



CORTE DEI CONTI

Sezione regionale di controllo per la Calabria

composta dai Magistrati

Dr.ssa Rossella SCERBO	Presidente
Dr. Antonio BARRILE	Consigliere
Dr.ssa Emanuela Friederike DAUBLER	Referendario
Dr.ssa Sabina PINTO	Referendario
Dr.ssa Maria Rosaria PEDACI	Referendario
Dr. Filippo Maria SALVO	Referendario, relatore
Dr.ssa Maria LEPORE	Referendario
Dr. Cosmo Cesare COSENTINO	Referendario
Dr.ssa Mariagrazia PELLECCIA	Referendario
Dr. Lucio GRAVAGNUOLO	Referendario

Nella camera di consiglio del 17 dicembre 2024, ha emesso la seguente

Deliberazione

VISTO l'articolo 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il Testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni ed integrazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modificazioni ed integrazioni;

VISTA la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti del 16 giugno 2000, n. 14/2000, che ha approvato il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, nel testo modificato, da ultimo, con deliberazione del Consiglio di Presidenza del 19 giugno 2008, n. 229/CP/2008 (G.U. n. 153 del 2.7.2008);

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (T.U. delle leggi sull'ordinamento degli enti locali) e successive modificazioni ed integrazioni;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante “Disposizioni per l’adeguamento dell’ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3”;

VISTO l’art. 3 del decreto-legge 10 ottobre 2012 n. 174 convertito dalla legge 7 dicembre 2012 n. 213;

VISTA la deliberazione n. 13/SEZAUT/2021/INPR, recante “Linee di indirizzo per i controlli interni durante l’emergenza da Covid-19”;

Vista la deliberazione n. 18/SEZAUT/2020/INPR, recante linee di indirizzo per i controlli interni durante l’emergenza da COVID-19;

VISTA la Deliberazione n. 2/SEZAUT/2024/INPR, recante le linee guida e relativo questionario per le relazioni annuali del Sindaco dei comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del Sindaco delle città metropolitane e del Presidente delle province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni negli anni 2022 -2023 (art. 148, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267);

ESAMINATO il referto del Comune di Cosenza elaborato sullo schema di relazione allegato alla succitata deliberazione della Sezione delle Autonomie;

VISTA la nota istruttoria prot. n. 5506 del 17 novembre 2024 di questa Sezione, trasmessa al Comune di Cosenza con la quale sono stati richiesti chiarimenti in merito al referto in argomento;

VISTA la nota del Comune di Cosenza, acquisita al protocollo n. 5905 del 20 novembre 2024 di questa Sezione, con la quale sono stati trasmessi i chiarimenti richiesti;

VISTA l’ordinanza con la quale il Presidente della Sezione ha convocato l’odierna Camera di consiglio;

UDITO nella Camera di consiglio del 17 dicembre 2024 il relatore, Ref. Filippo Maria Salvo;

FATTO

La Sezione delle Autonomie della Corte, con deliberazione n. 2/SEZAUT/2024/INPR, ha approvato le linee guida ed il relativo questionario per le relazioni annuali sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni negli anni 2022 -2023 (art. 148, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267).

La deliberazione anzidetta è rivolta ai comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, alle città metropolitane ed alle province.

Come previsto dalla richiamata deliberazione della Sezione Autonomie, il Comune di Cosenza ha trasmesso a questa Sezione, mediante l’applicativo “Con.Te.”, il referto annuale sul funzionamento dei controlli interni per l’esercizio 2022 e 2023.

A seguito dell'analisi della relazione-questionario, rendendosi necessaria l'acquisizione di ulteriori elementi a supporto dell'attività istruttoria, il magistrato istruttore, con nota istruttoria prot. n. 5506 del 17 novembre 2024, ha chiesto chiarimenti in merito al referto in argomento;

Le informazioni e le precisazioni richieste sono state fornite con nota a firma del Segretario Generale del Comune di Cosenza, acquisita al protocollo n. 5905 del 20 novembre 2024.

Dall'analisi della documentazione acquisita in fase istruttoria, si sono evidenziati elementi di parziale *"assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie"* del controllo interno, che l'ente è chiamato ad arginare già dalla prossima annualità, assumendo i correttivi del caso (potendosi, in mancanza di tali correttivi, verificare situazioni censurabili ex art. 148, c. 4 TUEL; v. *infra*).

Sulla base di quanto sopra, è possibile esprimere le seguenti considerazioni in

DIRITTO

1. Premessa.

Ai fini dell'inquadramento della materia, giova rammentare che un primo riferimento alle verifiche in tema di controlli interni si rinviene nell'art. 3 della legge n. 20 del 1994 che colloca il suddetto controllo, da esercitarsi da parte delle Sezioni regionali, nell'ambito del controllo sulla gestione, venendo a costituire un elemento di valutazione dell'azione amministrativa sotto il profilo dell'efficienza, efficacia economicità della stessa.

