

LOGO DELLA REPUBBLICA ITALIANA
CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA

PRSP/n. 241 /2014

Composta dai seguenti magistrati:

Presidente	Dr. Ciro Valentino	
Consigliere	Dr. Silvano Di Salvo	
Primo Referendario	Dr.ssa Rossella Bocci	
Primo Referendario	Dr.ssa Innocenza Zaffina	Relatore
Referendario	Dr. Francesco Sucameli	
Referendario	Dr.ssa Raffaella Miranda	

ha adottato la seguente deliberazione nella camera di consiglio del 20 novembre 2014

VISTO l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti, e successive modificazioni;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale n.3 del 18 ottobre 2001;

VISTO il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato con il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267;

VISTO l'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266;

VISTO l'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149;

VISTO il decreto legge 10 ottobre 2012 n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012 n. 213;

VISTO il decreto legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla legge 6 giugno 2013, n. 64;

VISTO il regolamento (n.14/2000) per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

VISTA la relazione-questionario dell'organo di revisione del comune di Salerno acquisita al prot. n. 545 di questa Sezione in data 20 gennaio 2014, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e

seguenti, della legge 23 dicembre 2005 n. 266, in riferimento al conto consuntivo dell'esercizio 2012;

VISTA la nota del magistrato istruttore prot. n. 3853 del 9 luglio 2014, indirizzata al Sindaco del Comune e al collegio dei revisori, nonché per conoscenza al Segretario Comunale;

VISTA la nota acquisita al prot. n. 4033 del 24 luglio 2014, con la quale il direttore dell'area finanziaria del Comune ha chiesto un rinvio per la risposta alla richiesta istruttoria;

VISTE la nota n. 142049 dell'11 settembre 2014 a firma del Sindaco e del Direttore del settore Ragioneria (acquisita al prot. di questa Sezione al n. 4523 in data 17 settembre 2014), e la nota del 12 settembre 2014 a firma del collegio dei revisori (acquisita al prot. di questa Sezione al n. 4621 in data 26 settembre 2014);

VISTA l'ordinanza presidenziale n. 75/2014 del 16 ottobre 2014, con l'allegata relazione del magistrato istruttore, con la quale il Presidente della Sezione regionale di controllo per la Campania ha convocato il Collegio, in adunanza pubblica, per il giorno 20 novembre 2014 per l'esame delle criticità relative al rendiconto 2012 del Comune di Salerno;

VISTE la nota prot. n. 174343 del 5 novembre 2014 a firma del Sindaco e del Direttore del settore Ragioneria (acquisita al prot. n. 5423 di questa Sezione in data 5 novembre 2014) e la nota a firma del collegio dei revisori (acquisita al prot. n. 5390 di questa Sezione in data 5 novembre 2014);

UDITI il Sindaco e il Direttore del settore Ragioneria del Comune di Salerno nell'adunanza pubblica del 20 novembre 2014;

UDITO il magistrato istruttore, dott.ssa Innocenza Zaffina, nella predetta adunanza pubblica e nella camera di consiglio del 20 novembre 2014;

RITENUTO IN FATTO E IN DIRITTO

La legge 23 dicembre 2005, n. 266 ha delineato una significativa modalità di verifica in ordine al rispetto degli obiettivi previsti dalla normativa sul patto di stabilità interno e alla correttezza della gestione finanziaria degli enti locali, stabilendo una specifica competenza in capo alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

Dopo la riforma del Titolo V, Parte seconda, della Costituzione, con la legge 5 giugno 2003, n. 131, che vede il progressivo riconoscimento del ruolo delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti quali garanti della corretta gestione delle risorse pubbliche nell'interesse dei singoli enti territoriali e della comunità che compone la Repubblica (Corte costituzionale, sentenze n. 29 del 27 gennaio 1995, n. 417 del 9 novembre 2005, e n. 179 del 6 giugno 2007), il legislatore ha ritenuto di rafforzare ulteriormente questo ruolo.

In particolare, l'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, ha valorizzato il controllo effettuato dalla Corte dei conti, prescrivendo che, qualora dalle pronunce delle Sezioni regionali di controllo emergano *"comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario"* e lo stesso ente non abbia adottato le necessarie misure correttive nel termine prescritto in

apposita pronuncia, la stessa Sezione regionale competente, accertato l'inadempimento, trasmetta gli atti al Prefetto e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. In tali casi, ove sia accertato da parte della competente sezione regionale della Corte dei conti il perdurare dell'inadempimento da parte dell'ente locale delle citate misure correttive e la sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 244 del testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, il Prefetto assegna al Consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto. Decorso infruttuosamente il termine di cui al precedente periodo, il Prefetto nomina un commissario per la deliberazione dello stato di dissesto e dà corso alla procedura per lo scioglimento del consiglio dell'ente ai sensi dell'articolo 141 del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000.

Da ultimo, l'art 3, comma 1 lett. e), del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha introdotto nel TUEL l'art. 148-bis, intitolato "*Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali*", il quale prevede che "*Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti*". Ai fini della verifica in questione, la magistratura contabile deve accertare che "*i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente*". In base all'art. 148 bis, comma 3, del TUEL, qualora le Sezioni regionali della Corte accertino la sussistenza "*di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno*" gli enti locali interessati sono tenuti ad adottare e a trasmettere alla Corte, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, "*i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio*". In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi o di esito negativo della valutazione, "*è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria*".

L'evoluzione del quadro normativo, per come sopra delineato, è stato oggetto di disamina anche da parte della Corte costituzionale che, a proposito del più recente intervento legislativo, ha avuto modo di affermare: "*I controlli delle sezioni regionali della Corte dei conti - previsti a partire dalla emanazione dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - Legge finanziaria 2006) e poi trasfusi nell'art. 148-bis del TUEL - hanno assunto*

progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari (sentenza n. 60 del 2013), proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari".

Inoltre, "le considerazioni precedentemente svolte circa la finalità del controllo di legittimità e regolarità di cui agli artt. 148, comma 1, e 148-bis del TUEL e la stretta correlazione di tale attività con gli artt. 81, quarto comma, e 117, terzo comma, Cost. giustificano anche il conferimento alla Corte dei conti di poteri atti a prevenire con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio degli enti locali (sentenze n. 266, n. 250 e n. 60 del 2013).

Dette misure interdittive non sono indici di una supremazia statale né di un potere sanzionatorio nei confronti degli enti locali e neppure sono riconducibili al controllo collaborativo in senso stretto, ma sono strumentali al rispetto degli «obblighi che lo Stato ha assunto nei confronti dell'Unione europea in ordine alle politiche di bilancio. In questa prospettiva, funzionale ai principi di coordinamento e di armonizzazione dei conti pubblici, [detti controlli] [...] possono essere accompagnati anche da misure atte a prevenire pratiche contrarie ai principi della previa copertura e dell'equilibrio di bilancio (sentenze n. 266 e n. 60 del 2013), che ben si giustificano in ragione dei caratteri di neutralità e indipendenza del controllo di legittimità della Corte dei conti (sentenza 226 del 1976)» (sentenza n. 39 del 2014).

In particolare, il controllo di legittimità e regolarità contabile attribuito alla Corte dei conti per questi particolari obiettivi si risolve in un esito dicotomico (sentenze n. 179 del 2007 e n. 60 del 2013), nel senso che ad esso è affidato il giudizio se i bilanci preventivi e successivi siano o meno rispettosi del patto di stabilità, siano deliberati in equilibrio e non presentino violazioni delle regole espressamente previste per dette finalità. Fermo restando che questa Corte si è già pronunciata, dichiarando infondato il conflitto di attribuzione sollevato dalla stessa Provincia autonoma di Bolzano contro l'esercizio di questo tipo di controllo sugli enti locali da parte della locale sezione della Corte dei conti (sentenza n. 60 del 2013), il sindacato di legittimità e regolarità sui conti circoscrive la funzione della magistratura contabile alla tutela preventiva e concomitante degli equilibri economici dei bilanci e della sana gestione finanziaria secondo regole di coordinamento della finanza pubblica conformate in modo uniforme su tutto il territorio, non interferendo con la particolare autonomia politica ed amministrativa delle amministrazioni destinatarie. (sentenza n. 39 del 2014)". (Corte costituzionale, sentenza n. 40 del 26 febbraio 2014).

Alla luce di quanto sopra, l'ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni che ha ricevuto e a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento. Va, in proposito, evidenziato che l'esame della Corte dei conti è limitato ai profili di criticità e

irregolarità segnalati dai revisori e/o emersi in seguito all'istruttoria e recepiti nella deliberazione, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non può essere in nessun modo considerata quale implicita valutazione positiva.

L'adozione di specifiche pronunce di grave irregolarità contabile, ai sensi dell'art. 148 bis del TUEL, ha lo scopo di dare impulso alle opportune misure correttive, la cui congruità sarà valutata dalla Sezione nell'ambito del successivo controllo.

In ogni caso, le misure correttive devono auspicabilmente coinvolgere, soprattutto qualora riguardino più aspetti della gestione amministrativo-contabile, l'ampia platea dei soggetti interessati (Giunta e Consiglio comunali, responsabile del servizio finanziario, responsabili dei settori, organo di revisione economico-finanziario) mediante atti e/o provvedimenti vincolanti, da adottarsi secondo le rispettive competenze, non potendo essere considerate idonee le mere dichiarazioni di intenti non supportate da atti che abbiano qualche effetto nell'ordinamento giuridico. Stante la natura del controllo, ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, dei contenuti della deliberazione adottata dalla Sezione regionale di controllo deve essere informato il Consiglio comunale.

L'istruttoria sul rendiconto 2012 del comune di Salerno (139.251 abitanti), avviata con nota richiamata in premessa sulla base della relazione trasmessa dall'Organo di revisione, evidenziava talune criticità/irregolarità da parte dell'ente come di seguito descritte.

1. TARDIVA APPROVAZIONE DEL RENDICONTO 2012. Dai dati generali della relazione-questionario emergeva che l'Organo consiliare dell'ente non aveva deliberato l'approvazione del citato rendiconto entro il termine legale del 30 aprile 2013 (delibera n. 15 del 31 maggio 2013; cfr. art. 151, comma 7, e art. 227 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267).

2. EQUILIBRI DI BILANCIO. Dal prospetto 1.1 Sezione seconda del questionario emergeva una differenza di parte corrente negativa nel 2011 per - € 3.491.935,02 e per - € 10.131.882,78 nel 2010, che sembrerebbe coperta da entrate straordinarie (nella fattispecie "entrate da contributo per permessi di costruire"), le quali, per loro natura, non possono garantire un equilibrio di bilancio stabile e duraturo. Si chiedeva di far conoscere le misure correttive adottate dall'Ente per la salvaguardia degli equilibri di bilancio. Inoltre, dal prospetto 1.3 Sezione seconda del questionario si rilevavano entrate correnti aventi carattere non ripetitivo (12.916.221,56) di importo superiore alle spese correnti a carattere eccezionale (€ 1.145.211,40). Tra le spese a carattere eccezionale è contemplata la voce "ripiano disavanzo aziende partecipate" (per € 61.730,00) e la voce "transazione ASI" (per € 1.065.288,85). In assenza di chiarimenti al riguardo, la rilevante differenza tra le entrate a carattere eccezionale e spese della medesima natura potrebbe evidenziare che una parte rilevante delle entrate a carattere non ripetitivo è stata utilizzata per il finanziamento di entrate correnti a carattere ordinario. Si rendeva inoltre necessario acquisire chiarimenti circa le spese a carattere eccezionale, sopra evidenziate. Al riguardo, peraltro, il Collegio dei revisori nelle note al prospetto 1.1 Sezione seconda del questionario aveva precisato che "(...) *il risultato della*

gestione di competenza, pari ad € 6.563.596,29, dipende dal differenziale positivo tra le entrate correnti a carattere eccezionale e le spese una tantum. Lo scrivente organo ha raccomandato, in base al principio della prudenza, che le entrate straordinarie non ripetitive debbano essere correlate ad equivalenti spese della stessa natura. Ai fini della salvaguardia dei futuri equilibri di bilancio, si necessita di una più attenta gestione che tenga conto del contenimento della spesa corrente e del potenziamento delle entrate proprie ordinarie (...)".

Per l'esercizio 2012, si evidenziava uno squilibrio di parte capitale pari a - € 9.731.212,92.

Si rendeva, pertanto, necessario conoscere quali fossero state le misure adottate per il ripristino degli equilibri di bilancio, atteso che i revisori avevano precisato in nota in calce al questionario (cfr. pag. 69 Sezione seconda) che: *"Il Collegio ha sollecitato interventi per il raggiungimento del pareggio finanziario nell'esercizio 2013"*.

3. RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE. Come da prospetto 1.5.1 Sezione seconda del questionario, risultava sia nel 2011 sia nel 2012 un disavanzo di amministrazione pari, rispettivamente, a - € 7.033.010,16 e - € 6.167.167,88. In proposito, il collegio dei revisori evidenziava nella nota al prospetto 1.8 (riscontro dei risultati di gestione): *"Dall'analisi dei dati indicati, emerge che il disavanzo rinveniente dall'esercizio 2011, pari a euro 7.003.010,16 non trova copertura integrale con il risultato della gestione di competenza. Lo squilibrio 2012 risulta aggravato dalla gestione dei residui, che registra un valore negativo di euro 5.727.754,01. Il Collegio ha raccomandato una gestione oculata sia in termini di competenza che di residui, demandando all'organo deputato al controllo di gestione, il monitoraggio dell'evoluzione degli equilibri generali di gestione"*.

Le risposte fornite alla domanda 1.4 (salvaguardia degli equilibri) non consentivano di verificare se l'ente avesse posto o meno in essere provvedimenti ai sensi dell'art. 193 del TUEL, pertanto si chiedevano chiedono chiarimenti al riguardo.

4. RESIDUI ATTIVI. La presenza di un volume residui attivi (provenienti dalla gestione dei residui attivi) di cui al titolo I e III superiore al 65%, ad esclusione di eventuali residui da risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n.23 o di fondo di solidarietà di cui all'articolo 1 comma 380 della legge 24 dicembre 2012 n. 228, rapportata agli accertamenti della gestione di competenza delle entrate dei medesimi titolo I e III ad esclusione degli accertamenti delle predette risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio o fondo di solidarietà, poneva in evidenza che non risulterebbe rispettato il parametro 3), da doversi prendere in considerazione ai fini dell'accertamento della condizione di deficitarietà (ai sensi del decreto ministeriale del 24 settembre 2009 pubblicato sulla G.U. n. 238 del 13 ottobre 2009).

Era stata, inoltre, rilevata al prospetto 1.9.9 della Sezione seconda del questionario una presenza corposa di residui attivi del titolo I, II e III vetusti: in particolare, i residui risalenti ad esercizi precedenti il 2008 erano pari a € 30.434.172,12; quelli del 2008 erano pari a € 9.361.462,87. Considerata la bassa movimentazione di tali residui (come evincibile dal prospetto 1.9.1 Sezione seconda) e considerato che tali partite creditizie risalivano, appunto, a

data anteriore al 2008, si rendeva necessario accertarne la reale esigibilità ai fini della verifica delle ragioni del loro mantenimento nel conto del bilancio (ex art. 228, co. 3, d.lgs. n. 267/2000), anche in considerazione del fatto che il collegio dei revisori rilevava, nel prospetto 1.9.4 Sezione seconda del questionario, che:

- a) le motivazioni del mantenimento dei residui attivi riferiti al titolo primo e terzo dell'entrata, così come quelle della cancellazione dei residui attivi dal conto del bilancio, "non sono idonee";
- b) l'esito dell'operazione dei residui attivi e passivi (tabella 1.9.3 e 1.9.4 Sezione seconda del questionario), pur comportando minori residui attivi per € 36.018.368,20, non sarebbe idoneo a salvaguardare l'equilibrio della gestione dei residui e della cassa.

A tal fine si chiedeva di chiarire: se l'Amministrazione provvede ad una puntuale attività di verifica dei residui attivi tale da garantire una dettagliata e aggiornata ricognizione dei crediti distinti tra quelli di dubbia esigibilità, inesigibili ed insussistenti e, in caso positivo, si prega di quantificare le relative categorie; i criteri adoperati ai fini dell'operazione di riaccertamento; se risultava prevista la costituzione di un fondo svalutazione crediti nel bilancio di previsione 2013 e se il medesimo fondo era previsto nel bilancio di previsione 2012. Si chiede, peraltro, di conoscere importo dei crediti di dubbia esigibilità.

In relazione ai residui attivi vetusti, il Collegio dei revisori aveva evidenziato in nota al prospetto 1.9.2 Sezione seconda del questionario: *"Dalla documentazione esibita dall'ufficio finanziario dell'Ente si evince che l'ammontare delle somme iscritte a ruolo all'1/1/2012 ed incassate, per gli anni ante 2008, risultano pari ad euro 1.212.287,00. Considerato che l'ammontare dei residui ante 2008, conservati al 31/12/2012, ammontano ad euro 30.056.305,49 (titolo I + titolo III), gli incassi effettuati risultano essere molto contenuti. Per tale ragione è stata sollecitata un'attenta ricognizione dei residui in questione, individuando le motivazioni della lentezza degli incassi. Inoltre, da un'analisi compiuta dal Collegio emerge che i residui attivi, relativi al titolo I e III delle entrate, per il periodo 2007 e precedenti, per effetto dei soli incassi realizzano rispettivamente una riduzione del 2,34% e del 2,15%. Nella relazione, è stata evidenziata anche l'indisponibilità di avanzi per l'istituzione di idonei presidi".*

Nella nota al prospetto 1.9.10, i revisori rilevavano inoltre: *"Come in precedenza indicato, il Collegio esprime riserve sulla realizzabilità dei residui del titolo I e III, che risultano conservati al 31.12.2012 e riferiti al periodo 2007 e precedenti e che ammontano ad euro 30.056.305,49, così come si ritengono di difficile realizzo i residui afferenti le sanzioni, comminate per infrazioni al codice della strada, accertate per competenza economica e non per cassa, per il periodo dal 2008 al 2012, per un ammontare complessivo pari ad euro 30.201.820,75. L'Ente non dispone di avanzi di amministrazione che potrebbero essere vincolati a presidio delle partite sopra riportate".*

5. RESIDUI PASSIVI. La presenza di un volume dei residui passivi complessivi provenienti dal titolo I superiore al 40% degli impegni della medesima spesa corrente (nella fattispecie, pari al

79,12%) poneva in evidenza il superamento del parametro 4), da doversi prendere in considerazione ai fini dell'accertamento della condizione di deficitarietà (ai sensi del decreto ministeriale del 24 settembre 2009 pubblicato sulla G.U. n. 238 del 13 ottobre 2009). Ulteriore criticità concerneva il disallineamento tra l'ammontare dei residui attivi e quello dei residui passivi relativi alla parte in conto capitale. In particolare dall'esame della tabella 1.9.9 Sezione seconda risultavano residui attivi dei titoli IV (€ 149.691.015,88) e V (€ 21.424.191,24) inferiori ai residui passivi del titolo II (€ 212.718.872,28). La relativa differenza (-€ 41.603.665,16) non trovava capienza nell'ammontare del fondo cassa. Il disallineamento tra i residui attivi e quelli passivi relativi alla parte capitale potrebbe essere indice di una grave criticità, evidenziando l'avvenuto utilizzo per cassa di somme vincolate per far fronte alle spese correnti e il finanziamento di investimenti con risorse proprie ancora non realizzate. A ciò si aggiungeva il mancato reintegro delle somme destinate alle spese in conto capitale (e quindi vincolate per destinazione), utilizzate per cassa per il pagamento delle spese correnti.

6. CAPACITA' DI RISCOSSIONE. Si evidenziava, dal prospetto 1.7.1 Sezione seconda del questionario, una drastica flessione della riscossione delle entrate per contributo per permessi da costruire (nel 2010, a fronte di accertamenti pari a € 15.548.176,49, la riscossione era stata pari a € 2.354.111,08; nel 2011, a fronte di accertamenti pari a € 6.586.421,92, la riscossione era stata pari a € 3.899.822,23; nel 2012, a fronte di accertamenti pari a euro 3.333.333,33, la riscossione era stata pari a € 3.274.373,30). Egualmente critico risultava, dal prospetto 1.7.2 Sezione seconda del questionario, il tasso di riscossione delle entrate per sanzioni amministrative per violazione del codice della strada (nel 2010, accertamenti pari a € 8.864.678,67, riscossioni pari a € 2.480.350,67; nel 2011, accertamenti pari a € 8.704.664,08, riscossioni pari a € 2.487.565,91; nel 2012 accertamenti pari € 6.264.886,23, riscossioni pari a € 2.333.626,71). Il prospetto 1.7.4 (recupero evasione tributaria) evidenziava un basso tasso di riscossione sul fronte delle entrate tributarie. In proposito il collegio dei revisori ha così argomentato in nota al suddetto prospetto: *"Il Collegio ha evidenziato all'Ente un'attività di recupero molto contenuta pari al 5,83% dell'accertato, per cui si è raccomandato di sollecitare le attività di incasso attesa la deficitarietà di cassa del Comune"*.

Inoltre, dal prospetto 1.7.2 Sezione seconda del questionario risultava non rispettato il dettato dell'art. 208, commi 4 e 5 del decreto legislativo n. 285/92, ai fini della destinazione delle entrate per sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada, con conseguente necessità di prevedere la ricostituzione dei vincoli sulle entrate provenienti da sanzioni pecuniarie per la violazione del codice della strada, per € 1.566.221,56 (pari alla differenza tra € 3.132.443,12 ed € 1.566.221,56).

7. FLUSSI DI CASSA E ANTICIPAZIONI DI TESORERIA. Il prospetto 1.2. (Flussi di cassa) evidenziava uno squilibrio di parte corrente in conto competenza pari a - € 104.016.927,53 e uno squilibrio di parte corrente in conto residui pari a - € 19.649.756,02, nonché uno squilibrio

di parte capitale in conto residui pari a - € 24.942.732,76. Dal prospetto 1.6.2 Sezione seconda del questionario emergeva un costante ricorso, nel triennio 2010-2012, all'anticipazione di tesoreria (349 gg l'anno), con un elevato importo delle somme non restituite a fine esercizio 2012 (€ 18.486.847,92) e conseguente pagamento di un elevato ammontare di interessi passivi (€ 160.943,65). Peraltro, risultava che anche nel corso dell'esercizio 2013 l'ente aveva fatto ricorso alle anticipazioni di tesoreria. Inoltre, l'esistenza al 31 dicembre di anticipazioni di tesoreria non rimborsate superiori al 5% (nella fattispecie pari al 9,30%), rispetto alle entrate correnti poneva in evidenza che non risulterebbe rispettato il parametro 9), da doversi prendere in considerazione ai fini dell'accertamento della condizione di deficiarietà (ai sensi del decreto ministeriale del 24 settembre 2009 pubblicato sulla G.U. n. 238 del 13 ottobre 2009).

Dal prospetto 1.6.3 Sezione seconda del questionario risultava, inoltre, che erano state utilizzate per cassa entrate vincolate per il pagamento di spese correnti; l'importo dei fondi non ricostituiti a fine esercizio 2011 era pari a € 16.335.438,70 e a fine esercizio 2012 era pari a € 13.312.380,14. Peraltro, dal prospetto 1.6.5 risulterebbe che tali entrate non sono state ricostituite, neanche parzialmente. Dal prospetto 1.6.1 lettera a) Sezione seconda del questionario risultava che la contabilità interna dell'ente prevedeva procedure atte ad evidenziare i vincoli delle entrate a specifica destinazione, tuttavia non era indicato l'importo vincolato del fondo di cassa finale per le finalità previste dall'art. 195 del TUEL: si chiedeva quindi di fornire opportuni chiarimenti al riguardo.

La grave crisi di liquidità era confermata, tra l'altro, dalla presenza di un fondo di cassa al 31/12/2012 pari a zero (cfr. prospetto 1.6.1 Sezione seconda del questionario), ma anche dall'incapacità finanziaria dell'Ente di fronteggiare una grave situazione d'insolvenza, così come evidenziato dalla quantificazione dei crediti liquidi ed esigibili al 31/12/2012 vantati da terzi, pari ad € 92.000.000,00. Per tale importo l'Ente aveva comunicato, ai sensi dell'art. 1 del D.L. n. 35/2013 convertito dalla legge n. 64/2013, gli spazi finanziari di cui necessita per sostenere i pagamenti di cui al citato art. 1, risultando ammesso ad anticipazione l'importo di euro 57.500.899,58.

Infine, dal prospetto 1.13.6 sembra che l'ente avesse richiesto di accedere all'anticipazione di cassa prevista dall'art. 243-quinquies del TUEL: date le stringenti condizioni previste dalla norma si rendeva necessario che l'ente desse dimostrazione della ricorrenza delle stesse.

In relazione alla situazione sopra rappresentata, il Collegio dei revisori aveva osservato in nota al prospetto 1.6 Sezione seconda del questionario che *"in virtù di quanto sopra rilevato, evidenziando:*

- una dipendenza molto accentuata dall'anticipazione di tesoreria;
- che il ricorso continuativo all'anticipazione in parola, sebbene nei limiti previsti dall'articolo 222 del decreto legislativo n. 267/2000 rileva un sintomo di criticità della gestione finanziaria.

Ritiene indifferibile:

- che venga istituito un presidio organizzativo per un rigoroso monitoraggio dell'andamento dei flussi finanziari, affinché vengano rimosse le cause che determinano la cronica deficiarietà di cassa, dipendente dal mancato e tardivo incasso delle entrate;

- che l'utilizzazione dell'anticipazione di tesoreria venga ricondotta entro i limiti fisiologici e, comunque, per far fronte ad una temporanea carenza di liquidità, anche perché essa rappresenta una forma di finanziamento a breve termine, che, tra l'altro, implica il pagamento di interessi passivi, provvedendo alla sua restituzione prima della chiusura dell'esercizio".

8. GESTIONE DELLA TESORERIA. Al prospetto 1.11 Sezione seconda del questionario si evidenziava la sussistenza di pignoramenti di somme di denaro presso il tesoriere per un importo pari a € 1.067.017,82.

9. DEBITI FUORI BILANCIO E PASSIVITA' POTENZIALI. Pur in assenza di dichiarazioni inerenti a debiti fuori bilancio riconosciuti o da riconoscere nel 2012, il revisore evidenziava in nota ai prospetti 1.10 Sezione seconda del questionario che: *"Si precisa che per quanto attiene le dichiarazioni dell'inesistenza di debiti fuori bilancio rilasciate dai Dirigenti, il responsabile del settore legale del Comune (...), con missiva datata 23/05/2013, indirizzata al settore Ragioneria, ha rappresentato, in riferimento al conto consuntivo 2012, che "le attività del Settore sono a tutt'oggi finalizzate alle definizioni transattive in itinere con i professionisti che hanno rappresentato l'Ente. Ciò al fine di programmare il successivo pagamento delle competenze censite e relative ai giudizi definiti, con imputazione della spesa al corrente esercizio finanziario – cfr. missiva" Dal tenore di quanto riportato nella missiva in parola, attesa la possibile esistenza di debiti fuori bilancio alla data del 31/12/2012, riferiti a giudizi definiti, il collegio ha evidenziato l'urgenza di quantificare le spese rinvenienti dalle sentenze per l'adozione di eventuali ed opportuni provvedimenti".* Si chiedeva di far conoscere l'aggiornamento circa le predette transazioni e il ricorrere di eventuali fattispecie di debiti fuori bilancio dalle stesse rivenienti, oltre che le fonti di finanziamento e l'eventuale piano di rateizzazione stabilito per il pagamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti, ovvero l'aggiornamento circa le misure programmate per fronteggiare le passività potenziali scaturenti dalle spese derivanti dal contenzioso o dalle spese legali, ma anche da eventuali perdite degli organismi partecipati, atteso che *"il collegio ha sollecitato interventi per accertare eventuali debenze relative a sentenze decise da parte dell'Autorità Giudiziaria e per accertare i rapporti di dare ed avere nei confronti degli enti partecipati"* (cfr. nota del revisore in calce al questionario, pag. 69).

