e in particolare dai commi 3, 3-quater e 3-quinques, che completano il quadro delle disposizioni che regolano l’utilizzo della quota vincolata del Risultato di amministrazione.

In conclusione, occorre precisare che l’ente che si trova in dissesto ha un termine specifico per l’approvazione dei documenti contabili, fissato, come si è visto, dall’art. 264 del TUEL, scaduto il quale si applicano le regole sopra richiamate sull’utilizzo della quota vincolata del Risultato di amministrazione negli enti in ritardo nell’approvazione dell’ultimo rendiconto, ferma restando la previsione espressa del già richiamato punto 5.2 dell’all. 4/2 al d. lgs. n. 118/2011 che prevede “*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”, da verificare sulla base della concreta situazione in cui si trova ogni singolo ente.*

Nell'ipotesi in cui dovesse ricorrere la fattispecie dell'esercizio provvisorio questa Sezione ha chiarito che: *“Occorre, poi, prestare attenzione alla circostanza che, ove il predetto prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto dovesse evidenziare un disavanzo di amministrazione derivante dall'esercizio precedente, non sarebbe possibile proseguire la gestione secondo le regole dell'esercizio provvisorio. In tale caso, infatti, l'ente opererebbe in riferimento ad un'autorizzazione di spesa superiore a quella necessaria per l'obbligatorio ripiano del disavanzo, cosicché, per l'ordinamento contabile, sarebbe inevitabile procedere all'immediata approvazione del bilancio di previsione per l'iscrizione, tra le spese, del nuovo disavanzo. Per gli enti già in situazione di disavanzo, questa fattispecie ricorrerebbe per l'ipotesi di un peggioramento della parte disponibile del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente oppure di un mancato miglioramento dello stesso in una misura almeno pari alle quote da ripianare”* (sul punto vedi i paragrafi 8.3 e 9.2.14 dell'all. 4/2 al d. lgs. n. 118/2011). In ipotesi di gestione provvisoria troverà invece applicazione l'art.163 del TUEL.

P.Q.M.

La Sezione di controllo della Corte dei conti per la Regione Siciliana esprime parere nei termini di cui in motivazione.

Copia della presente deliberazione sarà inviata, a cura della Segreteria, all'Amministrazione richiedente, nonché all'Assessorato Regionale delle Autonomie Locali e della Funzione pubblica - Dipartimento delle Autonomie locali.

Così deliberato in Palermo, nella camera di consiglio del 22 marzo 2022.

L'ESTENSORE

(Massimo Giuseppe Urso)

IL PRESIDENTE

(Anna Luisa Carra)

Depositato in Segreteria il 28 marzo 2022

IL FUNZIONARIO RESPONSABILE

Boris Rasura