Successivamente, l'art. 7 comma 7 della legge 131 del 2003, ha stabilito che le Sezioni Regionali di controllo della Corte dei conti *"verificano nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione... il funzionamento dei controlli interni e riferiscono sugli esiti delle verifiche esclusivamente ai consigli degli enti controllati"*.

Su tale impianto normativo, si innestano le previsioni del TUEL, come più volte riformulate nel corso degli anni. In particolare, l'art. 148, c. 1, TUEL demanda alle SS.RR.CC. le verifiche in ordine al funzionamento dei controlli interni degli enti locali interessati e, al comma 4, prevede che *"in caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di cui al secondo periodo del comma 1 del presente articolo... le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano agli amministratori responsabili la condanna ad una sanzione pecuniaria da un minimo di cinque fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione"*.

La Sezione delle Autonomie (SEZAUT/5/2017/INPR), in tema di rilevanza dei controlli in esame, hanno precisato che *"il rafforzamento dei controlli interni degli Enti locali è un'esigenza*

imprescindibile per la salvaguardia dell'integrità e della trasparenza della gestione delle risorse finanziarie pubbliche assegnate alle autonomie territoriali... i controlli interni rappresentano un presidio fondamentale per la sana gestione, in quanto utili ad assicurare l'efficacia e l'efficienza delle attività operative (controllo di gestione), l'attendibilità del reporting finanziario (controllo amministrativo-contabile), il consolidamento dei risultati delle gestioni (controllo sugli organismi partecipati) e la coerenza degli stessi sia con i risultati attesi (controllo strategico) sia con le aspettative degli utilizzatori finali dei servizi erogati (controllo di qualità)...".

Da quanto sopra emerge come il sistema dei controlli interni si connoti per essere uno strumento indispensabile di ausilio per le amministrazioni, ai fini del corretto svolgimento delle attività gestionali e di programmazione.

Tanto premesso di seguito si riportano i punti di criticità riscontrati alla luce dell'istruttoria innanzi richiamata e dai questionari così come trasmessi.

** * * **

2. La situazione generale dei controlli interni nel Comune di Cosenza.

Il Comune di Cosenza ha riferito che il sistema dei controlli interni per la regolarità amministrativa e contabile, il controllo di gestione, il controllo strategico, il controllo sugli equilibri finanziari controllo sugli organismi partecipati ed il controllo sulla qualità dei servizi, sono esercitati in conformità a quanto previsto dai regolamenti.

I "report" ufficializzati (previsti e prodotti) nell'esercizio oggetto d'esame sono i seguenti (ed il loro numero coincide con quanto rilevato per l'anno 2022):

- n. 12 previsti e n. 13 effettivamente prodotti per il controllo successivo di regolarità amministrativo contabile;
- n. 2 previsti ed effettivamente prodotti per il controllo di gestione;
- **n. 2 previsti e n. 1 effettivamente prodotto per il controllo strategico;**
- n. 4 previsti e n. 9 effettivamente prodotti per il controllo sugli equilibri di bilancio;
- **n. 4 previsti e zero effettivamente prodotti per il controllo sugli organismi partecipati.**
- **n. 2 previsti e n. 1 effettivamente prodotto sul controllo sulla qualità dei servizi.**

A conclusione della fase istruttoria, si è rilevato, per talune tipologie di controllo, un maggiore impegno dell'ente, ma anche una significativa differenza in negativo tra i report previsti e quelli effettivamente prodotti in altri settori.

Dal questionario relativo al 2023, poi, risultano le seguenti precisazioni.

In riferimento ai quesiti 1.2, lett. d) ed 1.5, lett. d), in luogo dei n. 4 report previsti dal regolamento, sono stati ufficializzati n. 9 deliberazioni di Consiglio comunale, nelle quali si è relazionato in merito agli equilibri finanziari (deliberazione di approvazione del Piano di Riequilibrio finanziario pluriennale successivamente dichiarato inammissibile dalla Corte dei conti; n. 5 variazioni di bilancio, approvazione del bilancio di previsione, all'approvazione del rendiconto di gestione, delibera di salvaguardia degli equilibri di bilancio ex art. 193 del TUEL).

A sostegno di quanto sopra, in sintesi, l'ente sembra invocare (implicitamente) il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, rappresentando che le sopra dette delibere dovrebbero avere un "*contenuto sostanziale*" (se non la veste formale) dei report previsti dal regolamento.

In merito, si rileva che il suddetto principio di diritto è stato, sì, ritenuto applicabile anche all'ambito dei controlli interni (v. SRCMAR/30/2022/VSGC), nondimeno, si invita l'ente ad adottare prassi conformi alla norma e (anche formalmente) ad essa aderenti, onde non svuotare di efficacia le previsioni normative in materia di controllo di regolarità amministrativa e contabile e di verifica degli equilibri, che non possono ridursi a un mero adempimento formale.