10. SERVIZI CONTO TERZI. Dal prospetto 1.12.1 Sezione seconda del questionario emergeva, sia per il 2011 che per il 2012, un consistente avanzo delle riscossioni per servizi conto terzi rispetto ai pagamenti correlati: si chiedeva di far conoscere la situazione attuale, nonché chiarire le motivazioni che hanno generato un avanzo così rilevante. Dal prospetto 1.12.2 Sezione seconda del questionario 2012 risultava inserito un importo pari ad € 1.325.507,11

(nel 2011) e pari a € 773.734,31 (nel 2012) alla voce "altre per servizi conto terzi: incasso e nuova emissione di mandati". Si chiedeva di chiarire la natura di tale voce di spesa.

11. TEMPESTIVITA' DEI PAGAMENTI. Dal prospetto 1.13.1, Sezione seconda, risultava che l'ente non aveva adottato le opportune misure organizzative per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti previste dall'art. 9 del d.l. n. 78/2009, convertito dalla legge n. 102/2009.

12. VERIFICA DELLA CAPACITA' DI INDEBITAMENTO. La tabella dimostrativa del rispetto del limite di indebitamento nel prospetto 3.1 Sezione seconda del questionario non risultava correttamente compilata. Inoltre, nella nota al prospetto 3.3 Sezione seconda, i revisori evidenziavano: *"In ordine alla effettiva capacità di indebitamento dell'ente si è raccomandato che, indipendentemente dalla possibilità di poter contrarre altri finanziamenti, di tenere in dovuta considerazione le difficoltà finanziarie in cui l'Ente versa"*.

13. SPESE DEL PERSONALE. Sebbene il revisore, al punto 6.5 Sezione seconda del questionario, avesse dichiarato che l'ente si era adeguato alle disposizioni previste dal comma 28, art. 9, del d.l. n. 78/2010 convertito dalla legge n. 122/2010, risultava che l'incidenza percentuale della spesa prevista nell'anno 2012 era pari al 54,474% dell'importo totale della spesa impegnata nell'anno 2009 (v. prospetto 6.5.1 Sezione seconda, dimostrativo dell'osservanza del limite di cui al comma 28, art. 9, del d.l. n. 78/2010 convertito dalla legge n. 122/2010). In proposito si riteneva necessario acquisire ulteriori elementi circa le ragioni del mancato rispetto della norma.

Dalla risposta alla domanda 6.6 Sezione seconda del questionario risultava che l'ente non aveva provveduto nell'anno 2012 ad effettuare, ai sensi dell'art. 33, comma 1, del D.Lgs. n. 165/2001, la ricognizione del personale al fine di verificare la sussistenza di eventuali soprannumeri ed eccedenze.

Dalla risposta alla domanda 6.9, risultava che l'ente aveva calcolato l'incidenza della spesa complessiva impegnata per il personale sulla spesa corrente non tenendo conto anche delle spese sostenute dalle società o organismi partecipati: si rendeva necessario ottenere maggiori chiarimenti circa tale violazione di legge.

Dalla domanda 7.1.3 risultava che le risorse variabili di cui all'art. 15, comma 5 del CCNL del 1999 non erano state previste nel fondo in relazione all'attivazione di nuovi servizi e/o all'incremento dei servizi esistenti.

Con riferimento alle numerose irregolarità evidenziate dall'Ispettorato Generale di Finanza del MEF nella nota n. 87760 del 24/10/2012 (acquisita al prot. di questa Sezione in data 26/10/2012 col n. 4140) - avente ad oggetto "Verifica amministrativo-contabile al Comune di Salerno (S.I. 2299/V da citare sempre nella risposta)" - in relazione alle spese del personale (vedi rilievi dal n. 1 al n. 12), si chiedeva all'ente locale di trasmettere anche a questa Sezione le risposte inviate all'Ispettorato Generale della Finanza.

14. VERIFICHE SUL CONTO DEL PATRIMONIO E AGGIORNAMENTO INVENTARIO DEI BENI IMMOBILI. Al prospetto 9.1 Sezione seconda, il revisore dichiarava che il conto del patrimonio non rappresentava compiutamente la situazione patrimoniale e finanziaria del Comune, ai sensi dell'art. 230 TUEL, con particolare riferimento ai "crediti e ai debiti di funzionamento" (cfr. nota al prospetto 9.1.b). Si rendeva necessario ottenere al riguardo maggiori chiarimenti, anche in relazione al mancato rispetto dell'art. 6, comma 4, del d.l. 95/2012 (v. successivo punto 15). Quanto all'aggiornamento dell'inventario, il revisore dichiarava, nelle note al prospetto 9.1.b Sezione seconda, che lo stesso *"risulta parzialmente aggiornato. In particolare, risultano le variazioni avvenute nell'anno ma non la stesura dell'inventario generale aggiornato"*.

15. ORGANISMI PARTECIPATI. Il collegio dei revisori, nella nota in calce al questionario (cfr. pag. 69), aveva sollecitato interventi da parte dell'ente locale per *"accertare i rapporti di dare e avere nei confronti degli enti partecipati"*, considerato che, pur avendo l'ente ottemperato agli adempimenti previsti dall'art.6, comma 4, del d.l. n. 95/2012, convertito alla legge n. 135/2012 relativamente alla nota informativa, nella nota erano state rilevate discordanze tra crediti e debiti reciproci tra il Comune e le società partecipate (cfr. prospetto 2.4.a sezione seconda del questionario). In particolare, l'esame delle note informative (allegate, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. 95/2012, al rendiconto della gestione 2012), reperite sul sito internet del Comune, evidenziava quanto segue:

- Salerno Solidale Spa. Disallineamento tra debiti/crediti, risultando debiti del Comune pari a € 4.607.566,77 e crediti da parte della società pari a € 6.788.396,98. In particolare, dalla tabella della nota informativa risultava che: per € 1.499.838,09 di crediti vantati nei confronti del Comune, *"la società riporta fatture da emettere per interessi moratori relativi a diverse annualità, che non trovano copertura finanziaria fra i residui al 31/12/2012 dell'Ente"*; per € 680.992,12 di crediti vantati nei confronti del Comune, *"la società riporta tra i crediti partite relative ad adeguamenti ISTAT, che non trovano copertura finanziaria tra i residui al 31/12/2012 dell'Ente emittente e sono risalenti agli anni 2008 e retro che trovano copertura parziale tra i residui del comune"*.

- Salerno Mobilità Spa. Disallineamenti tra debiti/crediti, risultando debiti del Comune pari a € 2.410.194,00 e crediti della società pari a € 2.965.065,96. In particolare dalla tabella della nota informativa risultava che: per € 169.751,96 di crediti vantati nei confronti del Comune, *"la società riporta fatture da emettere per adeguamento ISTAT relativo al 2012 per € 169.751,69, che non trovano copertura finanziaria tra i residui al 31/12/2012 dell'Ente"*; per € 355.120,00 di crediti vantati nei confronti del Comune, *"la società riporta fatture da emettere per interessi moratori relativi a diverse annualità che non trovano copertura finanziaria tra i residui al 31/12/2012 dell'Ente"*.

- Parco scientifico e tecnologico. Disallineamenti tra debiti/crediti, risultano crediti del Comune pari a € 253.597,42 e debiti della società pari a zero e crediti della società pari a € 68.018,89, a fronte di debiti del Comune pari a zero.

- Salerno Sistemi Spa. Disallineamenti tra debiti/crediti, risultando debiti del Comune pari a € 2.581.982,13 e crediti della società pari a € 2.495.985,76.

Alla luce di quanto sopra, si rendeva necessario conoscere l'aggiornamento sullo stato di attuazione dell'art. 6 del d.l. 95/2012, anche in relazione all'approvazione del rendiconto 2013, con particolare riferimento ai predetti disallineamenti che sembravano evidenziare una non corretta rappresentazione contabile delle passività dell'ente locale. Va, peraltro, evidenziato che l'elevato ammontare dei crediti vantati dalle società per "interessi moratori" e per "adeguamenti ISTAT" sembra prefigurare la violazione delle norme in materia tempestività dei pagamenti di cui all'art. 9 del d.l. n. 78/2009, convertito dalla legge n. 102/2009, confermando la cronica difficoltà dell'ente a fronteggiare il pagamento dei propri debiti. Peraltro, dalla nota n°87760 del 24/10/2012 dell'Ispettorato Generale di Finanza del MEF (acquisita al prot. di questa Sezione in data 26/10/2012 col n. 4140) - avente ad oggetto "Verifica amministrativo-contabile al Comune di Salerno (S.I. 2299/V da citare sempre nella risposta)" - risulta la *"mancata corrispondenza (per circa 20 milioni di euro) tra i debiti iscritti nel bilancio comunale e i crediti vantati dalle società partecipate (alcune delle quali, tra l'altro, evidenziano risultati di gestione negativi) nonché da altri soggetti (rilievo n. 13)".* Inoltre, dai prospetti allegati al questionario e relativi agli organismi partecipati dall'ente, risultavano perdite di esercizio nell'ultimo triennio per numerose società partecipate (CSTP AZIENDA DELLA MOBILITA' S.P.A. IN FORMA ABBREVIATA CSTP S.P.A. IN LIQUIDAZIONE; SALERNO SVILUPPO - S.C.R.L. IN LIQUIDAZIONE; CONSORZIO DEI COMUNI DEL BACINO SA2; CONSORZIO FARMACEUTICO INTERCOMUNALE; PATTO TERRITORIALE PER LO SVILUPPO SOCIO-ECONOMICO DELLA VALLE DELL'IRNO E DEI MONTI PICENTINI - S.P.A. - IRNO PICENTINI SVILUPPO S.P.A.; CONSORZIO PER L'AREA DI SVILUPPO INDUSTRIALE DELLA PROVINCIA DI SALERNO (ASI); SERVIZI IDRICI INTEGRATI SALERNITANI SOCIETA' PER AZIONI IN FORMA BREVE S.I.I.S. S.P.A. IN LIQUIDAZIONE). Non risultava compilato il prospetto 2.5 Sezione seconda del questionario, attinente alle "Informazioni sulla spesa dell'ente locale a favore degli organismi partecipati direttamente o indirettamente". Al 31/12/2012, dal prospetto 2.6 Sezione seconda, risultava che non avevano provveduto ad approvare il bilancio di esercizio o il rendiconto al 31/12/2012 i seguenti organismi partecipati:

2.6 Organismi che non hanno provveduto ad approvare il bilancio di esercizio o il rendiconto al 31/12/2012

Codice fiscale	Denominazione	Data ultimo bilancio approvato
0018244065101	SALERNO ENERGIA SPA	
0257383065601	CONSORZIO PER LA GESTIONE DEI SERVIZI DELLA PROVINCIA DI SALERNO S.R.L.	
0302106065601	GESTIONE IMPIANTI SERVIZI - SOCIETA' CONSORTILE A R.L. IN SIGLA G.I.S. S.R.L.	
0315160065101	CONSORZIO DEI COMUNI DEL BACINO SA 2	27/07/2012
0320428065901	CENTRALE DEL LATTE DI SALERNO SPA	
0330683065801	SALERNO PULITA S.P.A.	
0330903065201	SALERNO SOLIDALE SPA	
0345302065701	SALERNO SISTEMI SPA	
0393305065401	PATTO TERRITORIALE PER LO SVILUPPO SOCIO-ECONOMICO DELLA VALLE DELL'IRNO E DEI MONTI PICENTINI - S.P.A. - (IRNO PICENTINI SVILUPPO S.P.A.)	29/03/2012

Dalla risposta alla domanda 2.7 Sezione seconda del questionario, non risultava, in assenza di ulteriori chiarimenti in proposito, che vi fossero *“Organismi e società non quotate partecipate direttamente per cui è stato effettuato, nell' esercizio 2012, un aumento di capitale o del fondo di dotazione per ripiano perdite a carico dell'Ente”*. Le predette risposte, se lette in relazione alla risposta alla domanda 1.5.2 Sezione seconda del questionario, facevano emergere che l'ente non aveva previsto accantonamenti di somme per il finanziamento di eventuali passività potenziali derivanti dalle perdite degli organismi partecipati. In relazione a quanto sopra, si chiedeva di far conoscere le iniziative assunte dall'ente per far fronte al disallineamento dei debiti-crediti nei confronti degli organismi partecipati, nonché le iniziative adottate o programmate in relazione ad eventuali passività potenziali.

Con messaggio di posta elettronica certificata del 24 luglio 2014, acquisito al prot. n. 4033 nella medesima data, il direttore dell'area finanziaria del Comune aveva chiesto un rinvio *“di 25 giorni”* per la risposta alla nota istruttoria.

Con la successiva nota n. 142049 del 11/09/2014 (acquisita al prot. di questa Sezione in data 17/09/2014 col n. 4523), pervenivano i chiarimenti del Sindaco e del Direttore del settore Ragioneria. Nella nota del 12/09/2014 (acquisita al prot. di questa Sezione in data 26/09/2014 al n. 4621), a firma del Collegio dei revisori dell'ente, non erano contenute osservazioni sulla richiesta istruttoria in quanto *“il Collegio prende atto della nota, prot. n. 142049 dell' 11/09/2014 a firma del responsabile dell'area finanziaria, Dott. Luigi Carmelo Della Greca, Dirigente Responsabile dei Servizi finanziari e del Sindaco del Comune, Dott.*

Vincenzo De Luca, di riscontro alla richiesta di chiarimenti della Corte dei Conti sul rendiconto 2012, prot. n. 3853 del 09/07/2014".

Nella nota a firma del Sindaco e del Direttore del settore Ragioneria veniva precisato quanto segue:

"(...) TARDIVA APPROVAZIONE RENDICONTO 2012.

Per quanto attiene l'approvazione del conto consuntivo 2012 si specifica che in data 28 marzo 2013 i dirigenti comunali con singole determinate dirigenziali hanno provveduto all'accertamento ed al riaccertamento dei residui attivi e passivi; in data 24-4-2013 la Giunta Comunale con la deliberazione n. 131 ha provveduto ad approvare lo schema del rendiconto finanziario per l'esercizio 2012; in data 27-5-2013 è stato acquisito il parere del Collegio dei Revisori che in data 30-5-2013 è stato approvato dalla competente Commissione Consiliare. Da quanto sopra emerge che il ritardo è dovuto, in particolar modo al tempo impiegato dagli Uffici per le operazioni relative al riaccertamento dei residui attivi e passivi, con conseguenziale slittamento delle fasi successive. (...)"

(...) EQUILIBRI DI BILANCIO. In relazione al punto in questione vanno effettuate le seguenti considerazioni: PARTE CORRENTE

- la gestione della competenza 2012 ha registrato per la parte corrente un avanzo di amministrazione di € 6.563.596,29;

- le entrate per oneri di urbanizzazione utilizzate per finanziare spese correnti nel 2012 sono state ridotte ulteriormente rispetto agli anni precedenti e sono state pari ad € 2.500.000,00;

- per le spese correnti aventi il carattere dell' eccezionalità va evidenziato che nel questionario non sono state quantificate tutte. Infatti, a quelle bisogna aggiungere la cifra relativa al ripiano delle perdite del Cstp pari ad € 1.303.456,06 nonché altre voci di entità limitata. Pertanto, l'importo complessivo ammonta ad € 3.283.545,21 e non € 1.145.211,40. Inoltre, bisognerebbe tener conto anche dell'iscrizione in bilancio del ripiano del disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto 2011 pari ad € 7.003.010,45. Per le violazioni al codice della strada va precisato che nel corso degli anni hanno sempre rappresentato un'entrata significativa per il Comune, tanto da farle assumere, per una percentuale significativa, il carattere della continuità e non di una entrata una tantum.

PARTE STRAORDINARIA

Per quanto riguarda, invece, la parte straordinaria in cui si ipotizza uno squilibrio del bilancio va precisato che lo stesso gli introiti relativi al contributo del GSE per l'energia prodotta dal parco fotovoltaico realizzato in project financing ed il corrispettivo per la vendita dell'energia prodotta sono previsti al titolo 3° categoria 2^ delle entrate mentre la corrispondente somma spettante alla ditta esecutrice del parco è prevista al titolo 2° della spesa. Infatti, come già

specificato, la realizzazione dell'impianto si finanzia con l'incentivo e la vendita dell'energia prodotta per n. 19 anni.

(...) **RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE.** In relazione ai chiarimenti richiesti si precisa che con la prima variazione al bilancio di previsione per l'esercizio 2013 si è provveduto ad adottare le misure necessarie per il ripiano del disavanzo di amministrazione 2012.

(...) **RESIDUI ATTIVI.** Per quanto attiene l'entità dei residui attivi relativi al 1° e 3° relativo alle annualità 2007 e retro si evidenzia la seguente articolazione:

debitore	rs. 2005 e retro	rs. 2006	rs. 2007	Totale. Complessivo	Percentuale	Note
Concessionario del serv. di illumin. votiva	131.597,81			131.597,81	0,43%	Riscossa totalmente
ASL Salerno 2			251.150,44	251.150,44	0,81%	è in corso la procedura per il recupero coattivo
Ruoli in carico ad Equitalia	17.165.789,53	2.796.544,02	5.755.024,16	25.717.357,71	83,22%	
Di cui per vari tributi comunali	12.609.115,91	2.526.229,80	2.860.852,09	17.996.197,80	58,23%	
Di cui per multe	4.556.673,62	270.314,22	2.894.172,07	7.721.159,91	24,98%	
Salerno mobilità			157.631,95	157.631,95	0,51%	
Salerno sistemi			369.339,32	369.339,32	1,20%	
Restanti residui attivi	1.881.243,09	944.604,42	1.451.700,06	4.277.547,57	13,84%	
di cui Titolo 1°	552.918,00	570.160,00	1.109.563,00	2.232.641,00	7,22%	
di cui Titolo 2°	1.328.325,09	374.444,42	342.137,06	2.044.906,57	6,62%	
debitore	rs. 2005 e retro	rs. 2006	rs. 2007	Totale. Complessivo	Percentuale	Note
Concessionario del serv. di illumin. votiva	131.597,81			131.597,81	0,43%	Riscossa totalmente

ASL Salerno 2			251.150,44	251.150,44	0,81%	è in corso la procedura per il recupero coattivo
Ruoli in carico ad Equitalia	17.165.789,53	2.796.544,02	5.755.024,16	25.717.357,71	83,22%	
Di cui per vari tributi comunali	12.609.115,91	2.526.229,80	2.860.852,09	17.996.197,80	58,23%	
Di cui per multe	4.556.673,62	270.314,22	2.894.172,07	7.721.159,91	24,98%	
Salerno mobilità			157.631,95	157.631,95	0,51%	
Salerno sistemi			369.339,32	369.339,32	1,20%	
Restanti residui attivi	1.881.243,09	944.604,42	1.451.700,06	4.277.547,57	13,84%	
di cui Titolo 1°	552.918,00	570.160,00	1.109.563,00	2.232.641,00	7,22%	
di cui Titolo 2°	1.328.325,09	374.444,42	342.137,06	2.044.906,57	6,62%	

Residui anno 2008	Importo	Percentuale	Note
Concessionario del servizio di illuminazione votiva	57.725,74	0,58%	Riscossa totalmente
ASL Salerno 2	258.371,38	2,59%	è in corso la procedura per il recupero coattivo
Centrale del latte	38.000,00	0,38%	Riscossa totalmente
Per ruoli in carico ad Equitalia	6.927.003,52	69,36%	
di cui per tributi comunali	4.132.463,92	41,38%	
di cui per multe	2.794.539,60	27,98%	
Salerno sistemi	367.700,00	3,68%	

Restanti entrate del titolo 1° e 3°	2.338.731,63	23,42%	
Di cui relative al titolo 1°	1.870.687,78	18,73%	
Di cui relative al titolo 3°	468.043,85	4,69%	
Totale complessivo	9.987.532,27		

Da quanto sopra emerge come l'entità dei residui attivi per l'83,22% si riferisce ai ruoli dati in carico ad Equitalia. Con i prospetti seguenti si evidenziano i dati riepilogativi emersi dalle apposite e specifiche analisi messe a disposizione dalla Concessionaria Equitalia:

DESCRIZIONE STATO	Nr soggetti	Importo carico	Importo Sospeso	Importo Discaricato	Importo Residuo
Codici fiscali errati	8816	2.584.230,03	1.073.898,82	7.827,21	1.971.033,70
Condono 2010	335	604.137,56	212.030,11	29.459,77	495.940,05
Condono 2012	511	784.327,80	218.242,14	18.210,95	600.240,39
Deceduti	5058	4.712.438,95	2.842.399,76	19.543,14	4.480.294,87
Falliti	164	1.243.055,61	672.680,20	6.951,13	1.147.129,10
Residuo compreso tra 100,00 € e 500,00 €.	56902	12.659.298,45	1.274.904,15	60.320,85	11.599.584,96
Residuo compreso tra 1000,00 € e 2000,00 €	7068	10.444.420,94	2.184.482,83	43.422,69	9.933.116,72
Residuo compreso tra 20,00 € e 50,00 €	4270	449.345,96	18.443,90	8.974,34	155.877,93
Residuo compreso tra 2000,00 € e 4000,00 €	4603	13.340.148,82	2.867.085,91	63.866,60	12.886.841,46
Residuo compreso tra 4000,00 € e 8000,00 €	2320	13.063.096,09	2.490.904,16	16.846,61	12.716.608,64
Residuo compreso tra 50,00 € e 100,00 €	16530	1.961.254,52	77.029,76	12.216,96	1.243.131,87
Residuo compreso tra 500,00 € e 1000,00 €	9171	6.983.637,60	1.207.277,71	34.757,35	6.539.040,75
Residuo fino a 20,00 €	2208	236.105,67	4.080,67	5.075,26	13.543,53
Residuo maggiore di 8000,00 €	1445	26.006.594,40	5.857.897,71	133.762,09	24.994.354,33

Totale		95.072.092,40	21.001.357,83	461.234,95	88.776.738,30

Anno	Nr. Partite	Importo carico	Importo sospeso	Importo discaricato	Importo residuo	Totale progressivo
1970	1	193,36			193,36	193,36
1973	1	89,91			89,91	283,27
1975	1	194,49			194,49	477,76
1993	1927	794.376,50	708.758,27	18.756,51	725.932,85	726.410,61
1994	2202	797.731,39	705.333,93	42.759,18	716.341,96	1.442.752,57
1995	1581	818.094,95	657.777,91	59.888,21	692.696,78	2.135.449,35
1996	5784	1.380.769,43	837.809,93	45.610,92	1.256.152,61	3.391.601,96
1997	8665	1.507.844,41	175.073,40	3.590,59	1.423.113,57	4.814.715,53
1998	7573	1.507.497,61	111.386,63	4.206,73	1.386.696,96	6.201.412,49
1999	9820	2.169.977,33	282.749,52	6.887,07	1.955.263,00	8.156.675,49
2000	55345	11.502.743,35	2.306.924,39	41.050,74	8.962.436,27	17.119.111,76
	Totale 2000 e retro	<u>20.479.512,73</u>	<u>5.785.813,98</u>	<u>222.749,95</u>	<u>17.119.111,76</u>	<u>17.119.111,76</u>
2001	17.352	4.720.247,62	2.039.952,00	16.457,47	4.447.948,68	4.447.948,68
2002	17514	5.112.844,20	2.155.515,72	11.228,83	4.812.742,62	9.260.691,30
2003	17648	5.769.332,36	2.342.004,00	24.162,71	5.433.135,14	14.693.826,44
2004	21427	7.987.842,20	2.997.002,55	20.069,33	7.699.655,07	22.393.481,51
2005	19402	7.874.131,54	2.741.416,57	21.332,40	7.411.697,10	29.805.178,61
2006	21578	11.632.308,74	2.585.828,14	36.812,79	11.176.793,27	40.981.971,88
2007	19362	9.128.621,11	91.612,69	24.498,63	8.810.697,50	49.792.669,38
	Tot. da 2001 al 2007 compreso	<u>52.225.327,77</u>	<u>14.953.331,67</u>	<u>154.562,16</u>	<u>49.792.669,38</u>	<u>49.792.669,38</u>
2008	18711	13.307.374,88	96.085,39	47.994,94	13.039.916,07	13.039.916,07
	Totale 2008	<u>13.307.374,88</u>	<u>96.085,39</u>	<u>47.994,94</u>	<u>13.039.916,07</u>	<u>13.039.916,07</u>

2009	13061	7.781.609,46	154.138,51	35.798,43	7.549.788,36	7.549.788,36
2010	3395	1.278.267,56	11.988,28	129,47	1.275.252,73	8.825.041,09
Tot. da 2009 al 2010 compreso		9.059.877,02	166.126,79	35.927,90	8.825.041,09	8.825.041,09
	Totale intero periodo	35.072.092,40	21.001.357,83	461.234,95	88.776.738,30	88.776.738,30

Inoltre per le specifiche richieste di chiarimenti in relazione ai residui attivi si precisa che:

– i dirigenti ciascuno per la parte di rispettiva competenza provvedono annualmente al riaccertamento dei residui attivi, le cui risultanze vengono di volta in volta comunicate e riportate nella contabilità finanziaria dell'Ente e non sempre viene effettuata la distinzione tra i crediti inesigibili e quelli insussistenti. Va evidenziato che l'operazione di riaccertamento viene eseguita sotto le istruzioni, il controllo ed il supporto del Settore Ragioneria.

Per la previsione nei bilanci di previsione di un fondo svalutazione crediti si ha la seguente:

- o PREVISIONE DEFINITIVA BILANCIO DI PREVISIONE 2012 € 6.530.670,00;*
- o PREVISIONE DEFINITIVA BILANCIO DI PREVISIONE 2013 € 2.100.00,00;*
- o PREVISIONE SCHEMA BILANCIO DI PREVISIONE 2014 approvato dalla giunta € 9.366.875,00;*
- o PREVISIONE SCHEMA BILANCIO PLURIENNALE 2015 € 8.328.073,00;*
- o PREVISIONE SCHEMA BILANCIO PLURIENNALE 2016 € 7.036.849,00.*

(...) RESIDUI PASSIVI. In riferimento alle osservazioni effettuate sul disallineamento de residui passivi del titolo 2° ed i residui del titolo 4° e 5° dell'Entrata va evidenziato che le entrate che finanziano alcuni specifici progetti iscritti tra le spese in conto capitale sono previste al titolo 3° e precisamente:

- Parco Fotovoltaico Monte di Eboli per € 13.187.927,97;*
- Ampliamento Cimitero ed altri interventi con la vendita di loculi, concessione aree € 2.454.410,88*
- Acquisizione aree per la realizzazione dei 480 alloggi € 1.399.397,87.*

A questi residui passivi vanno aggiunti anche quelli relativi agli interventi riportati tra le spese in conto capitale e finanziati con entrate proprie dell'Ente precedentemente riscosse e pagate parzialmente quali la vendita del patrimonio e la quota parte di oneri di urbanizzazione.

(...) CAPACITA' DI RISCOSSIONE.

In relazione ai dati riportati nel questionario al prospetto 1.7.1., va evidenziato che non sono indicati gli importi riscossi in c/residui negli anni 2010/2012. Pertanto, la situazione comprensiva dei residui diventa la seguente:

Incassi permessi a costruire	Incassi 2010	Incassi 2011	Incassi 2012	Totale complessivo
Competenza	2.354.111,08	3.899.822,23	3.791.213,72	10.045.147,03
Residui 2005 e retro	124.830,46			124.830,46
Residui 2006	1.935.631,11			1.935.631,11
Residui 2007	0,00	0,00	0,00	0,00
Residui 2008	120.194,49	479.531,77	121.383,01	721.109,27
Residui 2009	678.999,58	381.786,32	301.206,17	1.361.992,07
Residui 2010		3.337.639,51	1.141.848,17	4.479.487,68
Residui 2011			2.237.815,32	2.237.815,32
Totale complessivo	5.213.766,72	8.098.779,83	7.593.466,39	20.906.012,94

Analogamente per le entrate relative alle sanzioni per violazioni del codice della strada non sono riportati nel prospetto 1.7.2 i dati relativi alle somme riscosse a residui. Pertanto, la situazione comprensiva dei residui è la seguente:

Incassi Multe	Anno 2010	Anno 2011	Anno 2012	Totale complessivo
Incassi Multe	7.342.187,61	5.399.162,83	4.166.133,88	16.907.484,32
Competenza	2.740.204,33	2.610.355,69	2.604.775,12	7.955.335,14
Residui 2005 e retro	463.026,47	336.287,88	128.388,40	927.702,75
Residui 2006	466.360,95	340.548,07	1.253,41	808.162,43
Residui 2007	246.155,69	243.013,23	131.943,39	621.112,31
Residui 2008	360.491,23	76.042,63	282.319,79	718.853,65
Residui 2009	3.065.948,94	1.233,07	110.799,05	3.177.981,06
Residui 2010		1.791.682,26	276.428,10	2.068.110,36

Residui 2011			630.226,62	630.226,62
Totale complessivo	7.342.187,61	5.399.162,83	4.166.133,88	16.907.484,32

Per quanto riguarda la riscossione delle violazioni al codice della strada si rappresenta che il Comune provvede tempestivamente a completare tutte le operazioni relative alla gestione dell'intero iter per la riscossione delle violazioni al codice della strada ed in particolar per l'ultima fase relativa alla riscossione coattiva. Infatti, l'intero iter è informatizzato e consente di rilevare in tempi ristretti i soggetti che non hanno ottemperato al pagamento della sanzione.

