



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA LOMBARDIA

composta dai magistrati:

Susanna Loi	Presidente
Mauro Bonaretti	Consigliere
Vittoria Cerasi	Consigliere
Maura Carta	Consigliere
Rita Gasparo	I Referendario
Valeria Fusano	I Referendario
Adriana Caroselli	Referendario
Francesco Testi	Referendario
Iole Genua	Referendario
Alessandro Mazzullo	Referendario (Relatore)

nella Camera di consiglio del 3 dicembre 2025 ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

nei confronti del comune di Cesano Maderno

sul funzionamento dei controlli interni negli anni 2021, 2022 e 2023

e sui referti del controllo di gestione degli anni 2021, 2022 e 2023

VISTO l'art. 100, comma 2, 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 il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei

conti, adottato dalle Sezioni Riunite con deliberazione n. 14/DEL/2000 in data 16 giugno 2000 e ss.mm.ii.;

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;

VISTO l'art. 148 del decreto legislativo n. 267/2000 - Tuel, come novellato dall'art. 23, co. 1, sub e) del decreto-legge n. 174/2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 213 del 7 dicembre 2012 - e da ultimo dall'art. 33 del decreto-legge n. 91/2014, convertito con modificazioni dalla legge 11 agosto 2014, n. 116;

VISTA la deliberazione della Sezione delle autonomie della Corte dei conti n. 16/SEZAUT/2022/INPR del 4 novembre 2022, 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 nell'anno 2021" (art. 148 del d. lgs. 18 agosto 2020, n. 267);

VISTA la deliberazione della Sezione delle autonomie della Corte dei conti n. 2/SEZAUT/2024/INPR del 20 dicembre 2023, 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 del d. lgs. 18 agosto 2020, n. 267)";

VISTA la deliberazione n. 45/2024/INPR del 21 febbraio 2024, con la quale questa Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2024;

ESAMINATE le relazioni sul funzionamento dei controlli interni 2021, 2022, 2023, trasmesse dal Comune di Cesano Maderno;

VISTA la nota istruttoria del 26 agosto 2025 prot. Cdc n. 17361 con la quale il Magistrato istruttore ha richiesto chiarimenti ed elementi integrativi di giudizio, a seguito dell'esame dei questionari relativi alle annualità 2021, 2022 e 2023;

VISTA la nota di risposta dell'Ente, acquisita al prot. Cdc n. 1877 del 10 settembre 2025;
VISTA la nota di deferimento del Magistrato istruttore del 27 novembre 2025 (SC_LOM -21700 - Interno - 27/11/2025) con cui è stata richiesta la fissazione della Camera di consiglio per sottoporre all'esame collegiale della Sezione lo stato dei controlli interni del Comune di Cesano Maderno;
VISTA l'ordinanza del Presidente n. 351 del 28 novembre 2025 di convocazione della Sezione per l'odierna seduta;
UDITO il Relatore, Referendario Alessandro Mazzullo;

PREMESSO

L'art. 148 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (da ora anche Tuel), a seguito delle modifiche introdotte dal decreto-legge n. 174/2012, convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012 n. 213, e da ultimo dall'art. 33 del decreto-legge n. 91/2014, convertito dalla legge 11 agosto 2014 n. 116, richiede ai Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, alle Città Metropolitane ed alle Province la redazione di un referto annuale sul sistema dei controlli interni. Detta relazione, strutturata secondo le linee guida annuali deliberate dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti, deve essere trasmessa alla competente Sezione regionale di controllo che, nell'ambito del controllo di legittimità e regolarità delle gestioni, verifica il funzionamento dei controlli interni.

Il sistema dei controlli interni si sviluppa attraverso diverse tipologie di controllo individuate nel TUEL agli artt. 147 e seguenti: il controllo di regolarità amministrativo contabile (art. 147 bis del TUEL); il controllo di gestione [art. 147, co. 2, lett. a) e artt. 196 e 197 e 198 del TUEL]; il controllo strategico [art. 147, co. 2, lett. b) e art. 147-ter del TUEL]; il controllo sugli equilibri finanziari [art. 147, co. 2, lett. c) e art. 147-quinquies del TUEL]; il controllo sugli organismi partecipati [art. 147, co. 2, lett. d) e art. 147-quater del TUEL]; controllo sulla qualità dei servizi [art. 147, co. 2, lett. e)].