I report, da elaborare all'esito delle attività di controllo hanno, infatti, la funzione di fornire elementi di conoscenza propedeutici all'adozione di misure correttive idonee a rimuovere le criticità rilevate.

In fase istruttoria, sono stati domandati chiarimenti all'amministrazione, in ordine al sopra rappresentato stato di fatto e, all'esito della fase istruttoria, l'ente ha reso le seguenti considerazioni.

2.1. La mancanza/insufficienza di report.

In fase istruttoria, nello specifico, era stato osservato come, nel 2023, fosse stato prodotto un esiguo numero di report o addirittura nessun report (come sopra rappresentato) e, di conseguenza, erano stati richiesti chiarimenti.

Sul punto, l'ente ha precisato (quesito 1.2 lett. "e") che è stato approvato solo un report finale sul controllo strategico, poiché il secondo avrebbe dovuto essere contenuto nella relazione finale sulla performance per l'anno 2023 (che, alla data di compilazione del presente referto, non risulta ancora approvata).

Per quanto riguarda i controlli sulle società partecipate (quesiti 1.2 ed 1.5 lett. "e"), l'ente ha precisato che l'AMACO S.p.a, unica partecipata avente rilevanza nell'ambito del perimetro

di consolidamento, è stata sottoposta a liquidazione giudiziale con sentenza Trib. Civ. Cosenza n. 54/2023, confermata in appello con sentenza n. 546/2024. Per tale ragione non sono stati effettuati i report previsti dal regolamento sui controlli interni, essendo la società sottoposta a speciale procedura.

Sempre in fase istruttoria, è stato osservato che (punto 4) sono state registrate criticità sul controllo sulla qualità dei servizi, con grado di criticità medio/basso. Sul punto, l'ente ha precisato che *"in riferimento alla risposta 1.4 lett. f), l'elevata qualificazione, ad inizio anno vacante a seguito di pensionamento e destinata al controllo sulla qualità dei servizi, è stata individuata solo a fine anno 2023. Pertanto, i report prodotti sono stati in n. di 1 anziché in n. di 2 come stabilito dal regolamento"*.

Il Comune ha, però, anche precisato che *"...in relazione al punto 1.6, è in corso una rievistazione del Regolamento concernente la disciplina dei controlli interni, al fine di una maggiore integrazione e raccordo dell'intero sistema dei controlli..."*.

** * * **

2.2. Le precedenti deliberazioni.

Sempre in fase istruttoria, relativamente al punto 7 del questionario, è stato rilevato che l'ente ha affermato non esservi *"...pronunce della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti contenenti osservazioni sull'adeguatezza e sul funzionamento dei controlli interni a cui l'Ente non abbia ancora dato seguito con i necessari interventi correttivi"*. Sennonché, la Sezione si era pronunciata con deliberazioni n. 55 del 17 marzo 2020 e n. 70 del 26 settembre 2022 sulla parziale inadeguatezza dei controlli interni. In particolare, la seconda di dette deliberazioni ha invitato l'ente ad assumere alcuni correttivi.

Da quanto accertato in fase istruttoria, però, l'ultimo regolamento per la disciplina dei controlli interni è quello approvato con delibera n. 38 del 2020, pubblicato il 29 luglio 2022 ed aggiornato il 29 luglio 2022 (dunque, in data antecedente alla prefata delibera SRCCAL/70/2022) e, dall'analisi del sistema CONTE, non risulta che l'ente abbia comunicato alcunché, all'esito di tali delibere.

In relazione a quanto sopra, si è domandato di ricevere i chiarimenti del caso.

L'Ente ha fatto presente che: *"in relazione al punto 1.7, a rettifica di quanto indicato nel referto sui controlli interni inviato alla Corte dei Conti, si precisa che in merito alle osservazioni contenute nella delibera n. 70/2022 della Corte dei Conti Sezione controllo per la Calabria, sono in corso di attuazione le iniziative per il superamento delle criticità evidenziate per ciascuna forma di controllo [...]"*.

A prescindere dalle future evoluzioni della regolamentazione interna dell'ente, al momento, solo l'invito a porre in essere i monitoraggi sul controllo strategico con cadenza semestrale risulta essere stato recepito dall'ente.

A tal riguardo, il Comune ha riferito che *“...negli anni 2021 e 2022 sono stati prodotti ed ufficializzati con deliberazioni di Giunta comunale due report semestrali. Nell'anno 2023, a causa dell'eccessivo carico di lavoro dei dirigenti, a sua volta discendente dal ridimensionamento dei dipendenti in servizio per pensionamenti, è stato prodotto ed ufficializzato un solo report di monitoraggio. Per quanto attiene all'implementazione dei monitoraggi periodici degli equilibri finanziari, i report ufficializzati nel corso dell'anno 2023 sono pari a 9 (nove) benché da regolamento ne siano previsti 4 (quattro). L'invito ad approvare puntualmente il DUP è stato anch' esso recepito dall'ente. Infatti nell'anno in corso tale documento è stato approvato nei termini di legge, con deliberazione del Consiglio comunale n. 7 del 22/03/2024”*.