In riferimento al prospetto 1.7.2 si precisa che gli impegni assunti e riferiti alla deliberazione n. 1042 del 30-11-2011 sono pari a complessivi €. 3.906.388,23.

(...) FLUSSI DI CASSA E ANTICIPAZIONI DI TESORERIA.

In relazione agli equilibri di cassa riportati nel prospetto 1.2 l'analisi andrebbe effettuata neutralizzando le riscossioni ed pagamenti relativi alle anticipazioni di tesoreria, per evidenziare gli squilibri di cassa. La consequenziale analisi presenta la seguente situazione:

RISCOSSIONI E PAGAMENTI 2012			
Fondo di cassa iniziale	Competenza	Residui	Totale
Entrate titolo 1°	103.912.717,89	17.533.524,88	121.446.242,77
Entrate titolo 2°	1.371.510,03	6.979.261,20	8.350.771,23
Entrate titolo 3°	17.068.832,51	10.469.708,38	27.538.540,89
Totale titolo 1° 2° e 3°	122.353.060,43	34.982.494,46	157.335.554,89
Spese titolo 1°	91.433.929,66	54.632.250,48	146.066.180,14
Rimborso prestiti a lungo termine	9.227.556,45		9.227.556,45
Totale spese titolo 1° e 3°	100.661.486,11	54.632,250,48	155.293.736,59
Saldo parte corrente	21.691.574,32	-19.649.756,02	2.041.818,30
Entrate titolo 4°	8.296.395,23	28.309.297,05	36.605.692,28
Entrate titolo 5°	40.759,59	7.573.143,38	7.613.902,97
Totale	8.337.154,82	35.882.400,43	44.219.595,25
Spese titolo 2°	5.474.992,93	60.825.173,19	66.300.166,12

Saldo parte straordinaria	2.862.161,89	- 24.942.732,76	-22.080.570,87
Titolo 6° entrate	22.544.135,78	387.172,35	22.931.308,13
Titolo 4° spesa	17.746.610,89	3.909.526,40	21.656.137,29
Saldo partite di giro	4.797.524,89	-3.522.354,05	1.275.170,84
riepilogo saldi			
saldo parte corrente	21.691.574,32	-19.649.756,02	2.041.818,30
saldo parte straordinario	2.862.161,89	-24.942.732,76	-22.080.570,87
saldo partite di giro	4.797.524,89	-3.522.354,05	1.275.170,84
fondo di cassa iniziale			276.733,81
totale generale	29.351.261,10	48.114.842,83	-18.486.847,92
anticipazione al 31/12/12			18.486.847,92

Per quanto attiene, invece, le osservazioni del collegio dei revisori si evidenzia che, anche sulla base dei loro suggerimenti, si sta procedendo ad assumere tutte le attività in grado di risolvere in un arco temporale medio le criticità rilevate ed in particolar modo per ricondurre il ricorso alle anticipazioni di tesoreria entro limiti fisiologici, ivi compresa l'istituzione del presidio organizzativo per il monitoraggio dei flussi finanziari.

(...) **DEBITI FUORI BILANCIO E PASSIVITA' POTENZIALI.** Con deliberazione di Consiglio Comunale n. 14 del 3-7-2014, in sede di approvazione del conto consuntivo 2013 si è provveduto al riconoscimento ed al relativo finanziamento di debiti fuori bilancio per sentenze esecutive. Si allega copia della deliberazione. (all. 2)

(...) **SERVIZI PER CONTO TERZI.** Per quanto concerne la situazione attuale delle partite di giro per gli anni 2011 e 2012 si evidenzia quanto segue:

- nel mese di gennaio 2012 sono state versate le ritenute previdenziali e assistenziali al personale relative al mese dicembre 2011 per un importo complessivo di € 694.697,56; - nel mese di gennaio 2013 sono state versate le ritenute previdenziali e assistenziali al personale relative al mese di dicembre 2012 per un importo Complessivo di € 686.354,59.

- nel mese di gennaio 2012 sono state versate le ritenute erariali relative al mese di dicembre 2011 per un importo complessivo di € 2.226.408,90, nel mese di gennaio 2013 sono state versate le ritenute erariali relative al mese di dicembre 2012 per un importo complessivo di € 1.524.812,46.

- nel corso del 2012 sono state versate per altre ritenute operate per c/terzi per € 646.800,77 nel 2011 e nel 2013 sono state versate € 492.050,88 per ritenute operate nel 2012. Va evidenziato che per le somme trattenute rimangono piccole partite da riversare in quanto trattasi di pignoramenti in attesa di assegnazione.

- per le somme di pertinenza della Provincia di Salerno (tefa) e della Società Ecoambiente spa gestore dello smaltimento dei rifiuti solidi indifferenziati, si precisa che allo stato attuale sono stati estinti i debiti a tutto il 31-12-2012.

(...) TEMPESTIVITA' DEI PAGAMENTI. In relazione al punto in questione si evidenzia che i competenti Uffici comunali stanno procedendo alla costituzione ex novo di una specifica unità organizzativa all'interno del Settore Ragioneria alla quale vanno affidati i seguenti compiti:

- 1) Programmazione dei pagamenti;
- 2) Monitoraggio costante dell'andamento delle riscossioni;
- 3) Registrazione nella contabilità finanziaria dell'Ente delle fatture e dei titoli equivalenti di pagamento;
- 4) Verifica della copertura finanziaria e consequenziale registrazione sul competente impegno di spesa;
- 5) Inserimento delle informazioni richieste ai fini della tenuta della contabilità economica, della contabilità patrimoniale, della contabilità IVA, del controllo di gestione e dei rapporti debitori con le società partecipate dell'Ente.

Si sta procedendo, inoltre, a potenziare l'attività relativa alla riscossione coattiva mediante procedura di evidenza pubblica.

E' in fase avanzata la complessa e capillare attività di controllo delle unità immobiliari presenti nel territorio del Comune di Salerno nell'ambito del progetto di contrasto dell'evasione/elusione di tutte le principali entrate tributarie affidato, previa procedura di evidenza pubblica, ad una Società Specializzata in tale attività.

(...) VERIFICA DELLA CAPACITA' DI INDEBITAMENTO. Si completa la tabella dimostrativa del rispetto del limite di indebitamento: (OMISSIS)

(...) SPESE DEL PERSONALE. Si conferma il rispetto del limite previsto dal comma 28 dell'art. 9 del DL 78/2010. Va precisato che nel costo sono comprese le spese per il personale assunto a tempo determinato relativo alle scuole materne comunali.

Infatti, come riportato nella nota nella spesa 2012 va tenuto presente che:

€. 9.895,82 si riferiscono a spese per collaborazioni finanziate nell'ambito del progetto PIU' EUROPA con finanziamenti provenienti dall'UE, spesa non presente nel 2009 ;

€ 30.388,20 si riferiscono a spese per collaborazioni finanziate nell'ambito del progetto SCACCO con finanziamento misto statale, regionale ed altre amministrazioni, spesa non presente nel 2009;

€ 53.525,96 si riferiscono a spese per assunzione di vigili stagionali e finanziati con le risorse dell'art. 208 del Codice della strada, spesa non presente nel 2009;

€ 192.114,37 si riferiscono a spese per assunzione per personale insegnante a t.d. per le scuole materne comunali, spesa presente nel 2009 per € 109.449,91;

spesa 2009		1.159.317,93
personale insegnante 2009		109.449,91
differenza		1.049.868,02
50%		524.934,01
spesa 2012 complessiva		631.529,10
personale insegnante 2009		109.449,91
progetto PIU Europa		9.895,82
Progetto SCACCO		30.388,20
Vigili stagionali		53.525,96
Spesa 2012 netta		428.269,21
Percentuale		40,79%

Per quanto attiene, invece, la risposta al questionario al punto 6.6 della Sezione Seconda si precisa che con deliberazione di G.C. n. 188 del 02/03/2012 è stato preso atto che dalla ricognizione effettuata non sono emersi dipendenti in eccedenza o in soprannumero.

In relazione al calcolo dell'incidenza per le spese del personale si precisa che la percentuale relativa al 2012 comprensiva delle spese delle società partecipate con affidamenti in house è del 43,31%. Relativamente alla modalità applicata si precisa che è stata determinata per ogni singola Società nel seguente modo:

- Incidenza dei ricavi provenienti da affidamenti effettuati dal Comune/ricavi complessivi delle Società;
- Costo del personale complessivo per l'incidenza come sopra denominata. Si conferma che nel fondo per le risorse decentrate 2012 non sono state previste le risorse variabili di cui all'art. 15, comma 5 del CCNL del 2009.

Si rimettono in allegato le controdeduzioni inviate al Mef relative all'ispezione ministeriale di cui alla nota n. 87760 del 24/10/2012 (all. 3).

(...) **VERIFICHE SUL CONTO DEL PATRIMONIO E AGGIORNAMENTO INVENTARIO DEI BENI IMMOBILI.** Per quanto attiene l'inventario dell'Ente si precisa che questa Amministrazione provvede alla registrazione dei beni da inventariare e comunque ha programmato l'attuazione a breve di una revisione straordinaria di tutte le partite attive e passive presenti nel conto del patrimonio.

(...) **ORGANISMI PARTECIPATI.** In relazione al punto in questione le iniziative assunte per far fronte al disallineamento dei debiti-crediti nei confronti degli organismi partecipati si precisa che:

Salerno Solidale e Salerno Mobilità - Allo stato attuale rimane in sospeso solo la problematica relativa agli interessi moratori. Mentre tutte le altre posizioni sono state allineate. La partita in questione è stata contestata dal Comune e sull'argomento si sono tenute diverse riunioni ed altre saranno tenute con l'obiettivo di definire in tempi brevi la problematica in questione e comunque massimo entro il 31/12/2014.

Parco Scientifico e Tecnologico - Tra il Comune ed Parco Scientifico e Tecnologico è in corso un contenzioso. A seguito di vari incontri tra le parti, è stato proposto dal competente Ufficio del Comune una compensazione tra il credito vantato dall'Ente di cui all'ingiunzione n. 200126/2012 ed i crediti vantati dal Parco nei confronti del Comune di Salerno. Con nota prot. n. 117153 del 15-07-14, i procuratori del PST chiedevano all'Ente di rideterminarsi in merito al credito dello stesso ritenendo le somme non sufficienti. In riscontro, il Direttore Settore Avvocatura precisava che suddetta richiesta non poteva essere accolta in quanto "non è possibile discostarsi dalle intese raggiunte trattandosi di valutazioni strettamente tecniche che non consentono alcuna discrezionalità".

Si ritiene opportuno segnalare che la Società è in liquidazione volontaria dal 5-3-2014 ed il Comune di Salerno detiene nella Società una quota del 20% .

Salerno Sistemi - Vi è perfetta corrispondenza tra i crediti e debiti della Società.

In merito alla mancata indicazione del dato relativo alla data di approvazione del rendiconto 2012 di alcuni Organismi partecipati si comunicano i dati mancanti:

- SALERNO ENERGIA - bilancio 2012 approvato il 1-7-2013;
- CONSORZIO PER LA GESTIONE DEI SERVIZI DELLA PROVINCIA DI SALERNO - bilancio 2012 approvato il 23-5-2013. Il Consorzio è una S.R.L. il cui Socio unico è l'ASI;
- GESTIONE IMPIANTI E SERVIZI IN SIGLA GIS SRL — Ultimo bilancio approvato il 2009 in data 22-7-2010- La Società è stata posta liquidazione ed è stato nominato il liquidatore con provvedimento del Tribunale di Salerno del 23-12-2006;
- CENTRALE DEL LATTE SPA — bilancio 2012 approvato l'11-6-2013;
- SALERNO PULITA SPA — bilancio 2012 approvato il 22-4-2013;
- SALERNO SOLIDALE SPA — bilancio 2012 approvato il 6-5-2013;
- SALERNO SISTEMI SPA — bilancio 2012 approvato il 2-5-2013.

Per quanto attiene, invece, le iniziative adottate o programmate in relazione ad eventuali passività potenziali, si precisa che nel bilancio 2012 era iscritto la prima annualità del ripiano delle perdite del Consorzio Farmaceutico Intercomunale ed il ripiano delle perdite del CSTP mentre nel bilancio 2013 le ulteriori annualità del Consorzio Farmaceutico...".

CONSIDERATO

All'esito dell'istruttoria, delle deduzioni e della pubblica adunanza, la Sezione formula le seguenti considerazioni, con riferimento ai residui profili di criticità riscontrati e rimasti confermati anche successivamente alla disamina in contraddittorio con l'ente.

1. Risultando il rendiconto 2012 approvato con deliberazione consiliare n. 15 in data 31 maggio 2013, si conferma il conseguente mancato rispetto dei limiti temporali imposti dall'art. 151, comma 7 del decreto legislativo n. 267/2000, che prescrive come termine ultimo la data del 30 aprile. Si ritiene, in proposito, che la mancata approvazione, da parte dell'ente locale, del rendiconto entro il termine previsto dall'art. 151, comma 7 e dall'art. 227 del decreto legislativo 18 agosto 2000 n. 267 - nel testo modificato dalla lett. c) del comma 6 dell'art. 2-quater del decreto-legge 7 ottobre 2008 n. 154, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2008 n. 189 - costituisce violazione di una disposizione di legge relativa al compimento di un atto urgente ed improrogabile, e che, nella fattispecie, detta violazione appare, di per se stessa, suscettibile di integrare un'ipotesi di grave irregolarità contabile, idonea a compromettere il perseguimento delle finalità di una sana gestione finanziaria e, in particolare, gli equilibri di bilancio. In merito a tale irregolarità, l'ente ha imputato l'inosservanza del termine previsto per l'approvazione del rendiconto ai ritardi scaturenti dagli atti preliminari all'approvazione da parte del Consiglio (in particolare, dal riaccertamento dei residui). Tuttavia, le giustificazioni non sono idonee a far superare il rilievo, in quanto l'approvazione da parte del Consiglio costituisce soltanto il momento conclusivo di un'unica procedura, che si articola in una serie di atti connessi e consequenziali, i quali concorrono, tutti e complessivamente, alla tempestiva adozione del rendiconto, con la conseguente irrilevanza, ai fini del corretto assolvimento dell'obbligo di cui all'art. 227, comma 2, del TUEL, di ritardi o disfunzioni imputabili a singole fasi procedimentali. L'inosservanza del termine può determinare (nei casi più gravi) l'attivazione della procedura contemplata dagli artt. 137 del T.U.E.L., e che l'art. 243, comma 6, lett. b), del TUEL prevede l'assoggettamento, in via provvisoria, ai controlli previsti per gli enti strutturalmente deficitari per *"gli enti locali per i quali non sia intervenuta nei termini di legge la deliberazione del rendiconto della gestione, sino all'adempimento"*.

Va, altresì, evidenziato che, in seguito alla introduzione del comma 2-bis dell'art. 227 del TUEL (art. 3, comma 1, lettera l) del d.l. 10 ottobre 2012 n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213), la mancata approvazione del rendiconto di gestione, a decorrere da quello dell'esercizio 2012, entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo, dà luogo all'applicazione dell'art. 141, comma 2, del TUEL.

2. In relazione alla sussistenza di una differenza di parte corrente negativa nel 2011 (- € 3.491.935,02) e nel 2010 (- € 10.131.882,78) coperta da entrate straordinarie (nella fattispecie "entrate da contributo per permessi di costruire"), nel riservarsi di verificare, in sede di controllo sul rendiconto 2013, il permanere delle condizioni di equilibrio, la Sezione richiama l'attenzione dell'ente e del collegio dei revisori sul rischio rappresentato dalla sussistenza di un risultato negativo della gestione di parte corrente coperto da entrate straordinarie, in ordine alla costruzione, in equilibrio, dei bilanci dei futuri esercizi.

I rilievi contestati in istruttoria e in sede di deferimento in adunanza pubblica non possono considerarsi superati, in quanto l'ente conferma che il conseguimento dell'equilibrio di parte corrente e, di conseguenza, anche il risultato della gestione di competenza è stato raggiunto con il determinante apporto di entrate che per loro natura e, a prescindere dalle valutazioni effettuate dall'ente sulle serie storiche, sono da considerarsi di natura eccezionale (ci si riferisce, oltre che alle entrate per contributo per permessi di costruire, alle sanzioni per violazione del codice della strada e alle entrate per evasione tributaria).

In proposito, meritano ponderata riflessione le risposte dell'ente locale che individuerrebbero il carattere dell'eccezionalità solo in una quota parte delle entrate previste dalle linee guida della Sezione delle Autonomie tra le entrate a carattere non ripetitivo. Va, innanzitutto, evidenziata l'assenza di specifiche norme che individuano in via generale la straordinarietà e/o di eccezionalità di specifiche voci di entrata. Tuttavia, sia gli elementi informativi evincibili dalle richiamate linee guida della Sezione delle Autonomie, sia le numerose pronunce delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti (ex multis, Sezione regionale di controllo per il Lazio, deliberazione n. 32 del 14 settembre 2009, Sezione regionale di controllo per il Piemonte, deliberazioni 52/2012, 328/2012, 261/2013) hanno contribuito negli anni ad enucleare una definizione di siffatte entrate, per cui *"può dirsi straordinaria/ eccezionale ogni entrata che, per la occasionalità dei presupposti generatori, non rivenienti in rapporti stabili con l'amministrazione o in attività di provvista poste in essere con cadenza ciclica, è soggetta a naturali fluttuazioni e presenta intrinsecamente rischi di mancato realizzo effettivo più elevati di quelli comunemente connessi ad ogni attività di accertamento e di riscossione"* (cit. Sezione Lazio, deliberazione n. 32/200). E ancora, con riferimento alle entrate derivanti da sanzioni del codice della strada e da evasione tributaria, *"queste entrate, come quelle derivanti dai contributi per il rilascio dei permessi di costruire, rivestono natura aleatoria con riferimento all'an e al quantum, traendo origine da fattori contingenti che non sono nella completa disponibilità del Comune. In particolare le entrate derivanti dal recupero dell'evasione tributaria costituiscono variabili dipendenti non solo dalla capacità accertativa del Comune ma anche dal livello dell'evasione, la quale dovrebbe tendenzialmente riservare margini di recupero sempre più esigui. Ugualmente, le entrate derivanti dalle sanzioni amministrative per violazione del codice della strada sono legate essenzialmente al comportamento degli utenti dei veicoli e cioè alla propensione degli utenti alla trasgressione delle norme del codice stradale,*

che nulla induce a ritenere persistente e costante e che in ogni caso andrebbe corretta mediante opportune iniziative”.

Sebbene, come precisato dall'ente, le misure adottate sul fronte delle entrate derivanti da evasione tributaria abbiano contribuito, in parte, ad incrementare la base imponibile, anno per anno, dei singoli tributi, ciò consentirebbe di riconoscere, in futuro, l'incremento della base imponibile in relazione alle previsioni di bilancio sugli accertamenti ordinari dei tributi, mentre non consentirebbe di considerare “ordinaria” un'entrata che è frutto, per come evincibile dalle deduzioni dell'ente, di un “progetto” e, dunque, di un'attività straordinaria di accertamento posta in essere dal Comune e dall'affidatario del progetto.

La considerazione circa la straordinarietà o l'ordinarietà delle entrate, a prescindere dalla loro astratta definizione, ha peraltro un rilevante peso in sede di predisposizione del bilancio annuale e pluriennale, laddove diventa vieppiù stringente il rispetto del principio del pareggio di bilancio, da garantire sia in sede di programmazione sia in sede di rendicontazione, avendo riguardo non soltanto alle serie storiche degli accertamenti effettuati negli anni, ma anche ai dati sulla riscossione. Soltanto un monitoraggio costante di tali dati e la correlata stima, in sede di programmazione, possono consentire di realizzare una corretta pianificazione dei flussi di cassa e della liquidità, ambiti rispetto ai quali l'ente locale ha dimostrato, nel periodo in esame, di incontrare le maggiori difficoltà.

Peraltro, pur non potendo non dare atto delle giustificazioni fornite circa le difficoltà di programmazione e di gestione derivanti dalla drastica riduzione dei trasferimenti statali, si ritiene di richiamare l'attenzione dell'ente sulla necessità di ponderare ed analizzare le ragioni della dipendenza degli equilibri di parte corrente da entrate a carattere straordinario, tenuto anche conto della necessità di mantenere l'equilibrio di competenza e l'equilibrio di parte corrente, mediante una prudente programmazione e gestione delle entrate e delle spese. Ove si riscontrassero criticità circa la sopravvalutazione delle entrate o la sottovalutazione delle spese, il ripristino degli equilibri non potrebbe prescindere dall'individuazione di quelle misure straordinarie individuate puntualmente nell'art. 193, commi 1 e 3, del TUEL. Peraltro, lo stesso collegio dei revisori ha in proposito evidenziato: “(...) *il risultato della gestione di competenza, pari ad € 6.563.596,29, dipende dal differenziale positivo tra le entrate correnti a carattere eccezionale e le spese una tantum. Lo scrivente organo ha raccomandato, in base al principio della prudenza, che le entrate straordinarie non ripetitive debbano essere correlate ad equivalenti spese della stessa natura. Ai fini della salvaguardia dei futuri equilibri di bilancio, si necessita di una più attenta gestione che tenga conto del contenimento della spesa corrente e del potenziamento delle entrate proprie ordinarie (...)*”.

Inoltre, sempre in nota in calce al questionario, “*Il Collegio ha sollecitato interventi per il raggiungimento del pareggio finanziario nell'esercizio 2013*”.

Al riguardo, si sottolinea come sia destinato a divenire cogente, in forza di quanto statuito dalla legge n. 243 del 2012 l'obbligo di perseguire un equilibrio di bilancio inteso come: a) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali; b) un

saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti (art. 9, comma 1, lett. a e b).

Anche se le disposizioni da ultimo richiamate si applicheranno a partire dall'esercizio 2016 (art. 21, co. 3 della citata legge n. 243 del 2012), è da ritenersi opportuno che l'ente attui sin d'ora una gestione finanziaria diretta ad assicurare sia l'equilibrio della gestione di competenza che l'equilibrio di parte corrente.

Una programmazione in tal senso è resa peraltro necessaria sin dall'esercizio in corso, non potendosi più fare affidamento, neppure in parte, sugli oneri di urbanizzazione per finanziare la spesa corrente, stante la previsione dell'articolo 10, comma 4-ter, del d.l. 8 aprile 2013, n. 35, come convertito dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, il quale proroga, fino all'anno 2014, l'efficacia dell'articolo 2, comma 8, della legge 24 dicembre 2007, n. 44, secondo cui i proventi della riscossione dei contributi per il rilascio dei permessi di costruire e delle sanzioni previste dal decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, possono essere destinati, fino al 50 per cento al finanziamento di spese correnti, e per una quota non superiore ad un ulteriore 25 per cento esclusivamente per spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale.

Quanto ai dati esposti nella tabella sulle entrate e spese correnti a carattere eccezionale, si conferma, anche alla luce delle correzioni prospettate dall'ente, la circostanza di entrate di siffatta tipologia (per € 12.916.221,56) di importo superiore alle spese correnti a carattere eccezionale (per € 3.283.545,21, a fronte dell'ammontare inizialmente individuato in € 1.145.211,40). In proposito, si ribadisce che il finanziamento di spese consolidate attraverso entrate di natura straordinaria, ivi comprese le entrate da contributo per permessi da costruire, profila rischi per i futuri equilibri di bilancio.

Si prende, peraltro, atto che nel corso del 2012, sono state utilizzate entrate di natura eccezionale anche per il ripiano del disavanzo (cfr. cit. nota n. 174343 del 5 novembre 2014, acquisita al prot. n. 5423 del 5 novembre 2014). In relazione a ciò, ci si riserva di svolgere nel prosieguo della presente deliberazione specifiche considerazioni.

Rimane, inoltre, confermato il rilievo circa lo squilibrio di parte capitale pari a - € 9.731.212,92, anche alla luce delle deduzioni circa la destinazione ad investimenti di una quota parte delle entrate allocate al titolo III. L'ente non ha infatti fornito documentata dimostrazione circa il conseguimento dell'equilibrio di parte capitale mediante la destinazione di tali entrate ad investimenti. Nè può essere considerato corretto, dal punto di vista contabile, scomputare dalle entrate del titolo IV derivanti dai permessi di costruire la quota parte destinata a spese correnti, stante, come si è sopra precisato, la naturale destinazione di tali entrate a spese di investimento, in via eccezionale derogata dalla normativa vigente.

Quanto ai richiesti chiarimenti circa le misure adottate per il ripristino degli equilibri di bilancio, atteso quanto inserito in nota al questionario dal collegio dei revisori (*"Il Collegio ha sollecitato interventi per il raggiungimento del pareggio finanziario nell'esercizio 2013"*), l'esame delle

deduzioni ha evidenziato che l'ente non ha adottato provvedimenti ai sensi dell'art. 193 del TUEL. A tal proposito, verranno effettuate specifiche considerazioni nel prosieguo della presente deliberazione.

Si prende, nondimeno, atto di quanto dichiarato, sia in sede di deduzioni sia in adunanza pubblica, dal Sindaco e dal responsabile del settore Ragioneria circa l'avvio di iniziative volte a incrementare, da un lato, ulteriori entrate straordinarie (entrate derivanti dall'assegnazione di aree dei PEEP ai soggetti assegnatari previste per il 2015; entrate derivanti da alienazioni; entrate derivanti da cessione di partecipazione azionaria), dall'altro, a conseguire un equilibrio strutturale mediante il sopra richiamato ampliamento della base imponibile dei tributi TARSU ed ICI, l'incremento delle aliquote dell'IMU, l'indizione di una gara per l'affidamento della riscossione coattiva, oltre che mediante l'adozione di misure di riduzione della spesa corrente (in particolare, riduzione del costo del personale con blocco del turn-over) e dei costi di gestione delle società partecipate (individuazione dell'amministratore unico al posto del consiglio di amministrazione; monitoraggio dei debiti/crediti tra ente locale e organismi partecipati per ridurre il disallineamento). Ciò posto, si ritiene necessario conoscere nel dettaglio, in sede di controllo sulle misure correttive e sui successivi bilanci e rendiconti, i provvedimenti adottati nel prosieguo dell'attività amministrativo-gestionale dell'ente locale, con individuazione da parte dell'ente e del collegio dei revisori, laddove siano già riscontrabili, dei risultati conseguiti in sede di riequilibrio, mancando, per alcune delle suddette misure, previsioni di stima.

3. Per quanto riguarda il risultato di amministrazione, rimane confermata, anche alla luce delle deduzioni del Sindaco e del collegio dei revisori, la criticità rappresentata dal disavanzo di amministrazione, in quanto non è stato chiarito, in modo esaustivo, quali siano state le misure adottate ai fini del ripiano (- € 7.033.010,16 nel 2011, - € 6.167.167,88 nel 2012), ai sensi dell'art. 193 del TUEL.