In caso di rilevata assenza o inadeguatezza del sistema dei controlli interni, il comma

4, dell'art. 148 del Tuel, prevede un'esplicita ipotesi di responsabilità amministrativa sanzionatoria a carico degli amministratori responsabili, fermo restando quanto ulteriormente previsto dall'art. 1 della legge n. 20 del 1994.

Come affermato dalla Sezione delle Autonomie (delibera n. 1/SEAUT/2025/FRG): *“il corretto funzionamento del sistema dei controlli interni costituisce un presidio efficace per l'osservanza dei principi di sana gestione e per la salvaguardia dell'integrità e della trasparenza della gestione delle risorse finanziarie pubbliche assegnate alle autonomie territoriali. L'adozione di un efficace sistema di controlli interni rappresenta, altresì, uno strumento utile per rispondere alle esigenze conoscitive del decisore politico e amministrativo, nonché un ausilio per soddisfare i bisogni della collettività amministrata”*

Un sistema inadeguato di controlli interni, di converso, *“aumenta il rischio di alterazioni nei processi decisionali e programmatori, indebolisce le scelte gestionali ed organizzative, riduce il presidio sugli equilibri di bilancio e la regolarità della gestione, ed impedisce, in ultima analisi, al controllore esterno di fare affidamento sulla qualità della rendicontazione economica e finanziaria dell'Ente”* (delibera n. 1/SEAUT/2025/FRG).

Come evidenziato dalla proposta di direttiva sulla lotta alla corruzione della Commissione europea del 3 maggio 2023 - COM/2023/234, lo sviluppo dei controlli interni degli Stati membri e delle varie *“entities”* pubbliche è poi centrale nel contrasto alla corruzione e ai fenomeni di cattiva amministrazione.

Dall'adeguatezza di tale sistema integrato dei controlli, pertanto, dipende *“la capacità dell'Ente di realizzare gli obiettivi programmati rispettando i tempi e valorizzando le risorse assegnate attraverso il continuo miglioramento della qualità e della quantità dei servizi”* (delibera n. 1/SEAUT/2025/FRG).

FATTO E DIRITTO

All'esito dell'esame dei questionari trasmessi, nonché delle ulteriori acquisizioni istruttorie, emergono le seguenti criticità del sistema dei controlli interni.

1. Sistema dei controlli interni

1.1. Criticità nell'attività di reporting

L'Ente dichiara di prevedere e di produrre un solo report annuale con riferimento al controllo di gestione e al controllo sugli equilibri finanziari e di non prevederne alcuno con riferimento al controllo sulla qualità dei servizi. Sul punto, in sede istruttoria, il Comune ha giustificato tale omissione chiarendo che il controllo sulla qualità dei servizi è affidato ai soggetti terzi gestori dei servizi medesimi.

A questo proposito, rileva, anzitutto, che la mancata attivazione, all'interno dell'Ente, di un sistema di controllo sulla qualità dei servizi erogati, e la conseguente carenza dei report, appare contraria alle disposizioni degli articoli 147, comma 2, e 147-ter del TUEL, in quanto fa venir meno una tipologia di controllo direzionale indispensabile per verificare e ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati conseguiti, con specifico riferimento ai servizi erogati.

Il controllo sulla qualità dei servizi, d'altro canto, non ha ad oggetto soltanto i servizi esterni (che possono essere gestiti da terzi), ma anche interni (come espressamente previsto dall'art. 10, comma 1, del Regolamento comunale sui controlli interni).

Il fatto che alcuni servizi esterni siano affidati a terzi, poi, non elide, anzi rafforza, l'esigenza che la qualità degli stessi sia autonomamente monitorata dall'Ente affidatario.

La circostanza, infine, che l'Ente preveda e predisponga un solo report, con riferimento al controllo di gestione e al controllo sugli equilibri finanziari, appare indicativa di un'attività di controllo prevalentemente consuntiva, anziché concomitante, in contrasto con le finalità proprie del sistema dei controlli interni, che deve garantire un monitoraggio tempestivo e continuo dell'azione amministrativa.

Invero, la predisposizione di un unico report annuale consente esclusivamente una valutazione di natura consuntiva, non essendo idonea a orientare in corso d'esercizio l'azione amministrativa né a rimuovere tempestivamente eventuali disfunzioni, in evidente contrasto con gli obiettivi espressamente individuati dal Regolamento stesso (cfr. art. 2 co. 1 del Regolamento sul funzionamento dei controlli interni adottato

dall'Ente, che prevede il controllo di gestione “[...] preordinato a verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa e ad ottimizzare, ed eventualmente correggere, il rapporto obiettivi/azioni svolte e costi/risultati.”).