Contemporaneamente, però, il Comune ha anche riferito che il sistema di verifica della qualità dei servizi *“...allo stato non risulta migliorabile a causa della difficoltà di individuare risorse umane da dedicare a tale specifica attività”*.

** * * **

In definitiva, le risultanze della fase istruttoria hanno posto in luce il fatto che l'implementazione di un sistema di controlli interni efficiente ed integrato sia ancora in fase di sviluppo e non sia giunto ad un suo effettivo completamento. Sebbene, dunque, l'ente abbia dimostrato di aver intrapreso un percorso di miglioramento, l'attuale stato di fatto non è tale da poter essere considerato soddisfacente.

Più nello specifico, vi sono ambiti nei quali il Comune ha sopravanzato il numero di controlli interni previsto, ma per il resto l'ente non è riuscito a produrre il numero minimo di report programmati. Sono rimaste, poi, inattuate le misure correttive che erano state impartite con la precedente deliberazione SRCCAL/70/2022.

** * * **

3. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è volto ad intercettare le eventuali problematiche presenti negli atti aventi rilevanza finanziaria e/o patrimoniale, nel funzionamento dei processi a monte e a valle dei report adottati nell'esercizio e nell'adozione delle misure consequenziali facenti capo ai responsabili dei settori in cui l'amministrazione locale risulta articolata.

Si espongono, di seguito, gli esiti dell'attività istruttoria e le relative considerazioni in merito alle singole tipologie di controllo interno oggetto di analisi sulla base del referto del Sindaco e delle successive integrazioni istruttorie.

In riferimento al quesito 2.3 del questionario, il Comune ha confermato quanto già emerso in occasione dell'istruttoria per l'anno 2022: la **tecnica di campionamento** probabilistico-statistico per la scelta degli atti amministrativi da sottoporre a controllo successivo **è di tipo "casuale" ma temperata da alcuni correttivi/implementazioni**, indicati nel regolamento sui controlli interni (deliberazione del Consiglio Comunale n. 38 del 6 novembre 2020).

Nello specifico, le determinazioni dirigenziali da sottoporre a controllo successivo sono estratte in maniera casuale, con l'ausilio di uno specifico programma informatico, impostando quali parametri per l'estrazione "la tipologia" dell'atto e "la struttura competente". Oltre alle determinazioni estratte, sono comunque sottoposte a controllo mensile, anche se non sorteggiate:

- le determinazioni attraverso le quali si impegna o liquida una somma superiore ad euro 500.000 i.v.a. esclusa;
- almeno una determinazione, nei due mesi successivi ed anche se non sorteggiata, proveniente da una struttura dirigenziale che abbia ricevuto una valutazione negativa con riferimento ai provvedimenti controllati nel mese precedente;
- almeno una determinazione, anche se non diversamente sorteggiata, proveniente da un settore o staff tra quelli maggiormente esposti al rischio di corruzione, per come elencati nel piano comunale triennale della prevenzione della corruzione e per la trasparenza vigente nel tempo.

Inoltre, quanto al controllo sui contratti, il Comune riferisce di aver adottato "*altre tecniche specifiche*":

- il controllo successivo di regolarità amministrativa sui contratti rogati dal segretario generale è assicurato sulla totalità dei medesimi;
- il controllo successivo di regolarità amministrativa sui contratti redatti in forma di scrittura privata non autenticata è assicurato in occasione dell'invio dei medesimi atti da parte delle varie strutture. In tale caso, la tecnica di campionamento da seguire prevede l'estrazione di due scritture private non autenticate su base mensile.

Dall'analisi effettuata, risulta (punti 2.9 e 2.10 del questionario) che sono state verificate le attestazioni concernenti i pagamenti effettuati dopo la scadenza dei termini previsti e le relative modalità (art. 4 del d.lgs. n. 231/2002, secondo le modalità di cui all'art. 41 del d.l. n.

66/2014, conv. dalla l. n. 89/2014), ma che, nel caso di superamento dei termini previsti dalla normativa vigente, **non sono state implementate procedure per monitorare il flusso di liquidazione delle fatture.**

In fase istruttoria è stato richiesto, relativamente al punto 12, se è prevista una specifica forma di vigilanza sugli agenti contabili (interni e/o esterni all'ente) e sui funzionari delegati.