In particolare, in seguito alle richieste istruttorie e al deferimento, sia l'ente sia i revisori non hanno esibito i provvedimenti assunti ai sensi dell'art. 193 del TUEL, ma hanno fatto riferimento a provvedimenti di variazione del bilancio (deliberazione consiliare n. 25 del 25.7.2012 e deliberazione consiliare n. 37 del 30.12.2013), dapprima assunti dalla Giunta ai sensi dell'art. 175 del TUEL (deliberazione di G.C. n. 505 dell'1-6-2012 e deliberazione di G.C. n. 407 del 22-11-2013) e poi ratificati dal consiglio, affermando che in tali provvedimenti si sarebbe tenuto conto di quanto previsto dall'art. 193 del TUEL.

L'esame dei suddetti provvedimenti reperiti sul sito istituzionale dell'ente ha evidenziato quanto segue.

I provvedimenti consistono in variazioni di bilancio, ma non si fa riferimento alle misure adottate ai sensi dell'art. 193 del TUEL. In seguito dell'esame del contenuto delle deliberazioni di approvazione dei rendiconti 2011 e 2012 sono state reperite le deliberazioni consiliari che fanno riferimento ai provvedimenti di salvaguardia degli equilibri. Tuttavia, né nella

deliberazione consiliare n. 29 del 17/10/2011 (avente ad oggetto la ricognizione sullo stato di realizzazione dei programmi e verifica degli equilibri di bilancio riferita alla gestione del 2011), né nella deliberazione consiliare n. 58 del 21 dicembre 2012 (avente ad oggetto "salvaguardia degli equilibri di bilancio. Provvedimenti") sono stati assunti provvedimenti di riequilibrio ai sensi dell'art. 193 del TUEL.

Per completezza del quadro conoscitivo, sono state esaminate le tabelle dimostrative del risultato di amministrazione, per come esposte nelle relazioni del collegio dei revisori ai rendiconti 2011 e 2012, nonché, sebbene non sia stato oggetto dell'odierno controllo, la tabella desumibile dalla relazione al rendiconto 2013 e riferita al risultato di amministrazione della gestione 2013.

La tabella sul risultato di amministrazione 2011 evidenzia che il disavanzo di amministrazione è in gran parte derivato dalla gestione dei residui che presenta un valore negativo per - € 7.279.743,97. Il fondo cassa è pari al 31.12.2011 ad € 276.733,81.

Tuttavia nella citata deliberazione n. 29 del 17/10/2011 e nella successiva deliberazione di variazione del bilancio non sono state effettuate analisi circa le cause del disavanzo di amministrazione. I revisori, nella relazione al rendiconto 2011, fanno riferimento a una variazione di bilancio 2012 adottata con atto n. 266 dalla Giunta comunale in data 20.03.2012 che avrebbe effettuato "*il ripianamento integrale del disavanzo di amministrazione risultante dal conto consuntivo chiuso alla data del 31.12.2011*".

L'esame dell'atto di Giunta (reperito sul sito istituzionale), poi ratificato con deliberazione consiliare n. 3 del 3 maggio 2012, ha evidenziato che, tra le maggiori spese che hanno richiesto la variazione di bilancio, è inserito il disavanzo di amministrazione per - € 7.033.010,16, mentre tra le maggiori entrate, a copertura delle maggiori spese, è riportata la somma pari a € 6.340.000,00 che, aggiunta agli iniziali € 700.000,00, conduce a € 7.040.000,00 le entrate derivanti da alienazioni dei diritti edificatori; si prevedevano anche maggiori entrate da IMU per € 9.831.000,00. Da ciò si potrebbe desumere, in assenza di ulteriori dati forniti in istruttoria e nelle deduzioni, che l'ente prevedeva di ripianare integralmente il disavanzo del 2011 con maggiori entrate.

La tabella relativa al risultato di amministrazione 2012 evidenzia che il disavanzo del 2011 non ha trovato integrale copertura nel risultato della gestione di competenza (€ 6.563.596,29) e allo stesso si è aggiunto il valore negativo della gestione dei residui per - € 5.727.754,01. Il fondo cassa è pari a zero, al 31.12.2012. Anche in questo caso, nella citata deliberazione n. 58 del 21.12.2012 e nella successiva variazione di bilancio non sono state effettuate analisi circa le cause e la natura del disavanzo di amministrazione. Tuttavia, la relazione dei revisori al rendiconto 2012 evidenzia la necessità di "*una gestione oculata sia in termini di competenza che di residui, demandando all'organo deputato al controllo di gestione, il monitoraggio dell'evoluzione degli equilibri generali di gestione. Risulta fondamentale anche accelerare la*

realizzazione della dismissione dei beni dell'ente per realizzare le risorse necessarie ad assicurare uno stabile equilibrio di bilancio". L'esame della variazione di bilancio 2013 evidenzia che, a fronte di minori entrate per alienazioni di diritti edificatori per € 5.698.855,10 e minori entrate derivanti dal piano delle alienazioni e delle valorizzazioni immobiliari per € 7.300.000,00, l'ente ha previsto nel bilancio 2013 maggiori entrate per "alienazione di aree pubbliche" per un importo di € 60.616.747,96 e per "alienazione capitale società partecipate" per € 12.700.000,00. Si prevedevano inoltre maggiori entrate per ICI per € 4.345.000,00 e per contributo mancato gettito IMU per € 14.929.010,96. Peraltro, nella stessa deliberazione di variazione di bilancio si evidenzia un parere "sfavorevole" dei revisori, pure condiviso dall'Assessore al bilancio e dal Direttore generale nei seguenti termini.

"In relazione a quanto in oggetto, si evidenzia che risultano condivisibili le perplessità espresse nel parere in oggetto dal Collegio dei Revisori. Infatti, la variazione del bilancio di previsione 2013 in aumento delle entrate a titolo di alienazione delle aree pubbliche (titolo/categoria/risorsa 4.01.4010) per € 58.916.000,00 e di alienazione del capitale della società partecipata "Centrale del Latte di Salerno spa" per € 12.700.000,00 (titolo/categoria/risorsa 4.01.4036) attesa l'imminenza della fine dell'esercizio, non produrranno accertamenti e le relative spese correlate, di cui sopra, oltre a non essere, rispettivamente, accertate ed impegnate entro l'esercizio 2013 non saranno riportate tra i residui attivi e passivi dell'esercizio finanziario 2013. Le predette considerazioni tecniche saranno recepite, come puntuale adeguamento al parere dell'organo di controllo, dal Consiglio comunale di prossima convocazione per discutere delle variazioni riguardanti le delibere di G.C. nn 407 e 458 del 2013". Risulta, peraltro, che la variazione di bilancio è stata effettuata con la previsione in aumento delle predette entrate e non è chiaro, allo stato degli atti, se le considerazioni tecniche siano state o meno recepite in sede di approvazione del rendiconto 2013. Nel riservarsi di effettuare specifica verifica, in sede di controllo sul rendiconto 2013, la Sezione non può non rilevare che, tra i principi cui deve informarsi la redazione del bilancio e le successive variazioni, vi sono quelli di prudenza, attendibilità e di veridicità. Per cui, l'approvazione di una variazione di bilancio che preveda un aumento di entrate il quale, per come evincibile dal parere del revisore e dalle considerazioni svolte dal Direttore del settore Ragioneria sia dall'Assessore al Bilancio, sia stato considerato "ex ante" inattendibile, costituisce, allo stato degli atti e alla luce dei principi contabili (art. 162 del TUEL, allegato 1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118), una grave irregolarità contabile.

Quanto alle modalità di ripiano del disavanzo accertato a rendiconto 2012, alla luce di quanto sopra e ferme restando le verifiche che verranno effettuate in sede di controllo sul rendiconto 2013, si rileva che non è chiaro, allo stato degli atti e in assenza di provvedimenti di cui all'art. 193 del TUEL, con quali risorse l'ente riteneva di provvedere al ripiano medesimo, potendo escludersi che lo stesso sia avvenuto mediante le predette maggiori entrate che non dovrebbero essere state accertate entro la fine dell'esercizio 2013.

L'esame dei risultati del rendiconto 2013 sarà oggetto di specifico controllo alla luce della relazione dei revisori da redigere ai sensi dell'art. 1, comma 166, della legge 23 dicembre 2005 n. 266, in corso di compilazione alla data odierna. Tuttavia, l'analisi dei dati, per come esposti nei documenti contabili approvati dall'ente e asseverati dal parere dei revisori, consente di evidenziare, sin da ora, quanto segue.

Il risultato di amministrazione al 2013, pari a un avanzo di € 57.345,93 (a fronte di una rideterminazione delle minori entrate accertate al titolo I, avvenuta nel corso della seduta del Consiglio comunale e non recepita nella relazione al rendiconto dei revisori i quali riportano in tabella un risultato di amministrazione pari a € 1.192.038,98), risulta influenzato dall'incremento del fondo cassa (€ 14.848.954,51), a fronte di un valore negativo della gestione residui per - € 13.656.915,53. Va peraltro evidenziato che nel 2013 l'ente ha avuto accesso all'anticipazione di liquidità di cui al d.l. 35/2013 per € 57.500.899,58. Da SIOPE risulta che nel 2013 l'ente ha riscosso a titolo di entrate derivanti da accensioni di prestiti codice 5302 (mutui da cassa depositi e prestiti - gestione CDP) una somma pari a € 64.563.955,89, mentre al codice 5311 (mutui e prestiti da enti del settore pubblico) è indicata la somma di € 1.000.000,00.

Al riguardo, si evidenzia, innanzitutto, che nei chiarimenti forniti dal MEF a richiesta della CCDDPP, si rileva che l'anticipazione deve essere indicata in entrata al codice siope 5311 e non al codice 5302.

Dai dati SIOPE non è peraltro evincibile, allo stato degli atti e in modo inequivoco, se l'ente abbia provveduto a pagare tutti i debitori al 31.12.2013 e se quindi il miglioramento del fondo cassa sia stato o meno influenzato dall'anticipazione di liquidità. Anche su questo profilo, ci si riserva di effettuare apposito approfondimento in sede di controllo sul rendiconto 2013. In proposito, i dati ufficiali evincibili dal sito MEF aggiornati al 30 ottobre 2014 evidenziano che sono state erogate al Comune anticipazioni di liquidità nel corso del 2013 e del 2014 in più tranche. Tali dati andranno comunque verificati in contraddittorio con l'ente in sede di controllo sul rendiconto 2013. Così come andrà verificata, sempre nei successivi controlli, la modalità di contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità ai sensi del d.l. 35/2013. In proposito, il Direttore del settore Ragioneria dell'ente, in sede di adunanza pubblica, ha assicurato che la contabilizzazione è avvenuta in linea con la normativa e i principi contabili. Va, nondimeno, richiamata la deliberazione n. 19 del 18 luglio 2014 della Sezione delle autonomie, secondo la quale la contabilizzazione dell'anticipazione deve essere tale da non influenzare il risultato di amministrazione. In particolare, *"una soluzione percorribile, a garanzia di una maggiore chiarezza dell'effettiva situazione dell'ente e coerente con l'interpretazione sistematica sopra riferita, è quella della costituzione di apposito fondo vincolato (ad es. "Fondo Speciale destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta"), pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal MEF da ridursi progressivamente dell'importo pari alle somme annualmente rimborsate a norma delle disposizioni di legge e contrattuali, da finanziare con entrate correnti"*. Come sopra

evidenziato, questi ultimi elementi di fatto e di diritto, esposti per completezza del quadro conoscitivo, non sono stati oggetto di specifica istruttoria in contraddittorio con l'ente (essendo riferiti al rendiconto 2013), ma sono stati comunque esposti, in adunanza pubblica, in presenza dei rappresentanti dell'ente e del collegio dei revisori in sede di adunanza pubblica, in quanto ritenuti utili al fine di una migliore comprensione dell'evoluzione del risultato di amministrazione nel triennio 2011-2013.

In assenza di provvedimenti di cui all'art. 193 TUEL da cui siano evincibili in maniera inequivoca le misure di riequilibrio, l'ente ha fatto riferimento nelle deduzioni alle entrate straordinarie derivanti dalla lotta all'evasione, alle entrate derivanti dall'attuazione del puc (piano urbanistico comunale) da cui deriverebbero oltre che la realizzazione di opere pubbliche, l'acquisizione di liquidità per svariati milioni di euro, alle entrate previste per il 2015 collegate all'assegnazione delle aree dei peep, ovverosia dalla alienazione di diritti edificatori "espressi dai suoli pubblici e da quelli privati" e dalla cessione onerosa dei suoli di proprietà comunale che ammonterebbero, in previsione, a € 45.614.424,46. Sempre al fine di completare il quadro conoscitivo, va evidenziato che, secondo l'allegato 5 alle deduzioni dell'ente, risulterebbero incassati, a seguito della vendita del patrimonio disponibile negli anni 2012, 2013, 2014 i seguenti importi:

2012: € 4.835.671,11; 2013: € 2.090.252,45; 2014: € 335.000,00, per un totale di € 7.260.923,56.

gli incassi derivanti dalla vendita degli ERP negli anni 2012, 2013, 2014, sarebbero stati i seguenti:

2012: € 1.023.674,19;

2013: € 156.821,96;

2014: € 68.333,16.

Sul fronte delle spese, l'ente ha fatto riferimento a risparmi derivanti da: mancato o minimo turn-over del personale cessato dal servizio nel corso degli ultimi anni e razionalizzazione delle strutture comunali; piani di razionalizzazione della spesa quali fitti passivi, telefonia, consumi in energia elettrica, consumi idrici ecc.; contenimento della spesa delle società partecipate; sensibile riduzione del fondo per le risorse decentrate del personale dipendente non dirigente; sensibile riduzione del fondo per lavoro straordinario.

Non sono stati, peraltro, forniti dati sulle previsioni di economie di spesa.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene di richiamare l'ente al più rigoroso rispetto dell'art. 193 del TUEL a norma del quale *"1. Gli enti locali rispettano durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, secondo le norme contabili recate dal*

presente testo unico, con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa di cui all'art. 162, comma 6.

2. Con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo ad adottare, contestualmente:

a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui;

b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'art. 194;

c) le iniziative necessarie ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui.

La deliberazione è allegata, al rendiconto dell'esercizio relativo.

3. Ai fini del comma 2, fermo restando quanto stabilito dall'art. 194, comma 2, possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

Ove non possa provvedersi con le modalità sopra indicate è possibile impiegare la quota libera del risultato di amministrazione.

Per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2.

4. La mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio previsti dal presente articolo è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'articolo 141, con applicazione della procedura prevista dal comma 2 del medesimo articolo".

Il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, ha disposto (con l'art. 80, comma 1) che le modifiche apportate alla predetta norma "si applicano, ove non diversamente previsto nel presente decreto, a decorrere dall'esercizio finanziario 2015, con la predisposizione dei bilanci relativi all'esercizio 2015 e successivi".

L'art. 9, comma 1, del d.l. 174/2012 convertito dalla legge 213/2012 prevede che "Per l'anno 2012 il termine del 30 settembre previsto dall'articolo 193, comma 2, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è differito al 30 novembre 2012".

Inoltre, la legge 24 dicembre 2012, n. 228, come modificata dal d.l. 14 agosto 2013, n. 93, convertito con modificazioni dalla legge 15 ottobre 2013, n. 119, ha disposto (con l'art. 1, comma 381) che *"Ove il bilancio di previsione sia deliberato dopo il 1° settembre, per l'anno 2013 è facoltativa l'adozione della delibera consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000. Tale delibera, per gli enti locali che hanno approvato il bilancio di previsione entro il 31 agosto 2013, è adottata entro il termine massimo del 30 novembre 2013"*.

Orbene, alla luce della sopra richiamata normativa, si evidenzia che non sono stati adottati dal Consiglio comunale, contestualmente all'eventuale accertamento negativo in ordine al permanere degli equilibri, *"i provvedimenti necessari (...) per il ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto approvato e, qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di amministrazione o di gestione, per squilibrio della gestione di competenza ovvero della gestione dei residui"* e *"le misure necessarie a ripristinare il pareggio"*. Ciò non ha consentito a questa Sezione di verificare il rispetto delle previsioni di legge le quali, all'epoca dell'accertamento del disavanzo di amministrazione per il 2011 e per il 2012, prevedevano: *"Ai fini del comma 2 possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi tutte le entrate e le disponibilità, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle aventi specifica destinazione per legge, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili"*. In proposito, va evidenziato che qualora, come sembra evincibile dagli atti, l'ente avesse avuto intenzione di ripianare il disavanzo mediante alienazione dei beni immobili ciò avrebbe richiesto, proprio in ragione delle modalità di dismissione del patrimonio immobiliare, che richiedono di norma un tempo di realizzazione che supera l'esercizio finanziario, l'adozione di un formale provvedimento ai sensi dell'art. 193 TUEL. L'attuale formulazione della norma, che impedisce l'utilizzo delle entrate da alienazione per gli squilibri di parte corrente, renderebbe viepiù necessaria l'adozione di un formale provvedimento ai sensi dell'art. 193 del TUEL che consentirebbe al consiglio comunale di avere contezza delle ragioni degli squilibri e, contestualmente, di adottare provvedimenti idonei, sia in relazione alle entrate sia in relazione alle spese. Ai sensi della norma in commento, il consiglio comunale viene individuato quale organo di verifica e controllo dell'andamento di gestione nel corso dell'esercizio. L'esame del perdurare degli equilibri di bilancio costituisce, peraltro, un significativo adempimento da parte dell'organo di rappresentanza della comunità amministrata.

Ciò posto, le variazioni di bilancio che, secondo l'ente e i revisori, avrebbero tenuto conto delle misure di cui all'art. 193 TUEL, rappresentano invero uno strumento non del tutto coerente con la "ratio" della norma, la cui finalità è quella di consentire la programmazione del risanamento degli squilibri finanziari dell'ente nell'ambito di un triennio. Sebbene l'ente abbia adottato deliberazioni ai sensi dell'art. 193 del TUEL anche in momenti successivi all'accertamento del disavanzo di amministrazione (deliberazione consiliare n. 58 del 21 dicembre 2012) o in

prossimità della fine dell'esercizio finanziario (deliberazione consiliare n. 29 del 17 ottobre 2011), tali provvedimenti non presentano contenuti idonei ad evidenziare l'indagine sulle cause generative del disavanzo di amministrazione e/o sugli eventuali squilibri della gestione o in conto residui. Come già anticipato, l'esame dei provvedimenti di variazione di bilancio non ha consentito di accertare il rispetto, almeno sul piano sostanziale, dei principi enucleabili dall'art. 193 del TUEL, considerate le motivazioni evincibili dagli atti medesimi che non indugiano sulle cause della formazione del disavanzo né sui concreti provvedimenti adottati ai fini del riequilibrio.

Va, in proposito, rilevato che l'indagine sulle cause del disavanzo o degli squilibri è richiesta proprio al fine di evidenziare se, a fronte delle iniziali previsioni di entrata e di spesa, la percentuale di realizzazione possa ancora considerarsi attendibile, alla data di adozione delle deliberazioni di cui all'art. 193 del TUEL.

Il termine del 30 settembre, pure a fronte delle deroghe sopra richiamate dovrebbe consentire all'ente di prendere in considerazione non soltanto i dati già evincibili dal rendiconto, ma anche quelli noti in prossimità dell'approvazione del bilancio. Peraltro, tale termine obbligatorio non esclude che il Consiglio comunale possa adottare provvedimenti di riequilibrio anche successivamente, qualora sussistano i presupposti per l'applicazione della norma.

Va, inoltre, evidenziato che i provvedimenti di riequilibrio, nel corso del 2015, dovranno riguardare anche la cassa e, pertanto, risulterà viepiù opportuno, alla luce delle considerazioni che verranno svolte in relazione alla situazione dell'ente e a prescindere dal conseguimento degli altri equilibri, l'adozione di formali provvedimenti ai sensi dell'art. 193 del TUEL.

Con riferimento alla gestione dei residui attivi, i rilievi non possono considerarsi superati, soprattutto in relazione al rilevante ammontare dei residui attivi vetusti (€ 30.056.305,49 residui attivi 2007 e retro), il cui riaccertamento non appare corrispondere, allo stato degli atti, ai principi contabili i quali richiederebbero una puntuale verifica dei crediti inesigibili, di quelli insussistenti e di quelli di dubbia esigibilità. In particolare, è stato fornito un elenco dei residui attivi vetusti, ma non è stata esibita alcuna determina di riaccertamento dei residui da cui si evinca, in modo inequivoco, che l'operazione sia avvenuta secondo i principi evidenziati in istruttoria. Di contro, è stato confermato che *"(...) non sempre viene effettuata la distinzione tra i crediti inesigibili e quelli insussistenti"*.

Va, in proposito, richiamato il rilievo del Collegio dei revisori in nota al prospetto 1.9.2 Sezione seconda del questionario: *"Dalla documentazione esibita dall'ufficio finanziario dell'Ente si evince che l'ammontare delle somme iscritte a ruolo all'1/1/2012 ed incassate, per gli anni ante 2008, risultano pari ad euro 1.212.287,00. Considerato che l'ammontare dei residui ante 2008, conservati al 31/12/2012, ammontano ad euro 30.056.305,49 (titolo I + titolo III), gli incassi effettuati risultano essere molto contenuti. Per tale ragione è stata sollecitata un'attenta ricognizione dei residui in questione, individuando le motivazioni della lentezza degli*

incassi. Inoltre, da un'analisi compiuta dal Collegio emerge che i residui attivi, relativi al titolo I e III delle entrate, per il periodo 2007 e precedenti, per effetto dei soli incassi realizzano rispettivamente una riduzione del 2,34% e del 2,15%. Nella relazione, è stata evidenziata anche l'indisponibilità di avanzi per l'istituzione di idonei presidi".

Nella nota al prospetto 1.9.10, i revisori rilevavano inoltre: *"Come in precedenza indicato, il Collegio esprime riserve sulla realizzabilità dei residui del titolo I e III, che risultano conservati al 31.12.2012 e riferiti al periodo 2007 e precedenti e che ammontano ad euro 30.056.305,49, così come si ritengono di difficile realizzo i residui afferenti le sanzioni, comminate per infrazioni al codice della strada, accertate per competenza economica e non per cassa, per il periodo dal 2008 al 2012, per un ammontare complessivo pari ad euro 30.201.820,75. L'Ente non dispone di avanzi di amministrazione che potrebbero essere vincolati a presidio delle partite sopra riportate".*

In sintesi, a fronte dell'elevato ammontare di residui attivi vetusti, pari a euro 30.056.305,49 (titolo I + titolo III), gli incassi effettuati risultano essere molto contenuti. Viene inoltre espressa dai revisori riserva circa la concreta realizzabilità di residui attivi che, sebbene non vetusti, risultano di difficile realizzo, quali i residui afferenti le sanzioni, comminate per infrazioni al codice della strada, *"accertate per competenza economica e non per cassa, per il periodo dal 2008 al 2012, per un ammontare complessivo pari ad euro 30.201.820,75".*

La conservazione di residui attivi vetusti e di residui di cui è difficile la riscossione rende poco attendibile il risultato di amministrazione indicato nel 2012. Ciò espone l'ente a rischi anche in ordine alla tenuta degli equilibri di bilancio dei futuri esercizi. Va, inoltre, rilevato che dalla dettagliata tabella esibita dall'ente sui residui attivi vetusti, risulta che l'82,22% del totale dei residui attivi vetusti del titolo I si riferisce a ruoli in carico ad Equitalia (€ 25.717.357,71). L'analisi messa a disposizione dal concessionario ed evidenziata nei prospetti esibiti a questa Sezione dall'ente non consente, però, di verificare tipologia e anni di provenienza dei residui, così da consentire all'ente di effettuare una verifica sulla effettiva esigibilità degli stessi.

Pertanto, pur prendendo atto dell'avvio di un'attività di verifica da parte dell'ente in ordine alla sussistenza e/o cancellazione dei residui, va osservato che ad oggi non risulta comprovato in atti che le operazioni di riaccertamento dei residui attivi abbiano tenuto conto, effettivamente, oltre che delle ragioni del mantenimento, anche della distinzione tra crediti esigibili, inesigibili e di dubbia esigibilità: in proposito, si evidenzia che il riaccertamento deve essere sostanziale e non solo formale, poiché l'ente deve accertare l'effettiva possibilità di riscuotere i crediti e di pagare i debiti, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento.

In particolare, occorre rilevare che l'art. 228 del TUEL, al comma 3, prescrive che *"prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del*

mantenimento in tutto od in parte dei residui". Evidentemente, la conservazione in bilancio di partite per le quali non si è concluso il complesso iter procedurale di acquisizione e/o erogazione, non può non riflettersi sull'attendibilità del risultato di amministrazione, la cui quantificazione complessiva, ai sensi dell'art. 186 del TUEL, è data proprio dal fondo cassa rettificato dai residui attivi e passivi. Ne consegue che, alla constatazione che nella fase di accertamento e d'impegno siano verificati i presupposti di cui agli artt. 179 e 183 del TUEL, deve necessariamente seguire una scrupolosa attività da porre in essere ai fini del riaccertamento dei residui. In ossequio al principio contabile generale della prudenza (cfr. postulato di bilancio, punti 68-71 dei principi contabili nel Testo approvato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, *cit.*), una ricognizione dei residui attivi e passivi deve essere diretta a verificare:

- la fondatezza giuridica dei crediti accertati e l'esigibilità degli stessi;
- l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno;
- il permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti;
- la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio.

La ricognizione in tal guisa effettuata consente di individuare:

- a) i crediti di dubbia e difficile esazione;
- b) i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili;
- c) i crediti riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebitato o erroneo accertamento del credito;
- d) i debiti insussistenti o prescritti;

Le operazioni che conducono all'identificazione di fattispecie ascrivibili alla prima ipotesi (i crediti di dubbia e difficile esazione), richiedono un approfondito riesame dei presupposti di effettiva esigibilità - specie per quei residui provenienti da esercizi remoti, per i quali è stato riscontrato un basso tasso di smaltimento - e si riferiscono all'individuazione di crediti, in corrispondenza dei quali si è verificata un'incapacità di riscuotere senza che sia intaccato il diritto vantato nei confronti del debitore moroso. Tale riscontro, di carattere preliminare, determina analitiche annotazioni sul contenuto dei singoli crediti e nelle scritture di bilancio (con immobilizzo all'interno di apposita voce dell'attivo patrimoniale A,III,4) e conseguenti operazioni di eliminazione in ossequio al principio di effettività dell'equilibrio finanziario. Il mantenimento in bilancio di tali poste è consentito solo qualora venga costituito, dal lato della spesa, un fondo svalutazione crediti, ossia uno stanziamento figurativo che, non tramutandosi in un impegno, genera economia di spesa e rifluisce nell'avanzo di amministrazione necessario ad offrire copertura alle possibili perdite da mancato incasso (cfr. principio contabile n. 2 punto 14, nonché principio contabile n. 3, punto 101).

I crediti inesigibili, come già segnalato da questa Sezione con deliberazione 251/2011, *"costituiscono una tipologia di residui intermedia tra i crediti di dubbia esigibilità ed i crediti insussistenti, in quanto trovano fondamento in particolari condizioni soggettive del debitore*

(insolubilità, irreperibilità, decesso ab intestato etc.) da cui risulti definitivamente accertata la impossibilità pratica di recuperare il credito (nonostante questo sia ancora giuridicamente esistente). Il loro accertamento dipende, infatti, da una puntuale attività di verifica rivolta alla materiale individuazione sia del debitore che dei possibili cespiti da aggredire, un'attività ricognitiva che non si esaurisce né in un accertamento della sussistenza del credito e dell'assenza di sopravvenute vicende estintive del diritto (rinunzia, decadenza, prescrizione etc.) ovvero modificative del rapporto (perdita della titolarità del diritto, cessione, indebito etc.), né in un generico riscontro delle percentuali di riscossione dei singoli crediti o in un mero giudizio probabilistico circa il grado di solvibilità del debitore"; in tali casi, pertanto, il credito risulta impossibile da recuperare nonostante sia giuridicamente esistente. In relazione a ciò, il principio contabile n. 2 punto 14, stabilisce che "I crediti di dubbia o difficile esazione sono calcolati nel rendiconto solo per la parte su cui, a giudizio dei responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse e/o categorie di entrata, si può fare assegnamento secondo la probabilità della loro riscossione. I crediti riconosciuti dai medesimi responsabili dei servizi assolutamente inesigibili non sono compresi nel rendiconto, sempre che della circostanza sia stata fornita adeguata documentazione. Il principio della veridicità impone di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente e implica che tutti i crediti anzidetti vengano egualmente riportati nelle evidenze contabili dell'ente. (...) I crediti inesigibili e i crediti di dubbia o difficile esazione, mantenuti distinti, sono stralciati dal conto del bilancio, si conservano nel conto del patrimonio, in apposita voce, sino al compimento dei termini di prescrizione".