A riprova, l'intero periodo esaminato (2021-2023) evidenzia la costante assenza di misure correttive. Tale circostanza, unitamente alle considerazioni svolte, può configurarsi quale possibile sintomo di una criticità sistemica del complessivo assetto dei controlli interni.

Sul punto, va segnalato quanto ricordato dalla Sezione delle Autonomie nella deliberazione n. 1/SEZAUT/2025/FRG, ovvero che l'attività di reporting dovrebbe consentire: *“di indirizzare gli organi per l'adozione sia di decisioni adeguatamente motivate, che di misure correttive. I report sono propedeutici alla emanazione delle delibere (del Consiglio o di Giunta) contenenti l'adozione delle misure correttive... La scarsa quantità di report e l'impossibilità di verificarne l'adozione tempestiva, a causa della mancanza di una data certa, impediscono al Comune di attuare prontamente azioni di autocorrezione”* (cfr. anche Sez. reg. contr. Campania n. 134/2024/VSGC e Sez. reg. contr. Puglia, n. 134/2023/VSGC, limitatamente al controllo di gestione che *“deve invero essere in grado, partendo dai dati raccolti, di analizzare gli scostamenti rispetto agli obiettivi prestabiliti. Al fine di rimuovere tempestivamente eventuali disfunzioni, è necessario che le misurazioni e rilevazioni avvengano in intervalli di tempo molto brevi, con l'elaborazione di più report in corso d'anno, ponendo in essere un costante processo di miglioramento, attraverso tempestive azioni correttive”*).

La stessa Sezione delle Autonomie, con delibera n. 23/SEZAUT/2019/FRG, ha inoltre evidenziato come: *“Il report deve contenere le informazioni che permettano di verificare i risultati di ogni tipo di controllo ed è destinato ad amministratori e dirigenti, ma è conoscibile anche dai cittadini, dovendo essere pubblicato nella sezione amministrazione trasparente... È rilevante che i report siano ufficializzati da Delibere di Giunta in quanto in assenza di un'approvazione formale non si dispone dello strumento per favorire l'adozione delle misure correttive”* (Cfr., da ultimo, Sezione di controllo Lombardia, delibera n. 32/2025/VSGC; Sezione di controllo Basilicata, delibera n. 37/2025/VSGC).

2. Controllo di regolarità amministrativa e contabile

2.1. Metodo di Campionamento per il Controllo Successivo tramite estrazione casuale semplice.

In relazione allo specifico controllo in oggetto, va preliminarmente evidenziato come l'Ente dichiari che la selezione degli atti da sottoporre al controllo successivo avvenga mediante "*estrazione casuale semplice*", senza l'applicazione di quelle tecniche di campionamento motivate, espressamente richieste dall'art. 147-bis, comma 3, TUEL.

In sede istruttoria, nella sua memoria, l'Ente ha quindi precisato, conformemente a quanto previsto dall'art. 3 comma 10 del Regolamento comunale, che il controllo successivo di regolarità amministrativa viene effettuato su tutti gli atti e che "[...] *Il controllo di regolarità amministrativa avviene con campionamento statistico effettuato sulle determinazioni dirigenziali di impegno, sui contratti e sugli altri atti amministrativi. Ogni tipologia di atto deve avere un numero minimo di verifiche nella misura del 3% del totale degli atti adottati da ogni Dirigente*".

Sul punto, tuttavia, si fa presente che la giurisprudenza di questa Sezione ha evidenziato in varie occasioni (cfr., ad esempio, deliberazioni n. 54/2024/VSGC del 28 febbraio 2024, 200/2023/VSGC del 25 settembre 2023, 168/2023/VSGC del 24 luglio 2023 e 131/2023/VSGC del 29 maggio 2023, nonché 56/2019/VSGC del 26 febbraio 2019) che la mera estrazione casuale semplice e indifferenziata non costituisce una tecnica di campionamento statisticamente valida, a maggior ragione con un campione limitato a un numero eccessivamente ristretto di atti. La Sezione delle Autonomie, con la deliberazione n. 28/2014, ha raccomandato che la selezione delle tecniche di campionamento venga effettuata tenendo conto anche dei "*criteri fissati a livello internazionale (ISA 530, ISSAI 1530), onde evitare l'utilizzo di tecniche di natura non statistica e non probabilistica*".

Particolare attenzione dovrebbe essere prestata alla stratificazione del controllo in base alla tipologia e complessità degli atti e, in particolare, in base alla loro esposizione al rischio di corruzione.