L'Ente ha allegato documentazione chiarificatrice ed ha rappresentato quanto segue:

- con nota n. 320 del 30 gennaio 2023 del dirigente del Settore Programmazione Risorse Finanziarie, sono state sospese tutte le attività dell'ufficio economato a far data dal 1° febbraio 2023, causa l'assenza per ferie del personale (in particolare, dell'economo incaricato, A. C., e dell'agente contabile, D. T.).
- con nota n. 389 del 31 gennaio 2023 del Segretario generale dell'Ente, in considerazione della grave carenza di personale che di fatto determinava l'interruzione di servizi istituzionali insopprimibili, in via emergenziale ed in deroga alle disposizioni regolamentari, sono state impartite direttive per l'attribuzione della P.O. a personale individuato al fine di riattivare il servizio sospeso;
- con determinazione dirigenziale R.G. n. 291 del 27 febbraio 2023, è stato attribuito l'incarico della posizione organizzativa "Economato" ad una unità a quella data assente per malattia;
- successivamente al rientro in servizio del personale addetto all'Economato, in data 26 giugno 2023 è stato sottoscritto il verbale di consegna dell'ufficio.

Ciò premesso, ai sensi dell'art. 110 del Regolamento di Contabilità adottato ex art. 153, c. 7, TUEL, la vigilanza sugli agenti contabili è stata eseguita a mezzo dei seguenti atti:

- verbale del Collegio Revisori dei Conti n. 5 del 9 ottobre 2023, "*Verifica di cassa al 30 giugno 2023*";
- verbale del Collegio Revisori dei Conti n. 12 del 27 novembre 2023, "*Verifica di cassa al 30 settembre 2023*";
- verbale del Collegio Revisori dei Conti n. 28 del 14 aprile 2024, "*Verifica di cassa al 31 dicembre 2023*";
- determinazione dirigenziale R.G. n. 815 del 9 maggio 2024 avente all'oggetto: "*Approvazione rendiconto economale e contestuale autorizzazione al discarico delle scritture contabili dell'Ente – annualità 2023*", con relativi allegati;
- determinazione dirigenziale R.G. n. 854 del 16 maggio 2024, di rettifica della predetta determinazione n. 815/2024;

- determinazione dirigenziale R.G. n. 855 del 17 maggio 2024 (*"Parificazione dei conti resi dagli agenti contabili per l'esercizio 2023"*);
- determinazione dirigenziale R.G. n. 1785 del 7 ottobre 2024 (*"Integrazione conto giudiziale esercizio 2023 agente contabile T. di cui alla determinazione n. 855 del 17 maggio 2024 avente ad oggetto "Parificazione conti resi dagli agenti contabili per l'esercizio 2023"*).

Nel prendere atto di quanto sopra, si invita l'ente ad implementare gli atti da sottoporre a controllo, con particolare riferimento agli interventi correlati al PNRR (v. *infra*), indirizzando tale attività su atti che non siano individuati attraverso un criterio meramente casuale. Sarebbe, infatti, opportuno esaminare atti che presentino un rischio maggiormente elevato, anche ricorrendo ad ispezioni ed indagini volte ad accertare la regolarità amministrativa e contabile dell'attività posta in essere da specifici uffici e servizi individuati sulla scorta di una scelta ragionata.

** * * **

4. Il controllo di gestione.

Il controllo di gestione rappresenta l'insieme di strumenti e procedure finalizzati a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati precipuamente nel Piano esecutivo di gestione, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti.

Tale verifica deve essere effettuata con riguardo alla gestione dell'Ente nel suo complesso e nelle sue articolazioni gestionali (quali centri di costo, centri di servizi, centri di attività, ecc.), tenendo conto, anche del livello di performance raggiunto.

L'organo preposto al controllo di gestione deve essere in grado di fornire all'organo politico elementi e valutazioni idonee a modularne i compiti d'indirizzo.

Nel sistema degli enti locali, l'aspetto qualificante del controllo di gestione è quello di monitorare gli obiettivi di cui alla Relazione Previsionale e Programmatica (o del Documento Unico di Programmazione) e gli obiettivi gestionali di cui al PEG, al fine di esprimere valutazioni sull'efficacia (grado di raggiungimento dell'obiettivo programmato), sull'efficienza (assorbimento di risorse per il raggiungimento dell'obiettivo) e, quindi, in termini complessivi, sulla economicità della gestione" (cfr. deliberazione 28/SEZAUT/2014/INPR).

Un sistema efficace di controllo di gestione richiede (cfr. 28/SEZAUT/2014/INPR cit.) adeguati strumenti tecnico contabili quali:

1. il budget, che per gli enti locali può essere rappresentato dal PEG;
2. la contabilità analitica, fondata su un'adeguata e sistematica contabilità generale economico - patrimoniale;
3. l'analisi di bilancio, con gli specifici indicatori di efficacia, efficienza ed economicità;
4. il benchmarking;
5. il sistema di reporting.