Orbene, nel caso del Comune di Salerno, con riferimento all'esercizio 2012, nelle deduzioni richiamate in premessa, l'ente ha evidenziato: "si precisa che alla base del riaccertamento dei residui attivi vi sono una pluralità di determine dirigenziali una per ogni dirigente e precisamente n. 23 provvedimenti, ognuno per la parte di rispettiva competenza. Inoltre, in tutte le determine dirigenziali nella premessa viene precisato: "che sono stati effettuati, per ogni posta iscritta tra i residui attivi e passivi gli opportuni riscontri tra la documentazione rinvenuta e le scritture registrate, al fine di valutare le ragioni del mantenimento" nel dispositivo, inoltre, viene "dato atto che sono stati conservati a residuo unicamente le somme che rispondono alle prescrizioni degli articoli 189 e 190 del TUEL". Inoltre, l'ente ha precisato: "in considerazione delle deduzioni formulate dal magistrato, appare evidente e necessario chiarire alcuni aspetti dirimenti relativi alla nota questione dei residui attivi determinati da entrate affidate in riscossione all'Equitalia, la cui gestione coinvolge la più ampia materia delle comunicazioni d'inesigibilità, oggetto sin dalla norma di riforma della riscossione (D. lgs. 112/99) di continui e ripetuti interventi legislativi che di volta in volta ne hanno modificato tempi e procedure. Nel caso di riscossione affidata all'Equitalia, la normativa non consente di distinguere a priori tra crediti inesigibili, crediti insussistenti e crediti di dubbia esigibilità in quanto la valutazione delle possibilità di realizzazione del credito può essere effettuata soltanto a valle dell'attività di controllo che l'Ente deve esperire sugli atti e le attività realizzati

dall'Agente di riscossione soltanto dopo che siano decorsi specifici termini (dilatori) previsti in favore di quest'ultimo. Per quel che rileva si richiamano le disposizioni di cui alla l. 311/2004 (articolo 1, commi 426 e 426bis) che hanno introdotto la facoltà per i concessionari della riscossione di avvalersi della cosiddetta sanatoria: l'adesione alla sanatoria ha prodotto ulteriori e notevoli conseguenze sia sotto il profilo della non applicabilità all'Equitalia delle sanzioni connesse alle violazioni riguardanti le procedure di riscossione che, soprattutto, in relazione ai termini stabiliti dal legislatore per la presentazione da parte dell'Agente di riscossione delle comunicazioni di inesigibilità. La ripetuta proroga dei termini per la presentazione delle comunicazioni d'inesigibilità (attualmente, per effetto dell'art- 23, co. 24 del d.l. 98/2011 convertito dalla legge 111/2011, il termine è stabilito al 30.09.2012 per tutti i ruoli consegnati all'Agente di riscossione a tutto il 30.09.2009) ha di conseguenza prorogato anche i termini entro cui l'Ente impositore può procedere con il controllo ad esito del quale i crediti – sino ad allora "certi, liquidi ed esigibili" inseriti nei ruoli di riscossione resi esecutivi – possono essere qualificati come inesigibili, insussistenti ovvero di dubbia esigibilità.

La ETR spa, successivamente, Equitalia ETR spa e poi Equitalia Polis spa, ed infine Equitalia Sud Spa si è avvalsa della sanatoria di cui alla l. 311/2004, sicchè per effetto delle disposizioni di cui all'art. 3, comma 12, del d.l. 203/2005, così come modificate dall'articolo 1, commi 12 e 13 del d.l. 194/2009 e nuovamente modificate dal già citato d.l. 98/2011, per tutti i ruoli emessi sino al 30.09.2009 avrebbe dovuto produrre le relative comunicazioni d'inesigibilità entro il termine del 30.09.2012, data a partire dalla quale decorrono i termini a carico dell'Ente comunale per l'avvio del prescritto controllo (sulle comunicazioni presentate ed anche sui ruoli per i quali non risultano presentate comunicazioni d'inesigibilità definitive; sul punto si confronti la Circolare del Ministero delle Finanze n. 32E/2008 emanata prima della proroga dei termini introdotta dapprima dal d.l. 194/2009 e poi dal d.l. 98/2011).

Il prospetto che segue "fotografa" ciò di cui si è trattato sinora:

RUOLI CONSEGNATI DAL COMUNE DI SALERNO AD EQUITALIA FINO AL 31 DICEMBRE 2007			
CARICO INIZIALE	RISCOSSO	COMUNICAZIONI DI INESIGIBILITA' DEFINITIVE PRESENTATE DA EQUITALIA	RESIDUO DEI RUOLI AL NETTO DEGLI SGRAVI E DELLE QUOTE INESIGIBILI
147319962,03	105114436,09	834976,44	33433669,39
RUOLI CONSEGNATI DAL COMUNE DI SALERNO AD EQUITALIA PER L'ANNO 2008			
CARICO INIZIALE	RISCOSSO	COMUNICAZIONI DI INESIGIBILITA' DEFINITIVE PRESENTATE DA EQUITALIA	RESIDUO DEI RUOLI AL NETTO DEGLI SGRAVI E DELLE QUOTE INESIGIBILI
11477305,8	3072106,7	0	7256899,91

RUOLI CONSEGNATI DAL COMUNE DI SALERNO AD EQUITALIA DAL 2009 AL 31 DICEMBRE 2012			
52083981,19	6974961,96	0	42143195,01
RIEPILOGO			
CARICO INIZIALE	RISCOSSO	COMUNICAZIONI DI INESIGIBILITA' DEFINITIVE PRESENTATE DA EQUITALIA	RESIDUO DEI RUOLI AL NETTO DEGLI SGRAVI E DELLE QUOTE INESIGIBILI
210881249,02	115161504,75	834976,44	82833764,31

Appare evidente l'enorme squilibrio tra i dati dei ruoli affidati in riscossione alla Equitalia e gli importi delle Comunicazioni d'inesigibilità come risultanti dai dati trasmessi telematicamente dalla stessa Equitalia.

La materia, oltremodo complessa, è complicata anche dalla mole delle informazioni (Partite di ruolo) oggetto di controllo (si confronti il dato relativo alle partite di ruolo dei residui solo fino al 2010, di oltre 260.000 partite, comunicato nella risposta dell'11.09.2014), risalenti peraltro ad anni in cui i dati della riscossione erano comunicati dal Concessionario della Riscossione in forma cartacea, con tutte le conseguenti e prevedibili complicazioni.

Per tali ragioni, nel mese di marzo 2014, in sede di predisposizione del rendiconto di gestione 2013, anche su impulso del collegio dei revisori, si è ritenuto necessario avviare tempestivamente ed organicamente il controllo sulle quote inesigibili nel rispetto del sopra riportato termine triennale. L'attività avviata ha già consentito di emettere i provvedimenti indiziali di diniego di discarico per motivi di merito, crediti da qualificarsi come residui attivi ancora esigibili, inesigibili, inesistenti e le richieste di documentazioni e tutte le comunicazioni d'inesigibilità trasmesse dall'Agente della Riscossione, residuando ancora l'attività di contestazione per le restanti partite di ruolo per le quali non risultano state trasmesse le prescritte comunicazioni d'inesigibilità.

Soltanto a conclusione dei procedimenti riguardanti le "comunicazioni d'inesigibilità" definitive (procedimenti che potrebbero anche proseguire presso la Corte dei conti in sede di impugnazione dei provvedimenti definitivi dell'Ente) potrà aversi una puntuale definizione dei crediti di dubbia esigibilità.

A ciò conduce quanto contenuto nelle disposizioni in materia, in particolare gli articoli 19 e 20 del d.lgs. 112/99, che non consentono all'Ente di procedere con l'eliminazione delle scritture contabili dei crediti affidati in riscossione all'Equitalia prima delle comunicazioni inviate da quest'ultima ovvero prima del decorso dei termini – dilatori – previsti a favore dello stesso Agente di riscossione per comunicare l'eventuale inesigibilità della quota ovvero, ancora, prima della conclusione del procedimento di contestazione dell'inesigibilità; d'altronde, come anche affermato dall'IFEL (Istituto di Studi e Formazione dell'Anci) nelle note de 20.05.2013 e

12.7.2013, la comunicazione d'inesigibilità resta l'unico mezzo per attestare lo stato d'inesigibilità di un credito affidato in riscossione.

Come già evidenziato nella precedente nota, si sottolinea che:

i residui attivi 2007 e retro per € 25.717.357, 71 si riferiscono a ruoli dati in carico ad Equitalia, rappresentando l'83,22% dell'importo complessivo dei residui del titolo I e III; il residuo dei ruoli dati in carico ad Equitalia entro il 31-12-2007 è pari ad € 33.433.669,39.

Si evidenzia, altresì, che le risultanze finali dei residui attivi del titolo primo e terzo per le annualità 2007 e retro con il conto consuntivo 2013 ha subito un sensibile decremento e precisamente da € 30.056.305,49 ad € 23.611.769,25, con una riduzione del 21,44%".

Le risposte dell'ente, pur evidenziando l'attenzione circa la criticità prospettata, hanno consentito di verificare che il riaccertamento non è avvenuto in linea con i principi sopra delineati e, in particolare, non sembra che siano state effettuate puntuali operazioni di verifica sia con riferimento alla certificazione della sussistenza delle ragioni del mantenimento dei residui in bilancio, sia con riguardo alle percentuali di riscossione dei residui delle entrate proprie che siano da ritenere, a titolo prudenziale, di dubbia esigibilità. Come in precedenza rilevato, la verifica della dubbia esigibilità può e deve essere effettuata anche avuto riguardo alle percentuali delle riscossioni rilevate in relazione a determinate tipologie di crediti e alle annualità di formazione dei crediti. In ciò l'ente non può ritenersi pregiudicato dall'attività dell'agente di riscossione, in quanto può effettuare l'analisi della dubbia esigibilità avendo riguardo ai ruoli della cui consistenza e natura è già edotto, prima ancora della consegna per la riscossione. Si ritiene, pertanto, necessario che l'ente prosegua e porti a compimento, nel più breve tempo possibile, le operazioni di riaccertamento dei residui attivi e passivi in osservanza dei predetti principi. Va, in proposito, evidenziato che l'art. 239 del TUEL pone a carico dell'Organo di revisione precisi obblighi di controllo, riscontro e vigilanza, soprattutto in relazione alle ragioni del mantenimento dei residui attivi vetusti, anche mediante l'effettuazione di controlli che abbiano riguardo non soltanto alla sussistenza del titolo sottostante ma anche alla verifica dei requisiti di esigibilità. Va, altresì, ribadito che per il mantenimento in bilancio di un residuo attivo non è sufficiente l'assenza di ragioni per la relativa cancellazione, essendo, invece, necessaria l'esistenza di ragioni per il relativo mantenimento. Tale aspetto ha rilevanti implicazioni sostanziali, in quanto impone una valutazione scrupolosa e continua dell'entità e della sussistenza di dette poste, al fine di evitare l'utilizzo di risorse esistenti solo formalmente in bilancio. L'azione di eliminazione contabile dei residui, viceversa, costituisce uno strumento ineludibile di ogni manovra di risanamento. Lo scopo è quello di neutralizzare l'effetto espansivo della spesa, derivante dalla presenza in bilancio di residui attivi di parte corrente iscritti per un lungo periodo di tempo, senza aver dato luogo ad effettive riscossioni. È responsabilità primaria dell'ente porre in essere la verifica sul grado di affidabilità di queste poste, secondo quanto previsto dalla normativa vigente, in quanto il mantenimento di risorse a bassissimo grado di movimentazione determina, in caso di successiva applicazione dell'avanzo, una fittizia copertura delle spese.

Permangono, inoltre, i rilievi circa la violazione del parametro di deficitarietà n.3), considerata la presenza di un volume residui attivi (provenienti dalla gestione dei residui attivi) di cui al titolo I e III superiore al 65%, ad esclusione di eventuali residui da risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 23 o di fondo di solidarietà di cui all'articolo 1 comma 380 della legge 24 dicembre 2012 n. 228, rapportata agli accertamenti della gestione di competenza delle entrate dei medesimi titoli I e III ad esclusione degli accertamenti delle predette risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio o fondo di solidarietà (ai sensi del decreto ministeriale del 24 settembre 2009 pubblicato sulla G.U. n. 238 del 13 ottobre 2009).

In sede di istruttoria e in adunanza pubblica, si è richiamata l'attenzione dell'ente sul correlato obbligo di costituzione del fondo di svalutazione, sancito dall'art. 6, comma 17, del d.l. 6 luglio 2012, n. 95, convertito dalla legge n. 135/2012, secondo cui, a decorrere dall'esercizio finanziario 2012, gli enti locali devono iscrivere nel bilancio di previsione un fondo svalutazione crediti non inferiore al 25% dei residui attivi, di cui ai titoli primo e terzo dell'entrata, aventi anzianità superiore a 5 anni.¹ Previo parere motivato dell'organo di revisione, possono essere esclusi dalla base di calcolo i residui attivi per i quali i responsabili dei servizi competenti abbiano analiticamente certificato la perdurante sussistenza delle ragioni del credito e l'elevato tasso di riscuotibilità.

Per gli enti che, come nel caso di Salerno, abbiano fatto ricorso all'anticipazione di liquidità di cui al decreto legge 8 aprile 2013, n. 35 convertito con modificazioni dalla L. 6 giugno 2013, n. 64 (Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali), trova applicazione, a decorrere dall'esercizio 2013, la norma di cui all'art. 1, comma 17 del medesimo decreto-legge, secondo cui *"Per gli enti locali beneficiari dell'anticipazione di cui al comma 13, il fondo di svalutazione crediti di cui al comma 17, dell'articolo 6, del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, relativo ai cinque esercizi finanziari successivi a quello in cui è stata concessa l'anticipazione stessa, e comunque nelle more dell'entrata in vigore dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, è pari almeno al 30 per cento dei residui attivi, di cui ai titoli primo e terzo dell'entrata, aventi anzianità superiore a 5 anni. Previo parere motivato dell'organo di revisione, possono essere esclusi dalla base di calcolo i residui attivi per i*

¹ Va, peraltro, menzionata, la norma di cui all'art. 3 bis, del d.l. 6 marzo 2014, n. 16 convertito con modificazioni dalla L. 2 maggio 2014, n. 68 (in G.U. 5/5/2014, n. 102): *"art. 3-bis (Fondo svalutazione crediti) 1. Per l'anno 2014 il fondo svalutazione crediti di cui all'articolo 6, comma 17, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, e all'articolo 1, comma 17, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e successive modificazioni, non può essere inferiore al 20 per cento dei residui attivi, di cui ai titoli primo e terzo dell'entrata, aventi anzianità superiore a cinque anni"*.

quali i responsabili dei servizi competenti abbiano analiticamente certificato la perdurante sussistenza delle ragioni del credito e l'elevato tasso di riscuotibilità".

Circa la costituzione del fondo di svalutazione crediti per i bilanci di previsione 2012, 2013, 2014, in sede di deduzioni, l'ente ha dichiarato quanto segue:

"In relazione alla previsione dei fondi di svalutazione crediti si ha la seguente situazione:

– fondo svalutazione crediti iscritto nel bilancio di previsione esercizio 2012 € 6.530.670,00, percentuale del 29,15% sul totale dei residui attivi al 31-12-2012 relativi alle annualità 2006 e retro, percentuale del 24,63% sul totale dei residui al 1° gennaio 2012 relativi alle annualità 2006 e precedenti;

– fondo svalutazione crediti iscritto nel bilancio di previsione esercizio 2013 € 2.100.000,00 percentuale del 27,44% sul totale dei residui attivi al 31-12-2012 relativi all'annualità 2007, percentuale del 23,95% sul totale dei residui al 1° gennaio 2012 relativi all'annualità 2007;

– fondo svalutazione crediti iscritto nel bilancio di previsione esercizio dell'anno 2014 € 9.366.875,00 percentuale del 24,84% sul totale dei residui attivi al 31-12-2013 relativi alle annualità 2008 e precedenti.

La precedente risposta è stata confrontata con quella dei revisori secondo i quali:

"In ordine al fondo svalutazione crediti previsto per le annualità 2012, 2013 e 2014 le rispettive appostazioni realizzano le seguenti percentuali:

anno 2012: 24,63% sui residui attivi 2006 e precedenti;

anno 2013: 23,95% sui residui attivi 2007;

anno 2014: 24,85% sui residui attivi 2008 e precedenti".

Sempre nella nota dei revisori si evidenzia che: *"l'ente non si è avvalso di escludere residui attivi, atteso che i servizi competenti non hanno analiticamente certificato la perdurante sussistenza delle ragioni del credito"* (cfr. all'articolo 6, comma 17, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, *"Previo parere motivato dell'organo di revisione, possono essere esclusi dalla base di calcolo i residui attivi per i quali i responsabili dei servizi competenti abbiano analiticamente certificato la perdurante sussistenza delle ragioni del credito e l'elevato tasso di riscuotibilità"*).

Alla luce di quanto sopra, si confermano i rilievi contestati circa il rispetto della normativa in materia di costituzione del fondo di svalutazione crediti, considerato che è emerso che il fondo non è stato costituito nell'ammontare prescritto per legge per il 2012 e il 2013. Per il solo 2014, infatti, il legislatore ha previsto un alleggerimento dell'obbligo individuando nel 20% la percentuale minima di costituzione del fondo. Particolarmente critica è la risposta fornita in relazione alla costituzione del fondo per il 2013, che sarebbe pari al 23,95% dei residui attivi 2007 e non, come prescritto dalla norma, dei residui attivi del 2007 e degli esercizi precedenti.

Non è chiaro, infatti, se l'ente abbia inteso escludere dal computo del fondo i residui attivi precedenti al 2007, ovvero se gli stessi siano stati stralciati dal conto del bilancio. Ipotesi quest'ultima che parrebbe essere esclusa dalle deduzioni dell'ente.

Gli stessi revisori hanno peraltro evidenziato che l'ente non si è avvalso della facoltà di escludere dal calcolo taluni residui attivi, atteso che non è comprovato il ricorrere delle condizioni che consentono l'esclusione di quei residui attivi per i quali i responsabili dei servizi competenti abbiano analiticamente certificato la perdurante sussistenza delle ragioni del credito e l'elevato tasso di riscuotibilità, previo parere motivato dell'organo di revisione.

In particolare, i requisiti richiesti dalla citata norma per evitare l'accantonamento obbligatorio (l'esclusione dalla base di calcolo) sono:

a) "*la perdurante sussistenza delle ragioni del credito*", per cui il titolo giuridico da cui scaturisce il credito deve essere ancora valido, non prescritto o *sub-judice*.

b) "*l'elevato tasso di riscuotibilità*", cioè il credito deve presentare caratteristiche tali da rendere estremamente probabile (quasi certa) la sua riscossione, nonostante il decorso di oltre cinque anni, tenuto conto delle condizioni di solvibilità del creditore che devono essere analiticamente dimostrate. Tali circostanze vanno puntualmente dettagliate e motivate dal responsabile del servizio competente che ha in carico il credito e certificate dall'organo di revisione. Nè varrebbe a integrare il rispetto della norma una verifica "ex post" dell'elevato tasso di riscuotibilità: la verifica deve essere compiuta prima della costituzione del fondo e deve essere evincibile dagli atti di riaccertamento dei residui, nonché dalla specifica certificazione dei responsabili dei servizi, previo parere motivato del revisore.

Ciò posto, la costituzione di un fondo di ammontare non congruo costituisce una grave violazione di legge e una grave irregolarità amministrativo-contabile che influisce anche sull'attendibilità e sull'utilizzabilità dell'avanzo di amministrazione.

Va, in proposito, evidenziato che il fondo va fatto confluire interamente nell'avanzo di amministrazione vincolato, al fine di conseguire la finalità propria di tale istituto, da individuarsi nella copertura delle probabili perdite da mancato incasso. Pertanto, l'eventuale omissione del vincolo del fondo, in proporzione alla corrispondente quota di residui di difficile esigibilità, non soddisfa la finalità dell'istituto, in quanto rende la quota residua utilizzabile alla stregua di una qualsiasi quota non vincolata dell'avanzo.

Orbene, nel caso del Comune di Salerno, si evidenziano criticità in ordine alla costituzione del fondo di svalutazione crediti, cui si aggiunge un risultato di amministrazione (disavanzo di amministrazione per - € 7.033.010,16 nell'esercizio 2011 e per - € 6.167.167,88 2012 e un avanzo di amministrazione di € 57.345,93), la cui attendibilità è condizionata proprio dall'elevato ammontare di residui attivi vetusti di dubbia esigibilità. Se, come nel caso di Salerno, a fronte di un elevato importo del fondo di svalutazione crediti, si evidenzia un disavanzo di amministrazione o un esiguo avanzo, che impediscono di prevedere un vincolo sull'avanzo libero, si configura l'assenza di adeguati presidi a fronte del rischio della mancata o

parziale riscossione dei residui di dubbia esigibilità. Di tale rischio l'ente deve tenere conto soprattutto in sede di programmazione.

Va, inoltre, precisato che le norme sopra citate richiamano gli indirizzi contenuti nei predetti principi contabili di attuazione dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, conferendovi valore di precettività. Ovviamente, nulla vieta all'Amministrazione di superare la soglia di accantonamento stabilita *ex lege*, qualora una seria indagine sull'esigibilità dei crediti e sui relativi rischi di insolvenza precluda il mantenimento di dette poste nella loro interezza. La delineata necessità si appalesa in modo ancor più stringente, in presenza di delega da parte del Comune a determinati soggetti per l'esercizio disgiunto dell'accertamento e della riscossione delle entrate proprie.

Al riguardo, il decreto legislativo 13/04/1999, n. 112 pone a carico del concessionario della riscossione *"pregnanti adempimenti al fine di consentire ai responsabili dei servizi di avere il quadro delle modalità gestionali da parte dell'agente contabile e permettere, nel caso in cui il medesimo operi in modo difforme dalla corretta gestione, di attivare le procedure di messa in mora"* (cfr. in proposito, Sezione regionale di controllo per la Toscana, delibera n. 15/2011). Peraltro, i responsabili del servizio *"pur nella pendenza delle partite di inesigibilità e fino al formale scarico"* da parte dell'agente della riscossione *"debbono riscontrare durante l'intera gestione la fondatezza giuridica dei crediti in essere attraverso la verifica delle azioni condotte dal concessionario e, nel caso in cui si profilino situazioni di incerta esigibilità, provvedere allo stralcio delle medesime poste per l'iscrizione nel conto del patrimonio, sino alla richiesta di formale scarico da parte dell'agente contabile, in base alle procedure di cui al D.Lgs. 112/99 e successive modifiche"*(cfr. in proposito, Sezione regionale di controllo per la Campania, delibera n. 252/2013).

In disparte qualsivoglia valutazione sull'attuale organizzazione del servizio di riscossione e sui rapporti intercorrenti tra l'ente e il concessionario (che non hanno formato oggetto dell'odierno controllo), e prendendo atto delle misure già avviate dall'ente, si segnala, in linea generale, che per i ruoli consegnati fino al 30 giugno 2003 sono decorsi i termini per la comunicazione di inesigibilità (30 giugno 2006), ai sensi e per gli effetti dell'art. 59, comma 4 *quinques*, del d.l. n. 112/1999 (per le comunicazioni di inesigibilità relative ai ruoli di cui al comma 4-*quater* il termine previsto dall'articolo 19, comma 3, decorre dal 1° luglio 2006 e, pertanto, si palesa in tutta la sua evidenza la necessità di attivare, ove non siano già stati effettuati, gli opportuni meccanismi di controllo, formali e procedurali, sulle azioni poste in essere dal concessionario). Con riferimento ai ruoli consegnati fino al 31 dicembre 2011, ai sensi dell'art. 3, comma 12, d.l. n. 203/2005, convertito con modificazioni dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248, le eventuali comunicazioni di inesigibilità da presentare entro il termine da ultimo prorogato al 31 dicembre 2014², impongono che l'attività di controllo e verifica di competenza

² Il D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito con modificazioni dalla L. 28 febbraio 2008, n. 31, come modificato dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, ha disposto (con l'art. 36, comma 4-*quinquies*) che *"Le disposizioni di cui all'articolo 1, commi 426 e 426-bis, della legge 30 dicembre 2004, n.*

dell'ente in ordine all'avvenuto rispetto delle disposizioni sopra citate, si concluda entro i successivi tre anni. Spettano, dunque, all'ente locale titolare del credito, specifici controlli sull'operato dell'agente delle riscossione: si tratta di verifiche che riguardano gli aspetti procedurali, previsti nel comma 2 dell'art. 19 del citato decreto legislativo n. 112/1999 (mancata tempestiva notificazione della cartella, mancata comunicazione annuale dello stato delle procedure, mancata tempestiva comunicazione della inesigibilità, ecc.), ma anche di controlli di carattere sostanziale, di cui alla norma del comma 4 dello stesso art. 19, che dà la possibilità all'ente impositore di segnalare l'esistenza di nuovi beni da sottoporre ad esecuzione o di indicare la possibilità di nuove azioni a tutela del creditore.

Il percorso come sopra delineato impone, altresì, che *"il responsabile del servizio economico - finanziario in sede di redazione del rendiconto, al pari degli altri agenti contabili (tesoriere, economo, ecc)"* provveda *"all'operazione di parificazione dei conti mediante la riconciliazione delle risultanze in termini di somme prese in carico, di riscossioni, di eventuali somme dichiarate inesigibili e delle somme rimaste da riscuotere, con le risultanze della contabilità ufficiale dell'ente"* (Sezione regionale di controllo per la Toscana, delibera n. 15 cit.).

Conclusivamente, si rende necessario evidenziare, in questa sede, la necessità di proseguire e concludere, nel più breve tempo possibile, l'attività di riaccertamento dei residui attivi e dei residui passivi, ai sensi dell'art. 228, comma 3, del TUEL, e di prevedere misure idonee alla loro gestione - in particolare di quelli vetusti - secondo i principi sopra delineati, nonché a commisurare l'entità del fondo di svalutazione crediti secondo la normativa sopra delineata, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 148 bis, comma 3, del TUEL (*"Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio"*).

A fronte di un saldo finanziario negativo per € 6.167.167,88, va comunque considerato che non possono essere garantiti gli obblighi di accantonamento per i residui di dubbia esigibilità mediante la costituzione del fondo di svalutazione crediti quantificato dall'ente in € 6.530.670,00.

311, e successive modificazioni, e di cui all'articolo 3, comma 12, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni, si interpretano nel senso che le società che hanno aderito alla sanatoria prevista dal predetto articolo 1, commi 426 e 426-bis, della legge n. 311 del 2004 e la maggioranza del cui capitale sociale è stata successivamente acquistata da Equitalia Spa possono presentare, anche ai fini della stessa sanatoria, entro il 31 dicembre 2014, le comunicazioni di inesigibilità relative a tutti i ruoli consegnati fino al 31 dicembre 2011 e, entro tale termine, possono altresì integrare le comunicazioni già presentate, con riferimento agli stessi ruoli, fino alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto".

A ciò andrebbero aggiunte, ove la verifica da effettuarsi dall'ente e dai revisori evidenziasse una non corretta destinazione delle entrate da sanzioni del codice della strada, anche le somme vincolate alle finalità di legge da ripristinare.

Alla luce di un disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2012, cui va aggiunta la mancanza di adeguati presidi a fronte dell'incapienza del risultato di amministrazione per la costituzione dell'accantonamento del fondo di svalutazione crediti, la Sezione ritiene necessaria l'adozione di provvedimenti idonei a ripristinare, nei termini suddetti, una corretta gestione finanziaria.