3. Controllo di gestione

3.1. Mancanza di indicatori di efficienza ed economicità

Dal contenuto dei documenti di referto di gestione, nonché dai dati inseriti nei c.d. questionari, emergono criticità relative alla disciplina e al funzionamento del controllo di gestione.

Dall'esame dei Referti del controllo di gestione, per il periodo in esame, emergerebbe un'impostazione non coerente con la funzione delineata dagli artt. 198 e 198-bis del d.lgs. n. 267/2000, nonché con quanto previsto dall'art. 4 del Regolamento comunale.

I documenti, infatti, si limitano essenzialmente a dare conto:

- degli obiettivi strategici e operativi annuali e pluriennali, come definiti nel DUP, nel PEG e nel Piano della performance;
- dello stato di attuazione dei programmi e del grado di raggiungimento degli obiettivi, attraverso rinvii a delibere consiliari e giuntali;
- della ricognizione a consuntivo di risultanze finanziarie e patrimoniali.

Tale struttura identifica di fatto il controllo di gestione con la mera ricognizione dello stato di avanzamento della programmazione, senza dar luogo a quell'attività concomitante, continuativa e proattiva che, secondo l'art. 4, comma 1, del Regolamento, dovrebbe essere orientata a misurare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità della gestione e a consentire *"tempestivi interventi di correzione"* al fine di ottimizzare il rapporto tra risorse impiegate e risultati conseguiti. Il successivo comma 2, del medesimo Regolamento, chiarisce ulteriormente che l'attività dovrebbe includere la *"comparazione tra le risorse impiegate e la qualità e quantità dei servizi offerti"*, mediante l'utilizzo di indicatori analitici, da applicare tanto nel corso quanto al termine dell'esercizio.

Nei referti esaminati tali profili risultano, invece, assenti o trattati in modo meramente descrittivo e non valutativo. Non si rinvencono, in particolare:

- analisi di scostamento tra costi programmati, risorse effettivamente utilizzate e output/risultati prodotti dai servizi;
- indicatori di efficienza, efficacia ed economicità riferiti ai singoli centri di

responsabilità;

- valutazioni operative idonee a orientare la gestione corrente o a suggerire interventi correttivi;

- evidenze di un monitoraggio strutturato *“nel corso della gestione”*, come richiesto dal regolamento, al di là del mero invio periodico di report finanziari.

Ne risulta un impianto che, pur adempiendo formalmente agli obblighi informativi previsti dal TUEL, non consente di qualificare il controllo di gestione come un effettivo strumento di governo dell'azione amministrativa, essendo privo di quella componente valutativa e di quegli indicatori di efficienza ed economicità che la normativa primaria e regolamentare pone invece al centro della funzione.

Si rammenta, sul punto, che, ai sensi dell'art. 197, comma 3 del Tuel: *“Il controllo di gestione è svolto in riferimento ai singoli servizi e centri di costo, ove previsti, verificando in maniera complessiva e per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, i ricavi”*.

Come evidenziato dalla citata delibera n. 1/SEAUT/2025/FRG: *“Il controllo del livello di economicità e di efficienza dell'attività espletata dall'Ente richiede a monte, lo sviluppo di un adeguato sistema di contabilità analitica... La tenuta della contabilità analitica per «centri» impone, in primis, la definizione del piano dei centri di costo (es. centri di responsabilità finali, centri ausiliari, ecc.); la stima dei costi direttamente riferibili al «centro»; il calcolo della quota parte di costi non direttamente imputabili al “centro” (es. costi del personale, delle utenze, degli ammortamenti, ecc.)”*.

L'avvio della riforma 1.15 del PNRR, che prevede l'adozione di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *accrual* per tutte le amministrazioni pubbliche entro il 2026, dovrà essere l'occasione per un reale adeguamento del controllo di gestione dell'Ente (cfr., *ex pluribus*, le delibere di questa stessa Sezione di controllo nn. 14, 82, 81 del 2025).

3.2. Concentrazione del controllo di gestione ai soli aspetti finanziari

La mancanza di un'analisi strutturata di costi e ricavi si riflette sui risultati cui perviene

il referto del controllo di gestione (ex artt. 198 e 198-bis Tuel) per il triennio considerato. Tali referti si basano essenzialmente sul rapporto tra obiettivi strategici e grandezze finanziarie (più che economiche): ovvero tra entrate e spese (a parte alcune voci di costo di cui l'Ente non spiega le modalità di rilevazione in assenza di una contabilità economico patrimoniale).