Tale è la normativa di riferimento, sennonché, dal questionario, risulta che:

1. (punto 5) tra gli indicatori proposti **non risulta elaborato l'indicatore di "analisi finanziaria"**;
2. il controllo di gestione **non è in grado di influenzare l'attività in corso di svolgimento determinando la riprogrammazione degli obiettivi**;
3. **non esiste (punto 9) un sistema di ponderazione degli obiettivi da monitorare.**

Non è, dunque, possibile esprimere un giudizio di congruità in ordine alle modalità di esercizio del controllo di gestione, di fatto esercitato solo formalmente dall'amministrazione comunale. Si sollecita l'ente nel proseguire con le azioni intraprese al fine di rendere concretamente e proficuamente operativo il controllo in esame.

** * * **

5. Il controllo strategico.

Il controllo strategico rappresenta lo strumento attraverso cui verificare lo stato di attuazione dei programmi politici e si esplica mediante l'elaborazione di rapporti periodici da sottoporre all'Organo esecutivo ed al Consiglio ai fini della successiva predisposizione delle deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi.

I documenti di riferimento in materia di pianificazione strategica, a tal proposito, sono rappresentati dalle Linee programmatiche (art. 46, c. 3 TUEL), dalla Sezione Strategica (Se.S.) del Documento unico di programmazione (art. 170 TUEL), dal bilancio di previsione che abbraccia l'arco temporale di un triennio (art. 162 e segg. TUEL), dal Piano della performance (art. 10, d.lgs. n. 150/2009), nonché dalla Relazione di inizio mandato (art. 4-bis, d.lgs. n. 149/2011).

Gli obiettivi indicati in sede di pianificazione sono dotati di un'efficacia precettiva: l'art. 170, c. 7, TUEL ed i principi contabili, difatti, prevedono che il regolamento di contabilità disciplini i casi di inammissibilità ed improcedibilità delle deliberazioni di Consiglio e di Giunta che non siano coerenti con le previsioni ed i contenuti programmatici del DUP.

Si sottolinea l'importanza del controllo strategico (e la gravità della sua assenza), che così come chiarito dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con deliberazione n. 13/SEZAUT/2018/FRG *"è diretto a valutare la programmazione alla luce dei risultati effettivamente ottenuti. L'eventuale scostamento tra gli esiti raggiunti e quelli previsti ha evidenti riflessi sulla politica dell'Ente locale che, in tal caso, modifica la programmazione strategica. La valutazione di congruenza tra obiettivi predefiniti e risultati ottenuti, si estende all'entità delle risorse a disposizione, ai tempi fissati per la realizzazione e alle procedure attivate in corso d'opera, senza dimenticare il ruolo attribuibile alle performances degli amministratori, alla valutazione delle scelte dei dirigenti e al grado di soddisfazione degli utenti"*.

L'analisi del questionario, in ordine a tale forma di controllo interno, non ha restituito un quadro soddisfacente, posto che:

1. al punto 9), si precisa che il PEG è stato approvato il 2 novembre 2023 e che *"la tardività non ha consentito il monitoraggio dello stato di avanzamento del PEG"*;
2. al punto 8), risulta che con solo tre dei 5 parametri di quelli indicati l'organo d'indirizzo politico ha verificato lo stato d'attuazione dei programmi. Non risultano applicati i parametri relativi al *"grado di assorbimento delle risorse rispetto ai risultati"* ed *"all'impatto socio-economico dei programmi"*.
3. al punto 12), è riferito che la sezione *"Valore pubblico"* del PIAO non include indicatori di outcome/impatto riferibili alle misure di *"Promozione e sostegno alle politiche per la parità di genere"* e di *"Promozione e sostegno alle politiche giovanili di sviluppo e di aggregazione"*.

In sede istruttoria, l'Ente ha fatto presente che *"a rettifica di quanto indicato nel referto sui controlli interni 2023, l'Organo d'indirizzo politico ha verificato lo stato d'attuazione dei programmi in base ai cinque parametri elencati..."*.

L'ente deve, dunque, implementare le attività ai fini del perfezionamento del sistema di controllo strategico già in atto, che, allo stato, non raggiunge livelli di efficienza valutabili positivamente.

** * * **

6. Il controllo sugli equilibri finanziari.

Il controllo sugli equilibri finanziari, disciplinato dall'art. 147-quinquies TUEL, come precisato dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 5/SEZAUT/2017/INPR, è diretto a garantire il costante controllo degli equilibri finanziari, della gestione di competenza, della gestione dei residui e di quella di cassa, anche ai fini della realizzazione

degli obiettivi di finanza pubblica, mediante l'attività di coordinamento e vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario e di controllo da parte dei responsabili dei diversi servizi dell'Ente.

Le modalità e l'assetto organizzativo relativi al controllo degli equilibri devono trovare esauriente disciplina nel Regolamento di contabilità dell'Ente, con l'obiettivo di coordinare i ruoli specifici dei molteplici attori del controllo in parola e garantire la piena conoscenza delle vicende, interne ed esterne, che possono influire sugli andamenti economico-finanziari.