E' stato rilevato il mancato accantonamento, nell'ambito del risultato di amministrazione 2012, del fondo svalutazione crediti, nella misura di almeno il 25 per cento dei residui riferiti ai titoli I e III dell'entrata, aventi anzianità superiore a cinque anni, come disposto dall'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012, convertito dalla legge 7 agosto 2012 n. 135.

Tale fenomeno, oltre a costituire una violazione di legge, potrebbe pregiudicare il mantenimento dell'equilibrio finanziario nel lungo periodo. A fronte, infatti, di residui attivi vetusti e, quindi, incerti nell'effettiva realizzazione, la mancata adozione di adeguate cautele espone l'ente a una situazione di precarietà, che potrebbe degenerare in squilibrio finanziario al momento in cui emergesse l'irrealizzabilità della riscossione.

4. In relazione alla gestione dei residui passivi, risultano allo stato degli atti non superate le criticità evidenziate, atteso il mancato rispetto del parametro 4), da doversi prendere in considerazione ai fini dell'accertamento della condizione di deficitarietà (ai sensi del decreto ministeriale del 24 settembre 2009 pubblicato sulla G.U. n. 238 del 13 ottobre 2009). Con riferimento alla ulteriore irregolarità concernente il disallineamento tra l'ammontare dei residui attivi e quello dei residui passivi relativi alla parte in conto capitale, va evidenziato che dall'esame della tabella 1.9.9 risultavano residui attivi dei titoli IV (€ 149.691.015,88) e V (€ 21.429.191,24) inferiori ai residui passivi del titolo II (€ 212.718.872,28). La relativa differenza (€ 41.603.665,16) non trova capienza nell'ammontare del fondo cassa (pari a 0). Il disallineamento tra i residui attivi e quelli passivi relativi alla parte capitale è indice di una grave criticità, evidenziando l'avvenuto utilizzo per cassa di somme vincolate per far fronte alle spese correnti e il finanziamento di investimenti con risorse proprie ancora non realizzate. A ciò si aggiunge il mancato reintegro delle somme destinate alle spese in conto capitale (e quindi vincolate per destinazione), utilizzate per cassa per il pagamento delle spese correnti. Le risposte dell'ente e del collegio dei revisori confermano le contestazioni sopra sintetizzate. In particolare, l'ente precisa che: *"In riferimento alle osservazioni effettuate sul disallineamento dei residui passivi del titolo 2° ed i residui del titolo 4° e 5° dell'Entrata va evidenziato che le entrate che finanziano alcuni specifici progetti iscritti tra le spese in conto capitale sono previste al titolo 3° e precisamente:*

- parco fotovoltaico Monte Eboli per € 13.187.927,97;

- *ampliamento cimitero ed altri interventi con la vendita di loculi, concessione aree € 2.454.410,88;*

- *acquisizione aree per la realizzazione dei 480 alloggi per € 1.399.397,87*

A questi residui vanno aggiunti anche quelli relativi agli interventi riportati tra le spese in conto capitale e finanziati con entrate proprie dell'Ente precedentemente riscosse e pagate parzialmente quali la vendita del patrimonio e la quota parte di oneri di urbanizzazione".

Le risposte fornite hanno comportato, in sede di deferimento in adunanza, la richiesta di chiarimenti circa la tipologia di entrate allocate al titolo III - "ampliamento cimitero ed altri interventi con la concessione di loculi, concessione di aree", "parco fotovoltaico Monte di Eboli", "acquisizione aree per la realizzazione di 480 alloggi".

In sede di deduzioni, l'ente ha sinteticamente illustrato l'iter amministrativo che ha condotto alla realizzazione del parco fotovoltaico. Va, in proposito, evidenziato che questa Sezione non ha effettuato alcun controllo sulla legittimità di tale iter né sulla legittimità dei singoli provvedimenti e che i chiarimenti richiesti, in sede di deferimento, avevano la finalità di verificare esclusivamente l'impatto sul piano contabile e sugli equilibri delle entrate derivanti, come evidenziato dall'ente, dalla realizzazione del parco. Si ritiene, pertanto, di ribadire quanto precisato in premessa, e cioè che l'esame della Corte dei conti è limitato ai profili di criticità e irregolarità segnalati dai revisori e/o emersi in seguito all'istruttoria e recepiti nella deliberazione, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non può essere in nessun modo considerata quale implicita valutazione positiva.

Ciò posto, quanto all'allocazione contabile delle entrate al titolo III, l'ente ha così argomentato: *"nel prospetto seguente sono riportati gli introiti conseguiti mese per mese per la produzione e vendita di energia elettrica, il contributo erogato dal GSE, la royalty spettante e il canone del diritto di superficie" (OMISSIS). Il D.M. 14 novembre 2006 di approvazione dei codici SIOPE per gli enti locali al titolo 3° categoria 2a include il codice 3221 - altri proventi da terreni e giacimenti".*

In sede di adunanza pubblica, si sono chieste precisazioni circa le entrate allocate al titolo III, considerato che le entrate derivanti dall'alienazione dei diritti di superficie troverebbero la loro più congrua collocazione al titolo IV (cfr. D.M. Economia e Finanze del 14 novembre 2006, n. 135553, codice SIOPE 4106, alienazione di potenziali edificatori e di diritti di superficie). Il Direttore del settore Ragioneria ha ritenuto di precisare, in sede di adunanza pubblica, che sarebbero state allocate al titolo III esclusivamente i proventi derivanti da royalties che, secondo la tabella esposta dall'ente, ammonterebbero a 10.546.819,55. Considerato che, in sede di risposta alla nota istruttoria, l'ente ha dichiarato che sarebbero state allocate al titolo 3° entrate derivanti dal parco fotovoltaico per un importo pari a € € 13.187.927,97, non risulta chiarita, allo stato degli atti, la natura e le ragioni dell'allocazione al titolo III di entrate pari a € 2.641.108,42 (differenza tra € 13.187.927, 97 e € 10.546.819, 55).

In modo analogo, si ritiene di argomentare circa l'allocazione contabile delle entrate derivanti dalla concessione di aree in diritto di superficie per la realizzazione di "programmi costruttivi di edilizia agevolata": anche in questo caso si ritiene che le entrate derivanti dall'alienazione dei diritti di superficie troverebbe la loro più congrua collocazione al titolo IV (cfr. D.M. Economia e Finanze del 14 novembre 2006, n. 135553, codice SIOPE 4106, alienazione di potenziali edificatori e di diritti di superficie).

Quanto ai proventi derivanti dall'ampliamento del cimitero, è stato chiarito sia dall'ente sia dal collegio dei revisori che tutte le entrate rivenienti dalla vendita dei loculi e dalla cessione dei diritti di superficie per la realizzazione di cappelle sono state allocate al titolo 3°, in considerazione della previsione del codice SIOPE 3210 (cit. D.M. 14 novembre 2006).

Al riguardo, si ritiene di evidenziare che *"mentre, in base ai criteri di classificazione dettati dal D.P.R. 194/1996, è del tutto pacifica l'allocazione nelle pertinenti voci del Titolo III, ctg. 1, con conseguente imputazione a spese correnti dei corrispettivi per le attività qualificabili come servizi cimiteriali (illuminazione votiva, onoranze funebri, trasporto, tumulazioni, estumulazioni, ecc.), non altrettanto dicasi per i proventi (...) di incerta riconduzione alle categorie delle entrate correnti o, in alternativa, di quelle in conto capitale, rilevanti sul piano finanziario per la corretta impostazione e gestione del bilancio"* (Sezione regionale di controllo per il Lazio, deliberazione 39/2009). In particolare, si ritiene, anche alla luce della più recente classificazione dei codici SIOPE, che vadano dall'ente individuati gli atti di disposizione delle aree cimiteriali che consistano *"nell'attribuzione a terzi di poteri e facoltà su beni demaniali e che imprimono alle concessioni cimiteriali - tradizionalmente annoverate fra quelle "traslative" a titolo oneroso, e, per definizione prive, in quanto relative a beni inalienabili, di efficacia dispositiva nei sensi anzidetti - effetti sostanzialmente assai vicini a quelli derivanti da atti di cessione della proprietà, solo formalmente conservata nella titolarità dell'ente concedente"*. Ci si riferisce, in particolare, alle concessioni aventi ad oggetto porzioni di suolo cimiteriale e sottendenti il *"diritto di costruire" cappelle gentilizie o sepolcri familiari, assimilato pressoché concordemente in giurisprudenza (Cass. sez. II, 13 marzo 2003, n. 8804; Cass. sez. III, 19 novembre 1993, n. 11404) al diritto di superficie e/o di proprietà superficaria"* (cit. Sezione regionale di controllo per il Lazio, deliberazione n. 39/2009). Pertanto, in relazione alle entrate derivanti dalle concessioni cimiteriali, appare più congruente, anche alla luce dell'integrazione ai codici SIOPE effettuata con D.M. Economia e Finanze del 18 febbraio 2005, n. 11745 e D.M. Economia e Finanze del 14 novembre 2006, n. 135553, l'adozione di un criterio "misto", in virtù del quale venga effettuata la distinzione tra proventi da concessione di diritti d'uso e proventi da concessione di diritti di superficie. In relazione a ciò, soltanto per i primi sarebbe consentita l'allocazione al titolo III, mentre per i secondi, stante la previsione dello specifico codice gestionale n. 4105 (*"proventi da aree cimiteriali in diritto di superficie"*), sarebbe più opportuna l'allocazione contabile al titolo IV.

Quanto al contestato mancato reintegro delle somme destinate alle spese in conto capitale (vincolate per destinazione), utilizzate per cassa per il pagamento delle spese correnti, si ritiene di evidenziare che ciò costituisce una criticità gestionale alla quale occorre porre rimedio con urgenza. Al riguardo giova richiamare l'art. 195 del TUEL il quale impone, tra l'altro, l'obbligo di immediato ripristino delle risorse vincolate utilizzate, al fine di evitare situazioni di illiquidità derivanti dalla necessità di destinare i fondi vincolati alle finalità fissate per legge.

5. Con particolare riferimento alla mancata apposizione del vincolo previsto per legge per le entrate da sanzioni amministrative per violazione del codice della strada, si ritiene non superato il rilievo mosso. La violazione dell'obbligo di destinazione delle entrate accertate ai sensi dell'art. 208 del Codice della Strada, nelle percentuali previste per legge, può determinare, infatti, l'utilizzo indebito o quantomeno l'indebita destinazione, per il finanziamento di spese correnti, di una quota delle entrate vincolate. Va, in proposito, evidenziato che *"affinchè l'attività di programmazione dell'ente possa definirsi tempestiva, efficiente ed efficace, l'organo esecutivo deve individuare le spese (tra quelle vincolate) da finanziare con (...) le entrate da contravvenzioni già all'inizio dell'esercizio finanziario,(...) in modo da poter avviare al più presto le azioni e gli interventi previsti. Tale scelta, comunque, attenendo alla allocazione delle risorse in bilancio, può essere adottata o modificata fino alla scadenza del termine utile previsto per le variazioni di bilancio dall'art. 175, comma 3, del TUEL"*. (Corte dei conti, Sezione regionale Toscana, deliberazione n. 104/2010). Va, inoltre, richiamato il disposto dell'art. 40, comma 4, della legge 29 luglio 2010, n. 120, in base al quale *"(...) La destinazione dei proventi delle sanzioni amministrative pecuniarie di cui al presente articolo è determinata dalle amministrazioni a consuntivo, attribuendo carattere di priorità ai programmi di spesa già avviati o pianificati"*.

Pertanto, si ritiene necessaria la formale adozione di una delibera di giunta a inizio anno che consenta, preventivamente, la verifica sul rispetto del vincolo di destinazione, anche in considerazione della disposizione normativa in materia (*"gli enti di cui al secondo periodo del comma 1 determinano annualmente, con delibera della giunta, le quote da destinare alle finalità di cui al comma 4. Resta facoltà dell'ente destinare in tutto o in parte la restante quota del 50 per cento dei proventi alle finalità di cui al citato comma 4"*, cit. art. 208, comma 5). Tuttavia, è a consuntivo che le amministrazioni "determinano" la destinazione dei proventi delle sanzioni amministrative pecuniarie, tenendo conto di quanto effettivamente accertato.

Da quanto si evince dagli atti, nonostante sia stata adottata una formale determinazione con apposizione di un vincolo, quest'ultimo si appalesa insufficiente atteso che, a fronte di un accertamento pari a € 6.264.586,23, è stato apposto un vincolo di importo pari a € 1.566.221,56, giusta delibera di G.M. n. 1042 del 30/11/2014. Le modalità di apposizione del vincolo non risultano chiarite neppure in esito alle deduzioni presentate in prossimità dell'adunanza pubblica, considerato che sia l'ente locale sia il collegio dei revisori si limitano ad assicurare il rispetto dell'art. 208, comma 4 e 5, d.lgs. 285/92 *"avendo l'Ente destinato la*

somma di € 1.566.221,56 a spesa corrente e pari importo a spese per investimenti per un totale accertato di € 6.264.586,23 (...)".

In proposito, va ribadito che il rispetto della norma va garantito sia sul piano formale sia sul piano sostanziale (cit. art. 208, comma 5, decreto legislativo n. 285/92; cit. art. 40, comma 4, legge 29 luglio 2010, n. 120), non potendo ritenersi superato il rilievo alla luce della asserita destinazione delle risorse, per € 1.566.221,56, a "spese correnti" e, per pari importo, a "spese di investimento", in assenza di un formale vincolo imposto dalla norma il quale consente di verificare ("ex ante" ed "ex post") la destinazione delle entrate alle specifiche destinazioni di legge da individuarsi, è d'uopo evidenziarlo, in via tassativa, nei seguenti termini: *"Una quota pari al 50 per cento dei proventi spettanti agli enti di cui al secondo periodo del comma 1 è destinata:*

a) in misura non inferiore a un quarto della quota, a interventi di sostituzione, di ammodernamento, di potenziamento, dimessa a norma e di manutenzione della segnaletica delle strade di proprietà dell'ente;

b) in misura non inferiore a un quarto della quota, al potenziamento delle attività di controllo e di accertamento delle violazioni in materia di circolazione stradale, anche attraverso l'acquisto di automezzi, mezzi e attrezzature dei Corpi e dei servizi di polizia provinciale e di polizia municipale di cui alle lettere d-bis) ed e) del comma 1 dell'articolo 12;

c) ad altre finalità connesse al miglioramento della sicurezza stradale, relative alla manutenzione delle strade di proprietà dell'ente, all'installazione, all' ammodernamento, al potenziamento, alla messa a norma e alla manutenzione delle barriere e alla sistemazione del manto stradale delle medesime strade, alla redazione dei piani di cui all'articolo 36, a interventi per la sicurezza stradale a tutela degli utenti deboli, quali bambini, anziani, disabili, pedoni e ciclisti, allo svolgimento, da parte degli organi di polizia locale, nelle scuole di ogni ordine e grado, di corsi didattici finalizzati all'educazione stradale, a misure di assistenza e di previdenza per il personale di cui alle lettere d-bis) ed e) del comma 1 dell'articolo 12, alle misure di cui al comma 5-bis del presente articolo e a interventi a favore della mobilità ciclistica".

A fronte delle sopra richiamate considerazioni, il collegio dei revisori è tenuto ad effettuare una specifica verifica sulla effettiva destinazione delle entrate, secondo le disposizioni contenute nel codice della strada e non limitandosi alla verifica della destinazione a spesa corrente o a spesa di investimento, considerato il preciso tenore della norma. Ove emergesse una destinazione diversa da quella prescritta per legge, l'ente dovrà provvedere a ricostituire le entrate vincolate negli esercizi successivi e il collegio dei revisori sarà tenuto a verificare il ripristino. Dell'adozione della verifica e dell'eventuale adozione di misure correttive l'ente e i revisori saranno tenuti ad effettuare specifica e documentata informativa in sede di riscontro alla presente deliberazione, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 148 bis, comma 3, del TUEL.

6. Si ritiene confermata, anche in esito al contraddittorio con l'ente, la difficoltà nella gestione della cassa, da correlare alle criticità riscontrate in relazione al risultato di amministrazione e alla gestione dei residui attivi e passivi. La sofferenza di cassa è confermata, in particolare, dalla differenza di parte corrente negativa (in termini di cassa) in conto competenza pari a - € 104.016.927,53 e in conto residui pari a - € 19.649.756,06, nonché da uno squilibrio di parte capitale in conto residui pari a - € 24.942.732,76. Inoltre, l'elevato ammontare di crediti certi, liquidi ed esigibili al 31/12/2012, vantati da terzi, non integralmente fronteggiati mediante l'anticipazione di liquidità di cui al d.l. n. 35/2013, denota una grave crisi di liquidità, così come evidenziato dalla quantificazione dei crediti liquidi ed esigibili al 31/12/2012 vantati da terzi, pari ad € 92.000.000,00. Per tale importo l'ente ha comunicato, ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 35/2013 convertito dalla legge n. 64/2013, gli spazi finanziari di cui necessita per sostenere i pagamenti di cui al citato art. 1, ottenendo dalla Cassa depositi e prestiti nel 2013 un importo pari a € 57.500.899,58.

Va, inoltre, evidenziato il mancato rispetto del parametro deficitario n. 9), stante l'esistenza al 31 dicembre di anticipazioni di tesoreria non rimborsate superiori al 5% (nella fattispecie pari al 9,30%) rispetto alle entrate correnti. Dal prospetto 1.6.3 Sezione seconda del questionario risulta, inoltre, che sono state utilizzate per cassa entrate vincolate per il pagamento di spese correnti; l'importo dei fondi non ricostituiti a fine esercizio 2011 era pari a € 16.335.438,70 e a fine esercizio 2012 è pari a € 13.312.380,14. Peraltro, dal prospetto 1.6.5 risulterebbe, come in precedenza evidenziato, che tali entrate non sono state ricostituite, neanche parzialmente. Dal prospetto 1.6.1 lettera a) Sezione seconda del questionario risulta che la contabilità interna dell'ente prevede procedure atte ad evidenziare i vincoli delle entrate a specifica destinazione, tuttavia non è indicato l'importo vincolato del fondo di cassa finale per le finalità previste dall'art. 195 del TUEL.

La grave crisi di liquidità è confermata, tra l'altro, dalla presenza di un fondo di cassa al 31/12/2012 pari a zero (cfr. prospetto 1.6.1 Sezione seconda del questionario).

In sede di deduzioni, l'ente ha così argomentato: *"per quanto attiene la movimentazione dei fondi a specifica destinazione si precisa che nell'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria viene, di volta in volta, regolarmente vincolata la corrispondente quota dell'anticipazione di tesoreria. Si precisa che non ricorre la fattispecie di cui all'art. 243 quinquies del TUEL"*.

Il collegio dei revisori ha poi precisato: *"pur confermando quanto già rilevato dal Consiglio in ordine all'anticipazione di tesoreria, si evidenzia che l'entità non restituita al 31/12/2012 risente anche delle somme anticipate dall'Ente per conto di altre Amministrazioni pubbliche, in particolar modo dalla Regione Campania, che non hanno provveduto ai relativi trasferimenti concessi per il finanziamento delle spese"*.

Durante l'adunanza pubblica, il Sindaco ha ugualmente posto l'accento sui ritardi nella riscossione dei crediti vantati nei confronti delle altre amministrazioni pubbliche, non imputabili all'ente locale.

Pur tenendo conto delle osservazioni circa le difficoltà nella riscossione di crediti nei confronti di altre amministrazioni pubbliche, la situazione della cassa e della liquidità appare piuttosto critica, se si esaminano i dati relativi al rendiconto 2012. In proposito, non sono stati forniti in istruttoria dati aggiornati al 2013 o al 2014 circa le entrate a destinazione vincolata da ricostituire e il ricorso all'anticipazione di tesoreria. Va, peraltro, evidenziato che, anche se si riscontrasse un miglioramento del ricorso all'anticipazione di tesoreria nel corso del 2013 e del 2014, lo stesso potrebbe essere stato influenzato dal ricorso all'anticipazione di liquidità ai sensi del d.l. n. 35/2013 la quale, in quanto misura straordinaria, non è di certo risolutiva di eventuali squilibri finanziari. Va, al riguardo, ribadito che il pagamento di residui passivi attraverso l'utilizzo dell'anticipazione a valere sull'anticipazione di liquidità ottenuta ai sensi dell'art.1, comma 15, del d.l. n. 35/2013 non determina variazioni migliorative nella situazione amministrativa del Comune. Ciò in quanto a quei debiti smaltiti si sostituiscono i nuovi debiti generati dal ricorso alle anticipazioni di liquidità. Tali risorse, infatti, come puntualmente evidenziato dalla Sezione delle autonomie della Corte dei Conti, con deliberazione n. 14 del 06/05/2013, hanno natura analoga a quelle provenienti dall'anticipazione di tesoreria, con riflessi solo in termini di cassa, e, quindi, di immissione di liquidità immediata.

Vanno, inoltre, qui rammentate le condizioni particolarmente stringenti in caso di inadempimento nel pagamento delle rate di ammortamento e delle modalità di estinzione dell'anticipazione in parola, a norma dell'articolo 1, commi 13 e 13 bis, del cit. d.l. 35/2013.

In particolare, in caso di mancata corresponsione della rata di ammortamento entro il 30 settembre di ciascun anno, sulla base dei dati comunicati dalla Cassa depositi e prestiti S.p.A., l'Agenzia delle Entrate provvede a trattenere le relative somme, per i comuni interessati, all'atto del pagamento agli stessi dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, riscossa tramite modello F24 o bollettino di conto corrente postale e, per le province, all'atto del riversamento alle medesime dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori di cui all'articolo 60, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, riscossa tramite modello F24 (cit. art. 1, comma 13) .

Inoltre, gli enti locali ai quali viene concessa l'anticipazione di liquidità ai sensi del comma 13, e che ricevono risorse dalla regione o dalla provincia autonoma ai sensi dell'articolo 2 ("pagamenti dei debiti delle regioni e delle province autonome"), all'esito del pagamento di tutti i debiti di cui al medesimo comma 13 e di cui all'articolo 2, comma 6, devono utilizzare le somme residue per l'estinzione dell'anticipazione di liquidità concessa alla prima scadenza di pagamento della rata prevista dal relativo contratto. La mancata estinzione

dell'anticipazione entro il termine di cui al precedente periodo è rilevante ai fini della misurazione e della valutazione della performance individuale dei dirigenti responsabili e comporta responsabilità dirigenziale e disciplinare ai sensi degli articoli 21 e 55 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni (cit. art. 1, comma 13 bis).

Le norme appena richiamate impongono all'ente locale una attenta gestione dei flussi di cassa, al fine di non incorrere nelle conseguenze di cui al comma 13. Entrambe le norme costituiscono un ulteriore stimolo all'oculata e ponderata previsione delle entrate e delle spese, al fine di assicurare la sostenibilità, sia in termini di competenza sia in termini di cassa, della corresponsione delle rate di ammortamento e dell'estinzione dell'anticipazione in parola.

Quanto all'ordinario ricorso all'anticipazione di tesoreria, si rileva che, ai sensi dell'art. 3, comma 17, della legge 350/2003, *"non costituiscono indebitamento, agli effetti del citato articolo 119, le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio"*. All'uso dell'anticipazione di tesoreria corrispondono precisi obblighi di restituzione (volti ad evitare l'aggravio derivante dal pagamento di oneri passivi sullo scoperto), pattuiti nella convenzione di tesoreria, fonte di disciplina del rapporto.

Da quanto sopra esposto, si evince che occorre prestare massima attenzione al monitoraggio dei flussi di cassa, ai tempi di incasso, alle compatibilità delle correlate procedure di spesa, ai fini dei loro riflessi sui tempi di pagamento, anche in riferimento a quanto prescritto dall'art. 9 del d.l. 1 settembre 2009, n. 78 concernente la *"tempestività dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni"*. Dette verifiche assumono carattere preliminare al fine di identificare le soluzioni per la riduzione del ricorso all'anticipazione. Le possibilità di soddisfare le predette esigenze di controllo discendono anche dalla corretta applicazione del principio contabile n. 3 punto 63 che, in sede di relazione al rendiconto, impone di illustrare *"in modo dettagliato la gestione della liquidità nell'arco dell'esercizio, considerando le giacenze della contabilità fruttifera ed infruttifera per gli enti soggetti al regime della tesoreria unica e l'utilizzo delle giacenze non soggette a tale regime; l'eventuale ricorso all'anticipazione di cassa deve essere motivato in riferimento ai limiti massimi previsti dalla legge ed in relazione all'onere sostenuto"*. In relazione a ciò si prende atto delle iniziative assunte dall'ente e descritte in dettaglio nella risposta alla nota istruttoria, nonché di quanto precisato nelle deduzioni ("è stato istituito il presidio programmato). Ci si riserva di effettuare eventuali approfondimenti in merito nell'ambito dei successivi controlli.

In conclusione, le criticità già rilevate in relazione alla gestione dei residui e al risultato di amministrazione, se correlate alla crisi di liquidità e a un permanente deficit di cassa, per come emergono dagli atti, evidenziano per l'esercizio in esame un sostanziale squilibrio finanziario, cui l'ente avrebbe, auspicabilmente, dovuto fare fronte con provvedimenti che coinvolgessero sia le entrate sia le spese, attenendosi al dettato normativo dell'art. 193 del TUEL.

7. Relativamente alla gestione della tesoreria e, in particolare, ai pagamenti per esecuzione forzata non regolarizzati al 31.12.2012, pari a € 1.067.017,82, il collegio dei revisori ha precisato: *"in ordine alle somme vincolate per atti di precetto presso il Tesoriere per € 1.067.017,82 si precisa:*

- per quanto ad € 36.960,87 si riferiscono a procedure giudiziarie precedentemente già estinte e che il Tesoriere non aveva provveduto a svincolare;

- per quanto ad € 5.800,00 risulta opposizione giudiziale accolta dall'Autorità adita, come da certificazione del 10/10/2014 e risulta la relativa cancellazione dal ruolo, l'Ente resta ad oggi in attesa dei provvedimenti di estinzione delle procedure esecutive al fine di procedere allo sblocco delle somme accantonate nella considerazione che l'esito di giudizio delle opposizioni ai precetti è stato favorevole al Comune;

- per quanto alla somma di € 439.256,95 il Giudice dell'Esecuzione ha assegnato in favore della ricorrente il quantum pignorato". Analogamente, l'ente ha illustrato le ragioni sottostanti ai pagamenti per esecuzione forzata, aggiungendo "per quanto attiene la situazione attuale si evidenzia che la somma per la quale il Tesoriere, a fronte di atti di precetto, ha provveduto ad accantonare la relativa somma in attesa della decisione del G.E è pari ad € 294.331,92, di cui € 212.926,60 si riferiscono a partite per le quali sono stati già adottati i provvedimenti definitivi per l'estinzione. Gli Uffici comunali competenti sono impegnati per la definizione di tutte le restanti partite entro il 31 dicembre c.a."

Pur prendendo atto dell'aggiornamento sulle pendenze non sono chiarite, allo stato degli atti, le misure organizzative adottate al fine di evitare il reiterarsi della criticità, evidenziandosi, tra l'altro, che dalle deduzioni dell'ente si evince che sussistono tuttora partite da regolarizzare.

8. Riguardo alle spese per prestazioni professionali legali che, per come evincibile dalle deduzioni dell'ente e dalle osservazioni del collegio dei revisori, non sono stato oggetto di formale riconoscimento ai sensi dell'art. 194 del TUEL, si svolgono le seguenti considerazioni.