Come evidenziato dalla delibera n. 1/SEAUT/2025/FRG: *“Il controllo del livello di economicità e di efficienza dell'attività espletata dall'Ente richiede a monte, lo sviluppo di un adeguato sistema di contabilità analitica... La tenuta della contabilità analitica per «centri» impone, in primis, la definizione del piano dei centri di costo (es. centri di responsabilità finali, centri ausiliari, ecc.); la stima dei costi direttamente riferibili al «centro»; il calcolo della quota parte di costi non direttamente imputabili al “centro” (es. costi del personale, delle utenze, degli ammortamenti, ecc.)”*.

Come richiesto dall'art. 197, comma 2, del Tuel: *“Il controllo di gestione si articola, tra le altre, nelle fasi di “b) rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti; c) valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza ed il grado di economicità dell'azione intrapresa”*. Ai sensi del successivo comma 3: *“Il controllo di gestione è svolto in riferimento ai singoli servizi e centri di costo, ove previsti, verificando in maniera complessiva e per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, i ricavi”*. Ai sensi del successivo comma 4: *“La verifica dell'efficacia, dell'efficienza, e della economicità dell'azione amministrativa è svolta rapportando le risorse acquisite ed i costi dei servizi, ove possibile per unità di prodotto, ai dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali di cui all'articolo 228, comma 7”*.

In conclusione, l'analisi dei referti del controllo di gestione del 2021, del 2022 e del 2023 evidenzia lo scostamento del predetto controllo dalle finalità e metodologie indicate espressamente dalla legge.

4. Organismi partecipati

Il controllo sugli organismi partecipati è disciplinato dall'art. 9 del Regolamento sui controlli interni dell'Ente. Sulla base di quanto dichiarato dall'Ente nei questionari relativi alle annualità esaminate, nonché sulla scorta del contenuto della memoria istruttoria pervenuta a questa Sezione, emerge che tale tipologia di controllo è esercitata conformemente con le previsioni del citato Regolamento; sono stati prodotti i nove report previsti (in ciascuno degli esercizi esaminati) e il Comune si è dotato di una specifica struttura per il controllo sugli organismi partecipati. Sono stati approvati quattro budget delle società partecipate in house o degli organismi strumentali controllati dall'Ente, sono stati monitorati i rapporti finanziari, economici e patrimoniali fra l'Ente e le società partecipate e previsti report informativi e periodici da parte degli organismi partecipati sui profili organizzativi e gestionali; tutti gli organismi partecipati che gestiscono pubblici servizi hanno pubblicato la carta dei servizi.

Negli anni oggetto di controllo, tuttavia, non sono stati elaborati e applicati indicatori di efficacia, efficienza, economicità, qualità dei servizi affidati e soddisfazione degli utenti. Sul punto, in sede istruttoria, l'Ente non ha chiarito le ragioni per le quali non sono stati applicati gli indicatori previsti e ha rappresentato che in sede di predisposizione del Bilancio consolidato viene effettuata un'analisi dei bilanci degli organismi partecipati.

CONCLUSIONI

Alla luce dell'analisi che precede, e nei limiti evidenziati in parte motiva, si riscontra un sistema dei controlli interni non ancora sufficientemente adeguato.

PQM

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, a conclusione degli accertamenti istruttori sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni del Comune di Cesano Maderno, nel triennio 2021-2023, ai sensi dell'art. 148 del TUEL, invita l'Amministrazione ad assumere le necessarie iniziative per correggere le criticità segnalate, oltre a conformarsi puntualmente agli obblighi comunicativi previsti per legge nei confronti di questa Corte.

La Sezione si riserva di effettuare ulteriori controlli, anche in sede di esame dei controlli di regolarità amministrativo-contabile, per la verifica della corretta applicazione dei principi sopra enunciati.

Si rammenta, altresì, l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del decreto legislativo n. 33/2013.

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa al Sindaco, al Segretario generale, nonché al Presidente del Collegio dei revisori dei conti e alla Procura erariale per le valutazioni di cui all'art. 148, comma 4, del Tuel.

Così deliberato nella Camera di consiglio del 3 dicembre 2025.

Il Relatore
(Alessandro Mazzullo)

Il Presidente
(Susanna Loi)

Depositata in Segreteria il

16/12/2025

p. Il Funzionario preposto al servizio di supporto

F.to Maria Grazia Mei