Con riferimento a tale sezione del questionario, l'ente ha reso le risposte di riferimento, dalle quali si evince quanto segue.

In corso di esercizio, l'ente non ha assicurato che il programma dei pagamenti risultasse sempre compatibile con le disponibilità di cassa, in quanto non è stato possibile assicurare sempre la compatibilità dei programmi dei pagamenti con le disponibilità di cassa, a dispetto del ricorso all'anticipazione di tesoreria. Tuttavia, l'ente riferisce di aver adottato iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, previste dall'art. 183, co. 8, del TUEL, per il caso di insufficiente disponibilità di cassa dovuta a ragioni sopravvenute.

Se non nella sostanza, almeno da un punto di vista procedimentale - e per quanto possibile - la finalità fatta propria dal legislatore sembrerebbe essere stata almeno perseguita da parte del Comune. Si invita, dunque, l'ente a rafforzare il sistema di controllo già in atto. È auspicabile che il responsabile del servizio finanziario periodicamente relazioni sull'obiettivo di finanza pubblica, adottando specifiche linee di indirizzo e/o coordinamento per l'ordinato svolgimento dei controlli sugli equilibri finanziari.

** * * **

7. Il controllo sugli organismi partecipati.

Il controllo in esame è finalizzato a rilevare gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati, sia in termini di bilancio, sia in termini di efficacia, efficienza ed economicità, del servizio affidato o comunque gestito e ad adottare le opportune azioni correttive anche con riferimento ai possibili squilibri economico finanziari rilevanti per il bilancio dell'Ente.

L'art. 147-quater TUEL dispone che *“l'Ente locale definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso Ente locale. Tali controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'Ente locale, che ne sono responsabili. Per l'attuazione di quanto previsto al comma 1 del presente articolo, l'Amministrazione definisce preventivamente, in riferimento all'articolo 170, comma 6, gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza un idoneo sistema*

informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'Ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica".

Nei questionari 2022 e 2023 l'Ente afferma di essersi dotato di una specifica struttura dedicata al controllo sugli organismi partecipati, ai sensi dell'art. 147-quater, comma 1, TUEL.

In un tale contesto, sono stati monitorati i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'Ente e le sue società partecipate.

Nondimeno, già in fase istruttoria sono state riscontrate le seguenti criticità (invero, persistenti):

1. non sono stati approvati i budget delle società partecipate *in house* o degli organismi strumentali controllati dall'Ente;
2. non è stata effettuata la conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati (art. 11, co. 6, lett. j), d.lgs. n. 118/2011).
3. nessuno degli indicatori proposti al punto 16 del questionario è stato elaborato nell'anno 2023;
4. come detto in precedenza, non sono stati effettuati i report previsti dal regolamento sui controlli interni in relazione alla AMACO S.p.a, essendo questa sottoposta a liquidazione giudiziale della stessa società.

Anche nel caso degli organismi partecipati, dunque, l'azione di controllo posta in essere da parte dell'ente non giunge al grado di sufficienza. In futuro, dunque, l'ente dovrà sviluppare un sistema di controlli sugli organismi partecipati atto ad incontrare le finalità della normativa di riferimento, finalità che, allo stato, paiono del tutto pretermesse.

** * * **

8. Il controllo sulla qualità dei servizi.

Rileva la Sezione che ai sensi dell'art 147 TUEL, l'ente deve garantire il controllo della qualità dei servizi erogati sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie finalizzate a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente. Il controllo in esame, mediante la rilevazione della "*customer satisfaction*", esprime la propria valenza sotto il profilo della rispondenza delle prestazioni erogate ai bisogni dell'utenza.

In questo ambito, sono state registrate le criticità più evidenti, siccome:

1. risulta che (punto 5) tra gli indicatori proposti nel questionario, quello della "*conformazione agli standard di qualità*" non risulta elaborato, ciò, a detta del Comune, "*...perché non per tutti i servizi per i quali è stato somministrato agli utenti il questionario*

finalizzato alla rilevazione del grado di soddisfazione sulla qualità dei servizi stessi, sono previsti standard di qualità”;

2. non sono stati pubblicati i risultati delle indagini sulla soddisfazione degli utenti (punto 8.3. del questionario), anche se negativi;
3. l'Ente (punto 9) non effettua confronti sistematici (benchmarking) con i livelli di qualità raggiunti da altre amministrazioni;
4. non sono previste forme di coinvolgimento attivo dei portatori di interesse (stakeholders) nella fase di definizione degli standard di qualità (punto 10);
5. inoltre (punto 11), rispetto all'anno precedente, l'Ente non ha realizzato un innalzamento degli standard economici o di qualità dei servizi misurabili attraverso indicatori definiti e pubblicizzati.