Innanzitutto, si osserva che *"ogni qualvolta si verificchi" uno "scostamento tra impegno contabile assunto a tempo debito e somma definitiva da pagare ad operazione conclusa, si incorre in un'ipotesi di debito fuori bilancio che introduce un elemento di imprevedibilità potenzialmente idoneo a creare uno squilibrio nelle previsioni di spesa del bilancio"* (Sezione regionale di controllo per il Veneto, delibera n. 7/2008). Pertanto, *"nel caso che l'importo impegnato si riveli insufficiente, la differenza tra quanto impegnato e quanto richiesto dalla controparte contrattuale - a parte ogni considerazione sulla valutazione della congruità della parcella, sulla effettiva realizzazione delle attività fatturate e sulla corretta applicazione degli scaglioni tariffari - costituisce debito fuori bilancio e come tale deve essere riconosciuto dal Consiglio comunale, ai sensi dell'art. 194 TUEL. Precisamente si tratta di riconoscimento ai sensi della lettera e) del comma 1: acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza"* (Sezione regionale di controllo per la Sardegna, delibera n. 2/2007). I principi di

prudente e sana gestione finanziaria impongono che, ferma restando la necessità del rispetto delle regole per il conferimento dell'incarico, l'ente, nel caso di conferimento di incarico legale, ha il dovere di acquisire dall'avvocato un preventivo di massima che si avvicini il più possibile alla spesa che sarà definitivamente sostenuta, ciò al fine di quantificare correttamente l'impegno di spesa necessario e predisporre adeguata copertura finanziaria. *"Ciò pur in presenza di variabili, connaturali al tipo di incarico in esame, che possono determinare incertezza sulla quantificazione dell'impegno finanziario al momento dell'ordinazione della prestazione ai sensi dell'art. 191 TUEL (lunghezza del giudizio, esito dello stesso, ecc.). In tal modo si realizza una corretta imputazione di bilancio, se pur non precisa nel suo ammontare definitivo, e si salvaguarda la sana e prudente gestione finanziaria. Inoltre si consente all'Ente, ad all'organo Consiliare, di valutare correttamente l'utilità ed il vantaggio della prestazione professionale"* (Sezione regionale di controllo per la Liguria, deliberazione 55/2013).

Grava sull'ente l'onere di diligenza al momento del conferimento dell'incarico al professionista, in quanto la difficoltà di determinazione *ex ante* della parcella - pure giustificata dall'imprevedibilità dell'evoluzione del procedimento contenzioso - non significa impossibilità assoluta di pervenire ad un preventivo ancorato a parametri certi, in considerazione delle caratteristiche di difficoltà e di impegno professionali richiesti (Sezione regionale di controllo per il Friuli Venezia Giulia, deliberazione 25/2012). A tal riguardo, è stato osservato che *"nella gestione dell'incarico professionale non si comprende perché, nella prassi, il committente (l'ente pubblico) non contratti la tariffa da applicare, nel rispetto dei minimi tariffari inderogabili per il professionista"*, in quanto, *"vi è sempre, in occasione di contratti di prestazione d'opera intellettuale, un problema di determinazione del compenso che, anche quando presenta margini di oscillazione, dovrà essere previsto, con applicazione del canone della prudenza, e impegnato in bilancio nella sua interezza, anche se dovrà essere corrisposto, quanto meno in parte, successivamente all'esercizio di competenza"* (Sezione regionale di controllo per la Sardegna parere n. 2/2007).

Pertanto, anche in considerazione del contenzioso in itinere che l'ente deve fronteggiare, secondo quanto evincibile dalle deduzioni, e in disparte le difficoltà di una loro esatta determinazione e quantificazione, le "spese legali" non presentano caratteristiche tali da poter essere totalmente sottratte alle regole generali sulle spese degli Enti locali, di cui al Capo II, Tit. III, Parte II del decreto legislativo n. 267/2000. Esse, perciò, *"soggiacciono alle stesse regole che disciplinano le fasi della spesa presso i suddetti Enti (ex art. 182 TUEL), ad iniziare proprio da quella dell'impegno (ex art. 183 TUEL). E ciò, non già per estrinseche e formali esigenze di regolarità degli atti, quanto piuttosto per sostanziali esigenze di "equilibrio" di bilancio (ex art. 162 TUEL), per le quali è possibile sostenere una spesa solo dopo averne valutato l'entità ed averne accantonato la relativa "provvista", o averne comunque individuato un'attendibile e veritiera forma di reale e sicura "copertura"* (Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, deliberazione, n. 360/2008). È infatti evidente che il debito avrà *"un diverso impatto sul bilancio a seconda che siano state o meno allocate prudentemente in bilancio*

risorse finanziarie per fronteggiare il debito di cui era prevedibile l'insorgenza. Spetta all'ente valutare, in relazione alle caratteristiche delle singole fattispecie, l'opportunità di effettuare un preventivo accantonamento in previsione di una probabile soccombenza giudiziale al fine di evitare (o di neutralizzare al massimo) gli effetti dell'obbligazione derivante dalla sentenza sugli equilibri di bilancio, fermo restando che l'esistenza di un siffatto stanziamento non fa però venir meno la necessità dell'attivazione della procedura consiliare di riconoscimento. In tal senso, depone anche il punto 81 del secondo principio contabile "Gestione nel sistema di bilancio", emanato dall'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali di cui all'art. 154 del decreto legislativo 267/2000, secondo cui "la competenza consiliare al riconoscimento e al finanziamento dei debiti fuori bilancio permane anche nel caso in cui in bilancio siano stati previsti stanziamenti generici o specifici accantonati per sopperire a tali fattispecie debitorie". (Sezione regionale di controllo per il Friuli Venezia Giulia, delib./par. 6/2005).

Tutto quanto sopra evidenziato, il Collegio richiama l'attenzione dell'ente sull'onere di diligenza che lo stesso deve osservare, sia al momento del conferimento dell'incarico al professionista, al fine di pervenire a un preventivo ancorato a parametri certi, sia durante tutto il periodo di svolgimento dell'incarico professionale, mediante la verifica periodica dell'andamento della causa, al fine di prevedere l'insorgere di sopravvenienze passive. Grava, egualmente, sull'amministrazione locale l'adozione di formale adozione della delibera di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, qualora, a fronte degli iniziali stanziamenti, si verificano sopravvenienze passive. Ciò in quanto, come evidenziato da questa Sezione regionale, con la deliberazione n. 9 del 26/02/2009, "nel caso in cui la somma necessaria al pagamento del saldo riguardi importi non impegnati entro l'esercizio in cui si è perfezionato l'accordo, non è possibile far luogo ad impegni suppletivi in quanto detti provvedimenti devono essere adottati entro il termine dell'esercizio finanziario cui l'impegno si riferisce ed oltre tale termine anche le eventuali prenotazioni perdono qualsiasi efficacia, con la conseguenza che le relative somme vanno in economia". Soltanto l'adozione di una formale deliberazione di riconoscimento consente, peraltro, la verifica sull'utilità del patrocinio, nonché il controllo effettuabile in relazione a possibili profili di responsabilità erariale, stante l'obbligo di trasmissione delle deliberazioni di riconoscimento dei debiti fuori bilancio alla competente Procura presso la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti (art. 23 della legge n. 289/2002).

Quanto all'elevato importo dei debiti fuori bilancio (€ 12.625.726,12) da ricondurre alla lettera a) e lett. d), comma 1, dell'art. 194 del TUEL, si prende atto delle risposte dell'ente circa la necessità di farvi fronte mediante l'assunzione di mutui (art. 202 del TUEL). Si tratta invero di debiti fuori bilancio che, ad avviso dell'ente, non erano finanziabili con mezzi ordinari. Tuttavia, dalla lettura della deliberazione di riconoscimento dei debiti fuori bilancio n. 14 del 3 luglio 2014 non è evincibile in modo inequivoco se tali debiti fossero tutti riconducibili alla categoria delle spese per investimento o alle situazioni debitorie maturate anteriormente all'8 novembre 2011 (art. 41, comma 4, legge n. 448/2001) le sole finanziabili con l'assunzione di mutui (art. 202 TUEL, art. 119 Cost.). Vanno, in proposito, qui richiamati i principi contabili applicabili in

materia, per come evincibili dal decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL). In particolare, per il finanziamento dei debiti fuori bilancio dei quali sia riconosciuta la legittimità con la deliberazione consiliare adottata ai sensi dell'art. 194 c.1 e 193 c. 3, possono essere utilizzate le seguenti risorse nell'ordine di priorità indicato: a) riduzione di spese correnti o utilizzo di nuove entrate, per le quali l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza; b) applicazione dell'eventuale avanzo di amministrazione disponibile; c) utilizzo di disponibilità derivanti dall'adozione di un piano triennale di riequilibrio di cui all'art. 193 c. 3; d) vendita di beni del patrimonio disponibile con riferimento a squilibri di parte capitale; e) contrazione di mutuo passivo esclusivamente per spese di investimento (principio contabile n. 2 punto 99). Ai sensi dell'art 193, c. 4, la mancata adozione dei provvedimenti di riequilibrio resi necessari anche per il ripiano degli eventuali debiti fuori bilancio è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'art. 141, con applicazione della procedura prevista dal c. 2 del medesimo articolo. Qualora l'ente non possa far validamente fronte a debiti fuori bilancio con le modalità previste dagli artt. 193 e 194, versa in stato di dissesto finanziario (art. 244 Tuel).

Va, inoltre, evidenziato che la sussistenza di un contenzioso ricollegabile, in gran parte, a vicende espropriative risalenti nel tempo richiede di effettuare un attento e continuo monitoraggio vertenze in corso e di istituire, in un'ottica prudenziale, un congruo fondo per passività potenziali o di porre un vincolo all'avanzo di amministrazione, ove lo stesso sia capiente, in maniera tale che le sopravvenienze passive non compromettano gli equilibri di bilancio.

In proposito, si rileva che il monitoraggio del contenzioso va effettuato non tanto e non solo all'insorgere delle passività (al fine di prevedere la copertura finanziaria), quanto piuttosto nell'ottica di preventivare gli effetti che la possibile o probabile soccombenza nei giudizi potrà avere sugli equilibri di bilancio. Va, in proposito, richiamato quanto rilevato dalla Sezione delle Autonomie: *"Nel contempo la situazione debitoria fuori bilancio e l'incidenza delle passività potenziali possono richiedere scelte di programmazione e, conseguentemente, di gestione volte a reperire le risorse necessarie per fare fronte ai debiti insorti. A tal fine può essere utile prevedere un apposito fondo rischi per passività potenziali vincolando l'avanzo libero, se disponibile, o reperendo risorse a carico del bilancio annuale.*

La presenza di tale tipologia di debiti può assumere una particolare rilevanza nel contesto degli equilibri della gestione 2013 e degli anni futuri e ciò deve essere valutato in sede di controllo a salvaguardia degli stessi, tutte le volte in cui emergono sopravvenienze passive per le quali non si sia fatto validamente fronte con le modalità previste dall'art. 193 del TUEL.

Appare utile sull'argomento rammentare due concetti del Principio contabile n. 2 sulla gestione, approvato dall'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali: "I principi generali dell'ordinamento richiedono agli amministratori e ai funzionari degli enti locali sia di evidenziare con tempestività le passività insorte che determinano debiti fuori bilancio, sia di adottare tempestivamente e contestualmente gli atti necessari a riportare in equilibrio la gestione

modificando, se necessario, le priorità in ordine alle spese già deliberate per assicurare la copertura di debiti fuori bilancio insorti. Al fine di garantire la necessaria tempestività nell'adozione dei provvedimenti necessari di riequilibrio e copertura dei debiti fuori bilancio l'ufficio competente deve operare un controllo concomitante e costante della situazione gestionale, non limitandosi a operare alle scadenze previste dall' art. 193 del TUEL, che costituisce momento di controllo obbligatorio da garantire in ogni caso indipendentemente dal verificarsi di situazioni di disequilibrio o di formazione di debiti fuori bilancio.

Il principio dell'economicità della gestione richiede che le verifiche previste dall'art. 193 dell'ordinamento siano immediatamente effettuate, evitando la maturazione di interessi e penalità a carico dell'ente." (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 23 del 17 ottobre 2013)

Alla luce di quanto sopra, si rende necessaria l'adozione di misure organizzative idonee a garantire il "controllo concomitante e costante della situazione gestionale" relativa al contenzioso in essere, al fine di prevedere con il maggiore grado di approssimazione possibile il sorgere di passività da ripianare in corso di esercizio, così come raccomandato. Peraltro, dallo stesso collegio dei revisori.

Conclusivamente, si evidenzia, in questa sede, la necessità che l'ente si attenga in modo stringente alle norme e ai principi sopra richiamati, stante anche l'esigenza che siano tempestivamente adottati gli eventuali provvedimenti di riequilibrio ai sensi dell'art. 193 del TUEL, ove ne ricorressero le circostanze, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 148 bis, comma 3, del TUEL ("*Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio*").

9. Quanto ai rilievi sui servizi conto terzi, si conferma, anche alla luce di quanto prospettato dall'ente, la violazione di legge e dei principi contabili in materia, atteso che non tutte le fattispecie esaminate rientrano nelle ipotesi previste dall'art. 168 del TUEL. Ci si riferisce, in particolare, alle somme in favore della società Ecoambiente. In proposito, l'ente ha così argomentato: "*in relazione all'imputazione a partite di giro della somma dovuta ad Ecoambiente si precisa che la stessa è una società a totale partecipazione della Provincia di Salerno costituita a seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui al d.l. 195/2009, convertito nella legge n. 26/2010 per l'espletamento dell'attività di smaltimento dei rifiuti solidi urbani indifferenziati competenza attività attribuita all'Amministrazione Provinciale. Infatti l'art. 11 comma 5 ter stabiliva: "Per gli anni 2010, 2011 e 2012 i soggetti a qualunque titolo incaricati della riscossione emettono nei confronti dei contribuenti, un unico titolo di pagamento, riportante le causali degli importi dovuti alle amministrazioni comunali e provinciali e, entro e non oltre venti giorni dall'incasso, provvedono a trasferire gli importi su due distinti*

conti, specificamente dedicati, uno intestato alla amministrazione comunale ed un altro a quella provinciale, ovvero alla società provinciale". Non è chiaro, alla luce delle predette considerazioni, a quale tipologia appartenga l'entrata e la spesa contabilizzata in conto terzi e quindi se la medesima possa o meno rientrare nelle tipiche fattispecie previste dalla normativa vigente.

In proposito, va evidenziato che l'allocatione delle spese tra quelle per servizi in conto terzi va effettuata in conformità agli schemi contabili di cui al D.P.R. 194/96 e nel rispetto dei codici SIOPE di cui al Decreto M.E.F. 100676/2011. Ai sensi dell'art. 168, del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, nelle entrate e spese relative ai servizi per conto di terzi si possono fare rientrare tassativamente le fattispecie ivi previste, con responsabilità del servizio finanziario per la corretta imputazione. In proposito, si richiama il punto 25 del principio contabile n. 2, approvato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, laddove si prevede che: *"Le entrate da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione. Le entrate e le spese da servizi conto terzi riguardano tassativamente:*

- le ritenute erariali, ad esempio le ritenute d'acconto IRPEF, ed il loro riversamento nella tesoreria dello Stato;*
- le ritenute effettuate al personale ed ai collaboratori di tipo previdenziale, assistenziale o per conto di terzi, come ad esempio le ritenute sindacali o le cessioni dello stipendio, ed il loro riversamento agli enti previdenziali, assistenziali ecc.;*
- i depositi cauzionali, ad esempio su locazioni di immobili, sia quelli a favore dell'ente sia quelli che l'ente deve versare ad altri soggetti;*
- il rimborso dei fondi economici anticipati all'economista;*
- i depositi e la loro restituzione per spese contrattuali;*
- le entrate e le spese per servizi rigorosamente effettuati per conto di terzi".*

Orbene, alla luce di quanto sopra riportato e considerata la tassatività dell'elenco suindicato, si evidenzia che le spese allocate nella voce "Altre per servizi conto terzi", non possono riguardare attività della gestione tipica dell'ente e, quindi, non mirano a realizzare un fine istituzionale ed un interesse diretto dell'ente locale e della collettività amministrata. Tali voci di bilancio, contabilizzate in entrata e uscita, sono per definizione gestite dall'ente in nome e per conto di altri soggetti, tuttavia restano, in ogni caso, estranee all'amministrazione del patrimonio dell'ente.

Quanto indicato trova puntuale conferma anche nella giurisprudenza della Corte costituzionale (sentenza n.188/2014) e nei principi contabili approvati dal Ministero dell'Interno. Nel caso in cui dovesse verificarsi un'allocatione non corretta di entrate e spese tra i servizi per conto terzi, risulterebbero violati i principi di attendibilità e veridicità di bilancio e sarebbero alterati

gli indicatori che prendono a parametro le entrate e spese correnti per la verifica del patto di stabilità (l'art. 30, comma 31, della L. n. 183/2011, tra le forme di elusione delle regole del patto di stabilità, contempla proprio "... una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio ..."). Tale principio è stato ribadito con la succitata Circolare n. 6 del 18 febbraio 2014 del MEF che ha precisato quanto segue: "... una comune modalità di elusione [del patto di stabilità] potrebbe essere rappresentata dall'imputazione di poste in sezioni di bilancio - in entrata e in uscita - non rilevanti ai fini del patto che, al contrario, avrebbero dovuto essere imputate altrove. Ci si riferisce, ad esempio, all'allocatione tra le spese per servizi per conto di terzi di poste che avrebbero dovuto trovare corretta appostazione tra le spese correnti, sulla base di quanto indicato nei principi contabili elaborati dall'Osservatorio per la finanza e contabilità degli enti locali ..." . Deve, peraltro, essere evidenziato che nei servizi per conto terzi non possono essere collocate entrate e spese per funzioni delegate dalla Regione (cfr. art. 165, comma 12, del TUEL) né è consentita la "contabilizzazione tra i servizi per conto di terzi di pagamenti relativi alla realizzazione di opere pubbliche finanziate, anche integralmente, da contributi in conto capitale ricevuti da parte di altri enti pubblici". Inoltre, "non è consentito in alcun modo imputare i pagamenti tra i servizi per conto di terzi, anche quando esiste uno sfasamento temporale tra la riscossione del contributo concesso ed il pagamento delle relative spese, ipotesi che si realizza, ad esempio, quando un ente locale anticipa 'per cassa' i pagamenti a causa di un ritardo nell'erogazione della provvista economica da parte del soggetto finanziatore" (Circolare n. 6 del 18 febbraio 2014 - MEF - Ragioneria dello Stato).

Alla luce delle norme e dei principi sopra evidenziati, l'ente e il collegio dei revisori sono tenuti a verificare se le entrate e le spese imputate nei servizi conto terzi possano in modo inequivoco essere ricondotte alle fattispecie sopra individuate.

10. Quanto all'inventario, che, secondo il collegio dei revisori, "risulta parzialmente aggiornato. In particolare, risultano le variazioni avvenute nell'anno ma non la stesura dell'inventario generale aggiornato", nel prendere atto delle misure adottate dall'ente e, in particolare, della straordinaria verifica programmata, anche su sollecitazione dei revisori, ci si riserva di verificare il rispetto della normativa in materia nell'ambito dei successivi controlli. Permane, in assenza di specifica risposta sul punto, il rilievo circa la criticità evidenziata dai revisori i quali hanno dichiarato nel questionario che il conto del patrimonio non rappresenta compiutamente la situazione patrimoniale e finanziaria del Comune, ai sensi dell'art. 230 del TUEL, con particolare riferimento ai "crediti e ai debiti di funzionamento" (cfr. nota al prospetto 9.1.b).

11. Per quanto riguarda gli organismi partecipati, in relazione alle criticità contestate in fase istruttoria si precisa quanto segue.

Nel 2013 rimane confermato il disallineamento di crediti e debiti reciproci tra l'ente locale e il Parco scientifico e tecnologico, (crediti del Comune pari a € 253.597,42 e debiti della società

pari a zero, crediti vantati dal Parco pari a € 68.018,89 a fronte di debiti del Comune pari a zero). In sede di deduzioni l'ente ha inoltre rilevato: *"si specifica, preliminarmente, che in data 4.09.2014 con delibera assembleare è stato revocato lo stato di liquidazione volontaria disposto in data 05.03.2014. Contestualmente è stato, altresì, deliberato l'azzeramento del preesistente capitale e ricostituzione di nuovo capitale. Il Comune di Salerno non sottoscriverà il nuovo capitale con conseguenziale fuoriuscita dalla compagine societaria per azzeramento della partecipazione. In merito al disallineamento dei debiti/crediti nei confronti della suddetta società, si specifica che l'Amministrazione Comunale e la società sono ancora in corso incontri per tentare di addivenire ad una riconciliazione bonaria; in mancanza saranno proseguite le azioni legali. In ogni caso, per quanto attiene il credito riportato tra i residui attivi, si segnala che lo stesso sarà dichiarato in sede di consuntivo 2014 di difficile esigibilità e, pertanto, stralciato dai residui attivi ed iscritto nel conto del patrimonio. Parimenti, per quanto attiene il presunto debito vantato dal "Parco scientifico e tecnologico" si precisa che, a titolo prudenziale, è stato appostato specifico stanziamento nel bilancio 2014"*.

In sede di deduzioni, l'ente ha, altresì, affermato: *"In relazione alla richiesta di iniziative assunte per far fronte al disallineamento dei debiti/crediti nei confronti delle società "Salerno Mobilità Spa" e "Salerno Solidale Spa" si specifica che, previa riconciliazione delle partite creditorie e debitorie (...), l'Amministrazione comunale ha definitivamente chiuso la problematica relativa agli interessi moratori, non dovuti e pertanto non riconosciuti"* (Salerno Solidale Spa per € 1.499.838,09 crediti vantati a titolo di interessi moratori, Salerno Mobilità Spa, per € 355.120,00, crediti vantati a titolo di interessi moratori).

Dalle risposte dell'ente si evince, anche, che sarebbe stato raggiunto l'allineamento tra debiti e crediti con la Salerno Sistemi Spa.

Quanto alla sussistenza di perdite di esercizio di otto organismi partecipati, l'ente ha confermato di aver provveduto alla copertura di perdite del Consorzio Farmaceutico Intercomunale e del CSTP azienda della mobilità Spa in forma abbreviata CSTP S.p.a in liquidazione. Rispetto agli altri organismi in perdita e, in particolare, "Servizi Idrici Integrati Salernitani Spa - SIIS" (partecipata al 23,5%), "Consorzio per l'Area sviluppo Industriale della Provincia di Salerno" (partecipato al 20%), "Patto territoriale per lo Sviluppo Socio Economico della Valle dell'Irno e dei Monti Picentini - Irno Picentini Sviluppo Spa" (società mista partecipata al 4,5%), "Consorzio Comuni Bacino Salerno 2 - in liquidazione" (partecipato al 35,5%" e "Salerno Sviluppo - Srl in liquidazione" (società mista partecipata al 10%), l'ente locale ha precisato di non avere assunto *"alcun provvedimento di ripianamento delle perdite e/o di ricapitalizzazione e che, pertanto, tali perdite non hanno avuto influenza alcuna sugli equilibri di bilancio dell'Ente locale. Altresì, per completezza espositiva, si segnala che l'Amministrazione comunale non detiene più alcuna partecipazione nelle seguenti società: "Servizi Idrici Integrati Salernitani Spa" e "Patto Territoriale pe lo Sviluppo Socio Economico della Valle dell'Irno e dei Monti Picentini - Irno Picentini Sviluppo Spa"*. In relazione a tale

risposta, non è chiaro con quali modalità sia avvenuta la dismissione di queste ultime partecipazioni azionarie e se la stessa sia avvenuta prima o dopo la manifestazione delle perdite.

Inoltre, *"In relazione all'Azienda della Mobilità – CSTP SPA" si segnala che la società è sottoposta ad amministrazione straordinaria (...). In relazione alle perdite registrate dal Consorzio Farmaceutico Intercomunale si comunica che l'Amministrazione comunale ha attentamente valutato le cause generative delle perdite ed accertato, altresì, la sussistenza delle condizioni per ripianare il passivo". (...) "Per quanto attiene, invece, le iniziative adottate o programmate in relazione ad eventuali passività potenziali, si precisa che nel bilancio 2012 era iscritto la prima annualità del ripiano delle perdite del Consorzio Farmaceutico Intercomunale ed il ripiano delle perdite del CSTP mentre nel bilancio 2013 le ulteriori annualità del Consorzio Farmaceutico (...)"*.

Alla luce delle risposte e delle deduzioni fornite dall'ente, risulta aggiornato il quadro circa l'approvazione del rendiconto per alcuni organismi partecipati, nei seguenti termini: *"SALERNO ENERGIA - bilancio 2012 approvato il 1-7-2013;*

CONSORZIO PER LA GESTIONE DEI SERVIZI DELLA PROVINCIA DI SALERNO - bilancio 2012 approvato il 23-5-2013. Il Consorzio è una S.R.L. il cui Socio unico è l'ASI;· GESTIONE IMPIANTI E SERVIZI IN SIGLA GIS SRL – Ultimo bilancio approvato il 2009 in data 22-7-2010- La Società è stata posta liquidazione ed è stato nominato il liquidatore con provvedimento del Tribunale di Salerno del 23-12-2006;

CENTRALE DEL LATTE SPA – bilancio 2012 approvato l'11-6-2013;

SALERNO PULITA SPA – bilancio 2012 approvato il 22-4-2013;

SALERNO SOLIDALE SPA – bilancio 2012 approvato il 6-5-2013;

SALERNO SISTEMI SPA – bilancio 2012 approvato il 2-5-2013.

Permane il disallineamento dei crediti/debiti reciproci nei confronti di un organismo partecipato, sebbene siano stati opportunamente previsti presidi a fronte dell'eventuale passività potenziale e lo stralcio del credito vantato nei confronti dello stesso.

Vanno peraltro svolte alcune generali considerazioni in relazione al disallineamento dei crediti/debiti reciproci tra l'ente locale e gli organismi partecipati, quantificato inizialmente dal MEF *"per circa 20 milioni di euro"* (nota n. 87760 del 24/10/2012 dell'Ispettorato Generale di Finanza del MEF (acquisita al prot. di questa Sezione in data 26/10/2012 col n. 4140) - avente ad oggetto *"Verifica amministrativo-contabile al Comune di Salerno)*.

Va dato atto che il fenomeno è stato molto contenuto negli anni, grazie, presumibilmente, a un'attività di verifica e controllo più pregnante effettuata dall'ente.

Tuttavia, come peraltro evidenziato in sede di deferimento e non chiarito allo stato degli atti, laddove i crediti vantati dall'organismo partecipato non siano riconosciuti dall'ente si può configurare, da un lato la fittizia appostazione contabile nel bilancio dell'organismo partecipato di crediti, non svalutati, con violazione del principio di veridicità e con il possibile occultamento di perdite societarie.

D'altra parte, ove l'ente invece procedesse con molto ritardo e, comunque, oltre la scadenza dell'esercizio finanziario, all'iscrizione in bilancio delle predette passività, in gran parte (ma non solo) riconducibili ad interessi moratori o ad adeguamenti ISTAT, si potrebbe configurare la sussistenza di debiti riferiti a precedenti esercizi la cui appostazione contabile viene rinviata, con conseguenti effetti distorsivi sia sugli equilibri sia sul patto di stabilità interno. Ai fini del patto, infatti vanno imputate all'esercizio finanziario in cui sorgono gli impegni di parte corrente cui sembrano riconducibili, tra gli altri, i debiti contratti "a titolo di adeguamento ISTAT" e a titolo di interessi moratori. Inoltre, se venisse accertato che gli organismi partecipati continuano a contabilizzare nel proprio bilancio come crediti certi ed esigibili quelli vantati nei confronti dell'ente locale, sebbene lo stesso li abbia contestati o comunque non li abbia ancora fatti oggetto di riconoscimento e, quindi, inseriti nella propria contabilità, si potrebbero prefigurare l'ipotesi della redazione di documenti contabili societari non in linea con i principi di trasparenza, di correttezza, di annualità e di competenza. In proposito si richiama l'art. 6, comma 4, del d.l. n. 95/2012, convertito dalla legge n. 135/2012, relativamente alla nota informativa sui debiti/crediti: *"a decorrere dall'esercizio finanziario 2012, i Comuni e le Province allegano al rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente e le società partecipate. La predetta nota, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso il Comune o la Provincia adottano senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie"*. Ciò posto, non è stato chiarito, in maniera inequivoca allo stato degli atti, se l'ente abbia provveduto per tutti i disallineamenti a una "soluzione" che abbia dato luogo al mancato riconoscimento e, quindi, alla mancata appostazione in bilancio comunale di tale poste e se a ciò sia conseguita la cancellazione delle stesse dai bilanci degli organismi partecipati, con conseguente correzione degli effetti "distorsivi" di cui si è detto.

Va rilevato, più in generale, che in relazione alla gestione degli organismi partecipati è divenuto più stringente il rispetto dei principi di efficacia, efficienza ed economicità cui deve rispondere la correlata gestione. Ciò è richiesto dall'osservanza del principio del buon andamento (art. 97 Cost.) cui soggiace l'azione amministrativa e la gestione delle risorse pubbliche (pure qualora siano svolte mediante organismi partecipati). Il miglioramento del risultato di esercizio costituisce, anche alla luce dei più recenti interventi legislativi, l'obiettivo cui deve tendere la gestione di siffatti organismi. In pratica, per quel che concerne i rapporti e le modalità di finanziamento a cura dell'ente locale di riferimento in favore dell'organismo partecipato ed in proporzione alla propria quota di partecipazione, l'ente locale, compiuta un'approfondita analisi delle cause generative delle perdite societarie ed azionando, ove ne ricorrano i presupposti, i poteri di controllo analogo in caso di *"in house providing"*, dopo aver discrezionalmente determinato l'opzione di ripiano, potrà provvedere al ripiano delle perdite e/o alla ricapitalizzazione. Nell'utilizzazione preferibile di risorse proprie, o dell'avanzo di amministrazione nella quota a ciò destinata per legge o per specifica previsione di regolamento

o di statuto, l'ente è tenuto a salvaguardare, in ogni caso, gli equilibri di bilancio. La mera copertura di reiterate perdite, in assenza di politiche correttive della gestione degli organismi partecipati, del contenimento dei costi nonché di verifica sulla resa del servizio pubblico locale, non si conforma, infatti, ai criteri di sana gestione finanziaria degli organismi partecipati e degli enti locali di riferimento. Va, inoltre, evidenziato che non sono chiare, allo stato degli atti, le misure programmate dall'ente per far fronte ad ulteriori passività potenziali derivanti dalla messa in liquidazione degli organismi partecipati e dalla gestione degli altri organismi in cui il Comune detiene una partecipazione.

Infine, l'esame della relazione sul sistema dei controlli interni relativa al secondo semestre 2013, acquisita al prot. n. 2298 del 02/04/2014 di questa Sezione, ha evidenziato che non è stato attuato l'art. 147, co. 2, lettera d), del TUEL, in merito:

- a. alla graduale attuazione della norma che impone la redazione del bilancio consolidato;
- b. in ordine alla verifica di efficacia, efficienza ed economicità della gestione degli organismi esterni dell'ente (domanda 2.27 della citata relazione).

Quanto alle misure idonee a migliorare l'efficacia, l'economicità e l'efficienza della gestione, l'ente ha così argomentato in sede di deduzioni: *"In relazione alla salvaguardia degli equilibri di bilancio l'Amministrazione Comunale monitora l'andamento economico e finanziario delle società partecipate in via totalitaria o, comunque controllate, nonché gli effetti finanziari sul bilancio comunale e sul patrimonio delle società.*

Nello specifico, nell'ultimo biennio, sono state adottate misure programmatiche volte a razionalizzare i costi delle società controllate e garantire il rispetto dei vincoli di legge e di finanza pubblica, quali, a titolo esemplificativo:

soppressione dei Consigli di amministrazione e, in sostituzione, previsione della figura dell'amministratore unico (Salerno Mobilità Spa, Salerno Solidale Spa, Salerno Pulita Spa, Salerno Energia Holding Spa)

ulteriore riduzione dei compensi spettanti all'Amministratore unico attualmente quantificati in misura inferiore rispetto al limite percentuale stabilito dalla l. 296/2006:

vincoli alle assunzioni di personale e contenimento delle politiche retributive;

obbligo di avviare le procedure di mobilità infragruppo ove ne ricorrano i presupposti;

predisposizione di piani industriali di riorganizzazione dei servizi finalizzati a migliorarne la qualità e garantire una riduzione significativa dei costi nonché piani di razionalizzazione delle spese per consulenze, collaborazioni e per l'acquisizione di beni e servizi;

vigilanza sugli aspetti economici e finanziari attraverso verifiche periodiche dall'eguali, allo stato, non emergono criticità per le quali bisognerà procedere ad interventi correttivi o accantonamenti necessari per ripianare presumibili perdite.

Altresì con riferimento agli organismi partecipati, anche non controllati, si evidenzia che, per l'annualità 2014, sono in corso le procedure di conciliazione preventiva delle partite debitorie e creditorie già maturate e maturande al 31.12.2014".

Pur prendendo atto delle misure adottate dall'ente e sopra descritte, si ritiene di evidenziare la necessità di un costante monitoraggio sulla gestione degli organismi partecipati, al fine di prevenire e prevedere il sorgere di passività derivanti dalla prestazione di servizi ovvero dal ripiano delle perdite, a prescindere dalla detenzione di una partecipazione di controllo in siffatti organismi.

L'attenzione da prestare alla gestione degli organismi partecipati, soprattutto in termini di contenimento dei costi e delle perdite, è confermata, tra l'altro, dagli ultimi interventi legislativi. Ci si riferisce, in particolare, alle numerose norme contenute, in materia, nella legge 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. "legge di stabilità 2014")³.

Per quanto qui interessa, la legge di stabilità 2014 ha dettato una nuova e complessa disciplina in materia di società partecipate dalle «amministrazioni locali» indicate nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché in relazione alle aziende speciali e alle istituzioni dei comuni e delle province.

In particolare: *"551. Nel caso in cui i soggetti di cui al comma 550 presentino un risultato di esercizio o saldo finanziario negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione. Per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio è quello relativo a tale bilancio.*

Limitatamente alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, compresa la gestione dei rifiuti, per risultato si intende la differenza tra valore e costi della produzione ai sensi dell'articolo 2425 del codice civile. L'importo accantonato è reso disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione nel caso in cui l'ente partecipante ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Nel caso in cui i soggetti partecipati ripianino in tutto o in parte le perdite conseguite negli esercizi precedenti l'importo accantonato viene reso disponibile agli enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione.

552. Gli accantonamenti di cui al comma 551 si applicano a decorrere dall'anno 2015.

In sede di prima applicazione, per gli anni 2015, 2016 e 2017:

a) l'ente partecipante di soggetti che hanno registrato nel triennio 2011-2013 un risultato medio negativo accantona, in proporzione alla quota di partecipazione, una

³ art. 1, commi 550-552 (modalità di copertura delle perdite degli organismi partecipati); comma 553 (concorso al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica); comma 554 (riduzione del compenso dei componenti dei consigli di amministrazione); comma 555 (messa in liquidazione di alcuni organismi partecipati e responsabilità erariale dei soci); commi 557-558 (modifica dei divieti e delle limitazioni alle assunzioni di personale); comma 559 (modifiche all'art. 3-bis del D.L. 138/2011 in materia di SPL a rilevanza economica); commi 561-562 (abrogazione del comma 32 dell'articolo 14 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, e modifiche al decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135); commi 563-568 (mobilità del personale fra società partecipate); comma 569 (cessione obbligatoria delle partecipazioni vietate).

somma pari alla differenza tra il risultato conseguito nell'esercizio precedente e il risultato medio 2011-2013 migliorato, rispettivamente, del 25 per cento per il 2014, del 50 per cento per il 2015 e del 75 per cento per il 2016. Qualora il risultato negativo sia peggiore di quello medio registrato nel triennio 2011-2013, l'accantonamento è operato nella misura indicata dalla lettera b);

b) l'ente partecipante di soggetti che hanno registrato nel triennio 2011-2013 un risultato medio non negativo accantona, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, una somma pari al 25 per cento per il 2015, al 50 per cento per il 2016 e al 75 per cento per il 2017 del risultato negativo conseguito nell'esercizio precedente.

553. A decorrere dall'esercizio 2014 i soggetti di cui al comma 550 a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, delle pubbliche amministrazioni locali concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, perseguendo la sana gestione dei servizi secondo criteri di economicità e di efficienza. Per i servizi pubblici locali sono individuati parametri standard dei costi e dei rendimenti costruiti nell'ambito della banca dati delle Amministrazioni pubbliche, di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, utilizzando le informazioni disponibili presso le Amministrazioni pubbliche. Per i servizi strumentali i parametri standard di riferimento sono costituiti dai prezzi di mercato.

554. A decorrere dall'esercizio 2015, le aziende speciali, le istituzioni e le società a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, delle pubbliche amministrazioni locali titolari di affidamento diretto da parte di soggetti pubblici per una quota superiore all'80 per cento del valore della produzione, che nei tre esercizi precedenti abbiano conseguito un risultato economico negativo, procedono alla riduzione del 30 per cento del compenso dei componenti degli organi di amministrazione. Il conseguimento di un risultato economico negativo per due anni consecutivi rappresenta giusta causa ai fini della revoca degli amministratori. Quanto previsto dal presente comma non si applica ai soggetti il cui risultato economico, benchè negativo, sia coerente con un piano di risanamento preventivamente approvato dall'ente controllante.

555. A decorrere dall'esercizio 2017, in caso di risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti, i soggetti di cui al comma 554 diversi dalle società che svolgono servizi pubblici locali sono posti in liquidazione entro sei mesi dalla data di approvazione del bilancio o rendiconto relativo all'ultimo esercizio. In caso di mancato avvio della procedura di liquidazione entro il predetto termine, i successivi atti di gestione sono nulli e la loro adozione comporta responsabilità erariale dei soci”.

Fermi restando gli obblighi di dismissione delle partecipazioni in società aventi per oggetto attività di produzione di beni e di servizi non strettamente necessarie per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali (art. 2, commi 27 e ss., legge 24 dicembre 2007, n. 244; art. 1, comma 569, cit. legge 27 dicembre 2013, n. 147), le nuove norme individuano “la strada della responsabilità e dell'autonomia decisionale dell'ente e dell'autonomia operativa della società” (Corte dei conti, Sezioni riunite in sede di controllo, 6 marzo 2014, Attuazione e

prospettive del federalismo fiscale. Audizione presso la commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale), senza tuttavia sottovalutare la necessità di risolvere "nodi cruciali come quello del riassorbimento delle perdite, degli esuberi occupazionali e del debito"; ciò in quanto "società con perdite croniche, sovradimensionate nel personale e con un debito insostenibile, non troverebbero [...] acquirenti sul mercato, né potrebbero essere liquidate se non mettendo a rischio le realtà economiche locali" (cit. Corte dei conti, Sezioni riunite in sede di controllo).

A decorrere dal 2015, gli enti locali dovranno, in termini ancora più stringenti di quelli sinora imposti dai principi desumibili dall'ordinamento giuridico e più volte affermati dalla Corte dei conti, tenere conto nei loro documenti contabili delle passività rappresentate dalle perdite degli organismi partecipati e ciò, a prescindere dalla quota di partecipazione e dalla circostanza che l'organismo partecipato chieda o meno il ripiano delle perdite. Da qui la prescrizione, resa vincolante dalle norme sopra richiamate, per cui, "a decorrere dall'esercizio 2014", "i soggetti di cui al comma 550 a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, delle pubbliche amministrazioni locali" concorrono "alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, perseguendo la sana gestione dei servizi secondo criteri di economicità e di efficienza".

Il prescritto obbligo di accantonamento di un apposito fondo vincolato, sebbene operante a decorrere dal 2015, non può non avere una influenza sulla programmazione e sulla gestione degli organismi partecipati sin dall'esercizio in corso, attese le conseguenze derivanti dal peggioramento o dal mancato miglioramento del risultato economico nel 2014 rispetto al triennio precedente (cit. art. 1, comma 552, cit. legge di stabilità 2014). Come evidenziato dalle Sezioni riunite, infatti, il mancato miglioramento delle performance degli organismi partecipati determinerà, "conseguenze che potrebbero rivelarsi anche particolarmente onerose per la collettività di riferimento, la quale, oltre al peso del risanamento, dovrà anche rinunciare alla quantità e qualità di servizi finanziabili con i fondi vincolati".

Quanto al ripiano delle perdite dei consorzi, alla luce delle deduzioni dell'ente, si può evincere che lo stesso è avvenuto mediante l'utilizzo di stanziamenti di bilancio e non mediante il riconoscimento dei debiti fuori bilancio. Vanno, peraltro, richiamati, in quanto applicabili anche in presenza di ripiano di disavanzo mediante ordinaria procedura di spesa, i principi vigenti per il ripiano dei disavanzi dei consorzi in sede di riconoscimento di debiti fuori bilancio.

In particolare, si richiama l'attenzione dell'ente sulla necessità che il ripiano avvenga "nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi", "purchè sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione".

In proposito, si rileva che il monitoraggio delle passività potenziali derivanti dagli organismi partecipati va effettuato nell'ottica di prevenirne gli effetti sugli equilibri di bilancio. Va, in proposito, richiamato quanto rilevato dalla Sezione delle Autonomie: "Nel contempo la situazione debitoria fuori bilancio e l'incidenza delle passività potenziali possono richiedere scelte di programmazione e, conseguentemente, di gestione volte a reperire le risorse

necessarie per fare fronte ai debiti insorti. A tal fine può essere utile prevedere un apposito fondo rischi per passività potenziali vincolando l'avanzo libero, se disponibile, o reperendo risorse a carico del bilancio annuale.

La presenza di tale tipologia di debiti può assumere una particolare rilevanza nel contesto degli equilibri della gestione 2013 e degli anni futuri e ciò deve essere valutato in sede di controllo a salvaguardia degli stessi, tutte le volte in cui emergono sopravvenienze passive per le quali non si sia fatto validamente fronte con le modalità previste dall'art. 193 del TUEL.

Appare utile sull'argomento rammentare due concetti del Principio contabile n. 2 sulla gestione, approvato dall'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali: "I principi generali dell'ordinamento richiedono agli amministratori e ai funzionari degli enti locali sia di evidenziare con tempestività le passività insorte che determinano debiti fuori bilancio, sia di adottare tempestivamente e contestualmente gli atti necessari a riportare in equilibrio la gestione modificando, se necessario, le priorità in ordine alle spese già deliberate per assicurare la copertura di debiti fuori bilancio insorti. Al fine di garantire la necessaria tempestività nell'adozione dei provvedimenti necessari di riequilibrio e copertura dei debiti fuori bilancio l'ufficio competente deve operare un controllo concomitante e costante della situazione gestionale, non limitandosi a operare alle scadenze previste dall' art. 193 del TUEL, che costituisce momento di controllo obbligatorio da garantire in ogni caso indipendentemente dal verificarsi di situazioni di disequilibrio o di formazione di debiti fuori bilancio.

Il principio dell'economicità della gestione richiede che le verifiche previste dall'art. 193 dell'ordinamento siano immediatamente effettuate, evitando la maturazione di interessi e penalità a carico dell'ente." (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 23 del 17 ottobre 2013)

Alla luce di quanto sopra, si rende necessaria l'adozione di misure organizzative idonee a garantire il "controllo concomitante e costante della situazione gestionale" relativa agli organismi partecipati, al fine di prevedere con il maggiore grado di approssimazione possibile il sorgere di passività da ripianare in corso di esercizio.

Va inoltre evidenziato che il rispetto del principio del pareggio di bilancio, cui va ispirata la gestione dei consorzi, va garantito non soltanto sul piano formale, mediante gli atti di programmazione (bilancio preventivo economico annuale 2011 e bilancio pluriennale 2011/2013), ma anche sul piano sostanziale, mediante una gestione che non conduca a uno squilibrio strutturale a consuntivo, quale quello che sembrerebbe emergere dalla circostanza (non smentita allo stato degli atti) di reiterate perdite d'esercizio consortili (per il solo Consorzio Farmaceutico Intercomunale: € - 1.111.104,00 nel 2010; € - 367.772,00 nel 2011; € - 204.306,00 nel 2012) Va, in proposito, evidenziato che i consorzi devono conformare la propria "attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità" e che i fatti di gestione da cui sono scaturite le perdite devono essere fatti oggetto di attenta e accurata analisi da parte del Comune, considerato che la partecipazione a un consorzio dovrebbe, "in primis", consentire il conseguimento di economie di scala, al fine di abbattere i costi.

Non è pertanto sufficiente la verifica del rispetto dei principi di economicità, efficacia ed efficienza da parte del consorzio, limitata al momento del ripiano dei disavanzi, considerato che la funzione di vigilanza e di controllo spettante al Comune va costantemente esercitata dalla struttura amministrativa dell'ente, sulla base del contratto di servizio, al fine di verificare che l'attività consortile sia correttamente impostata e finalizzata ad implementare gli indirizzi e le direttive formulate dal Consiglio comunale.

Va, inoltre, rilevato che l'esame delle deduzioni non ha consentito di chiarire le modalità di copertura finanziaria delle passività derivanti dal ripiano dei disavanzi e, in particolare, se le stesse fossero finanziabili, fin dalla loro emersione, con mezzi ordinari ovvero se si sia reso necessario attivare un'ulteriore entrata. Vanno, in proposito, qui richiamati i principi contabili applicabili in materia, per come evincibili dal decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL). In particolare, nel caso di sopravvenienze passive che non siano state oggetto di specifico stanziamento va attivata la procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, con deliberazione consiliare adottata ai sensi dell'art. 194 c.1 e 193 c. 3. Grazie a tale procedimento possono essere utilizzate le seguenti risorse nell'ordine di priorità indicato : a) riduzione di spese correnti o utilizzo di nuove entrate, per le quali l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza; b) applicazione dell'eventuale avanzo di amministrazione disponibile; c) utilizzo di disponibilità derivanti dall'adozione di un piano triennale di riequilibrio di cui all'art. 193 c. 3; d) vendita di beni del patrimonio disponibile con riferimento a squilibri di parte capitale; e) contrazione di mutuo passivo esclusivamente per spese di investimento (principio contabile n. 2 punto 99).

Ai sensi dell'art 193, c. 4, la mancata adozione dei provvedimenti di riequilibrio resi necessari anche per il ripiano degli eventuali debiti fuori bilancio è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'art. 141, con applicazione della procedura prevista dal c. 2 del medesimo articolo. Qualora l'ente non possa far validamente fronte a debiti fuori bilancio con le modalità previste dagli artt. 193 e 194, versa in stato di dissesto finanziario (art. 244 TUEL).

Conclusivamente, si evidenzia, in questa sede, la necessità che l'ente si attenga in modo stringente alle norme e ai principi sopra richiamati, stante anche l'esigenza che siano tempestivamente adottati gli eventuali provvedimenti di riequilibrio ai sensi dell'art. 193 del TUEL, ove ne ricorressero le circostanze, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 148 bis, comma 3, del TUEL (*"Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio"*).

Inoltre, si richiama l'attenzione dell'ente locale sugli obblighi derivanti dalle norme in materia di organismi partecipati, evidenziando la necessità di una sempre più attenta vigilanza sugli stessi, considerate le rilevanti conseguenze sugli equilibri di bilancio.

12. Per quanto riguarda la spesa del personale, l'ente così argomentava in relazione alle specifiche contestazioni della relazione di deferimento: *"Si ritiene che questa Amministrazione abbia rispettato il limite previsto dall'art. 9, comma 28, del d.l. n. 78/2010 per le seguenti considerazioni. La Sezione delle Autonomie della Corte dei conti con la deliberazione n. 12 dell'11 luglio 2012 e successivamente la funzione pubblica con il parere dell'11-7.2012 hanno chiarito che le assunzioni dirigenziali, effettuate dai comuni ai sensi dell'art. 110, comma 1 del d.lgs. n. 267/2000 non rientrano nei limiti di cui al citato comma 28 dell'art. 9 del decreto 78 restando pertanto esclusi dal calcolo del 50% delle risorse finanziarie sostenute nell'anno 2009. Con varie deliberazioni le sezioni della Corte dei conti (...) hanno chiarito che i contratti di lavoro a tempo determinato e le collaborazioni coordinate e continuative da utilizzare per la realizzazione di progetti finanziati con risorse aggiuntive e specifiche da soggetti estranei all'Ente locale non rientrano nei limiti di cui al citato comma 28 dell'art. 9 del decreto 78, restando esclusi dal calcolo del 50% delle risorse finanziarie sostenute nell'anno 2009".* Pertanto, a differenza di quanto precisato in corso di istruttoria e alla luce della relazione di deferimento, l'ente riteneva di escludere dal computo delle spese del personale a tempo determinato voci parzialmente diverse da quelle inizialmente esposte nella cit. nota n. 142049 dell'11/09/2014. In relazione alle deduzioni dell'ente, vanno svolte le seguenti considerazioni. Alla luce della più recente deliberazione 21 della Sezione delle Autonomie del 3 ottobre 2014 *"per quanto attiene ai limiti imposti alle assunzioni a tempo determinato ex art. 9, comma 28, del d.l. n. 78/2010 e s.m.i., deve rammentarsi che le norme in commento sono state più volte modificate dal legislatore, da ultimo, intervenuto con alcune disposizioni contenute nel d.l. 24 giugno 2014, n. 90 convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 114. Alla luce delle modifiche introdotte in sede di conversione, l'attuale formulazione del comma 28, pur mantenendo fermo il limite della spesa sostenuta nel 2009 per la stessa finalità, esclude dall'applicazione, a decorrere dal 2013, le spese sostenute dagli enti locali per assunzioni strettamente necessarie a garantire l'esercizio delle funzioni di polizia locale, di istruzione pubblica e del settore sociale, nonché le spese sostenute per lo svolgimento di attività sociali mediante forme di lavoro accessorio di cui all'art. 70, comma 1, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276. Inoltre, le citate disposizioni stabiliscono che gli enti locali in regola con l'obbligo di riduzione delle spese di personale, di cui ai commi 557 e 562 dell'art. 1 della legge n. 296/2006, nell'ambito delle risorse disponibili a legislazione vigente, possono effettuare assunzioni a tempo determinato oltre il limite previsto del 50% della spesa utilizzata per le stesse finalità nell'anno 2009. (...) In quest'ottica può essere ribadito l'indirizzo che fino ad ora ha considerato che, al di fuori delle ipotesi espressamente contemplate dal legislatore, solo la quota di oneri per assunzioni a tempo determinato, sostenuti facendo ricorso a risorse comunitarie possa essere esclusa dal computo del limite del 50% della spesa*

sostenuta per la stessa finalità nel 2009. Ciò in linea con l'orientamento espresso da alcune Sezioni Regionali di controllo e con l'interpretazione fornita in materia di spesa per il personale anche dalla circolare Mef n. 9 del 17 febbraio 2006, che esclude alcune voci di spesa, fra cui quella relativa ad assunzioni totalmente a carico di finanziamenti comunitari". Anche rettificando le voci di spesa finanziate con risorse statali e regionali (in coerenza con l'orientamento della Sezione delle Autonomie), risulta che l'ente ha rispettato, allo stato degli atti, le prescrizioni di legge, considerata la possibile esclusione delle spese per assunzione di personale ai sensi dell'art. 110, comma 1, del TUEL, limitatamente alla quota degli incarichi dirigenziali, e ferma restando la esclusiva responsabilità dei sottoscrittori delle deduzioni in ordine alla veridicità delle dichiarazioni ivi contenute.

In futuro, alla luce del citato orientamento della Sezione delle autonomie, il Collegio richiama l'ente al rigoroso rispetto della normativa in materia cui possono correlarsi conseguenze non soltanto sul piano del superamento dei limiti di spesa, ma anche sul fronte della responsabilità erariale.

Si prende atto delle precisazioni fornite circa il calcolo della percentuale delle spese di personale che comprenderebbe, secondo quanto asserito dall'ente, anche le spese per il personale sostenute dalle partecipate. Ci si riserva di effettuare eventuale successivo controllo in relazione al rispetto dei principi previsti dalla deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 14 del 28 dicembre 2011.

Quanto alle numerose irregolarità riscontrate, sempre in relazione alle spese per il personale, nella verifica amministrativo-contabile effettuata dal MEF relativamente ai bilanci di previsione del periodo 2006-2011 ed ai conti consuntivi del quinquennio 2006-2010 (prot. n. 0114992 S.I. 2299/V del 16 novembre 2011), si prende atto delle risposte fornite dall'ente nelle controdeduzioni inviate al MEF. Sul contenuto dei rilievi, delle risposte fornite dall'ente, così come sulle misure correttive adottate, questa Sezione non può svolgere alcuna valutazione, atteso che il procedimento avviato dall'Ispettorato Generale di Finanza del MEF è ancora in corso (nota n. 87760 del 24/10/2012, acquisita al prot. di questa Sezione in data 26/10/2012 al n. 4140, nota prot. 79228 del 9 ottobre 2014, acquisita al prot. di questa Sezione in data 20 ottobre 2014, al n. 5006). Va egualmente evitata qualsiasi interferenza con le altre funzioni intestate alla Corte dei conti, stanti i profili di responsabilità erariale derivanti dalle irregolarità evidenziate.

Va, nondimeno, richiamata l'attenzione dell'ente locale sull'obbligo di adottare concrete misure di autocorrezione al fine di ricondurre le politiche per l'incentivazione del personale nell'alveo della legalità, secondo i principi già resi noti da questa Sezione in altre occasioni (Sezione regionale di controllo per la Campania, deliberazione n. 181 del 24 luglio 2014).

Al collegio dei revisori spetta la vigilanza circa i riflessi sugli equilibri derivanti dalle misure correttive adottate, con obbligo di riferire in sede di relazione sui rendiconti e sui bilanci.

13. Conclusivamente, per il rendiconto 2012, non risultano rispettati i seguenti parametri da doversi prendere in considerazione ai fini dell'accertamento della condizione di deficitarietà (ai

sensi del decreto ministeriale del 24 settembre 2009 pubblicato sulla G.U. n. 238 del 13 ottobre 2009): nn. 3, 4, 5, 9.

Alla luce di tutto quanto sin qui esposto, la Sezione ritiene necessario segnalare all'amministrazione e all'organo di revisione le irregolarità contabili e finanziarie sopra rilevate, al fine di evitare che la loro mancata correzione possa pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari dell'ente.

PER QUESTI MOTIVI

la Sezione Regionale di controllo per la Campania, in esito all'istruttoria eseguita, nei termini e con le considerazioni di cui in motivazione, ai sensi degli artt. 1, comma 166 e ss. della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e dell'art. 148 bis, commi 1, 2 e 3, del TUEL,

richiama il Comune di Salerno all'osservanza delle prescrizioni di legge e dei principi esposti in motivazione;

accerta, ai sensi dell'art. 148 bis, comma 3, del TUEL, la sussistenza delle irregolarità contabili e finanziarie illustrate in motivazione, suscettibili di pregiudicare gli equilibri economico-finanziari dell'ente:

invita l'amministrazione comunale di Salerno ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio, con l'avvertenza che in mancanza di tale comunicazione potranno essere attivate le misure di cui all'art. 148 bis, comma 3, del TUEL;

segnala al Consiglio Comunale del Comune di Salerno le irregolarità rilevate;

sollecita l'Organo di revisione a procedere con solerzia alla compilazione e all'invio dei dati relativi all'esercizio 2013 e a un'attenta vigilanza, secondo le indicazioni previste in motivazione, sulla soluzione delle criticità evidenziate;

dispone che copia della presente pronuncia sia trasmessa, a cura della Segreteria della Sezione, al Sindaco; al Presidente del Consiglio Comunale del Comune di Salerno, perché ne dia comunicazione al Consiglio comunale per le valutazioni di competenza; all'Organo di revisione dell'ente, alla Prefettura di Salerno, alla Procura presso la Sezione giurisdizionale per la Campania della Corte dei conti;

dispone la trasmissione della presente deliberazione al Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato;

rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente delibera sul sito internet istituzionale ai sensi degli articoli 2 e 31 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33.

Così deciso in Napoli, nella camera di consiglio del 20 novembre 2014.

Il relatore
f.to Innocenza Zaffina

Il Presidente
f.to. Ciro Valentino

Depositata in segreteria il 27 novembre 2014

Per il Funzionario preposto al Servizio di supporto
f.to dott.ssa Beatrice Montecullo