Invero, a tal riguardo, il Comune ha precisato che “il mancato innalzamento degli standard economici o di qualità dei servizi (nel loro insieme o per singole prestazioni) è dipeso, per l'anno di riferimento, dalla oggettiva difficoltà di migliorare l'erogazione dei servizi resi. La dichiarazione dello stato di dissesto finanziario del Comune di Cosenza, intervenuta con deliberazione di Consiglio Comunale n. 51 del 11.11.2019, ha comportato rilevanti conseguenze sia in termini finanziari (limitatissimo uso delle risorse disponibili conseguenti a vincoli di legge) che di disponibilità di risorse umane...”.

In definitiva, **sussistono gravi criticità nell'esercizio del controllo sulla qualità dei servizi**, nell'anno di riferimento, **controllo che è rimasto sostanzialmente inattuato**, pur rappresentando un indispensabile completamento del sistema dei controlli, investendo profili che si riferiscono all'efficienza, all'economicità e alla soddisfazione degli utenti nel quadro di una “responsabilità sociale” dell'ente pubblico.

** * * **

9. Appendice PNRR.

Con riferimento a tale sezione l'ente evidenzia di essere soggetto attuatore di interventi finanziati con PNRR e di aver predisposto controlli sui soggetti esterni che eseguono gli interventi sul PNRR.

Tuttavia, anche per il 2023 (come anche per il 2022), sussistono rilevanti criticità nell'effettuazione dei controlli interni in materia di PNRR, posto che:

1. l'Organo politico non ha emanato “specifiche direttive agli organi amministrativi e di controllo interno, al fine di ottimizzare il ciclo di gestione dei fondi PNRR in materia di: a) auditing finanziario-contabile No; b) auditing sulla performance”;

2. non è stata effettuata una specifica ricognizione dei fondi non nativi PNRR ai fini della rendicontazione (punto 8);
3. i sistemi informatici dell'Ente non integrano tempestivamente i flussi informativi a supporto della funzione strategica e di quella gestionale, al fine di verificare in corso d'opera il conseguimento degli obiettivi del PNRR nei tempi programmati (punto 12). È stato anche precisato che *"...attualmente in corso un processo di informatizzazione complessiva dell'Ente, reso possibile proprio grazie a specifici fondi PNRR. Ad oggi i sistemi informatici dell'Ente non sono completamente interconnessi"*;
4. il controllo di gestione non produce specifici report (punto 13), indirizzati agli organi direzionali, al fine di monitorare, nel corso della gestione, il grado di conseguimento delle misure previste dal PNRR ed il rispetto dei tempi programmati dalla *"timeline"* interna e da quella relativa alla rendicontazione semestrale all'UE;
5. infine (punto 14), non sono stati garantiti strumenti di coordinamento tra i diversi uffici affinché vi sia la condivisione del cronoprogramma e degli obiettivi da raggiungere.

In definitiva, anche nel caso dei controlli interni afferenti al PNRR **la relativa funzione non è esercitata in modo del tutto soddisfacente da parte dell'ente**. Tale stato di fatto deve rappresentare un campanello d'allarme, per il Comune, **stante la sua potenziale idoneità a compromettere gli obiettivi del PNRR, ambito di particolare rilevanza economica**.

P.Q.M

La Sezione regionale di controllo per la Calabria

ACCERTA

Uno stato di diffusa, ma al contempo parziale (dunque, ancora correggibile), *"assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie"* dei controlli interni del Comune di Cosenza, nei termini di cui in motivazione e, nello specifico:

1. **l'ente non è sempre riuscito a produrre il numero minimo di report programmati;**
2. **sono rimaste sostanzialmente inattuata le misure correttive che erano state impartite con la precedente deliberazione SRCCAL/70/2022, giacché l'ente riferisce di aver ancora in corso di completamento le modifiche alla sua propria regolamentazione interna che dovevano essere poste in essere in ottemperanza alla stessa;**
3. **il controllo sulla qualità dei servizi e sulla di gestione non sono sostanzialmente esercitati da parte dell'amministrazione comunale;**

4. **anche nel caso dei controlli sugli organismi partecipati l'azione posta in essere da parte dell'ente non può ritenersi sufficiente.**

INVITA

Il Comune di Cosenza ad intraprendere le iniziative necessarie ai fini del superamento delle criticità e debolezze di sistema riscontrate ed evidenziate nelle osservazioni conclusive formulate per ciascuna forma di controllo ed in particolare:

DISPONE

- che, a cura della Segreteria, copia della presente deliberazione sia trasmessa, mediante l'applicativo Con.Te, al Segretario Generale, al Sindaco, al Presidente del Consiglio comunale e all'Organo di revisione e all'Organismo di valutazione del Comune Cosenza;

DISPONE PURE

- 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 deliberato in Catanzaro, nella Camera di consiglio del 17 dicembre 2024.

IL RELATORE

Dott. Filippo Maria Salvo

IL PRESIDENTE

Dott.ssa Rossella Scerbo

Depositata in Segreteria il

(D.ssa Manuela Giacobbe)