



Ministero dell'Economia e delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLA
RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

Ispettorato Generale dei
Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica

Ufficio V

RELAZIONE
SULLA VERIFICA AMMINISTRATIVO CONTABILE
eseguita dal 18.12.2023 al 21.02.2024

presso il

Comune di Marano di Napoli

Roma, 15 maggio 2024

Il Dirigente Ispettore IGESIFIP
(Dr. Francesco Marolda)

Il Dirigente Ispettore IGESIFIP
(Dr. Spiridione Dicorato)

Capitolo I	INTRODUZIONE
-------------------	---------------------

1.1	Premessa.	Pag.	5
1.2	Inquadramento, storia dell'ente e percorso di risanamento.	Pag.	5
1.3	Regolamento sull'ordinamento generale dei servizi e degli uffici e Struttura organizzativa.	Pag.	12

Capitolo II	LE DINAMICHE DI GESTIONE DEL SISTEMA DI BILANCIO
--------------------	---

2.1	Iter e tempistiche di approvazione dei documenti di bilancio.	Pag.	17
-----	---	------	----

Capitolo III	IL BILANCIO DI PREVISIONE
---------------------	----------------------------------

3.1	Previsioni iniziali e variazioni.	Pag.	20
3.2	Evoluzione delle previsioni di entrata.	Pag.	29
3.3	La capacità previsionale di entrata corrente.	Pag.	32
3.4	Evoluzione delle previsioni di spesa.	Pag.	34
3.5	Equilibri di competenza in fase di previsione.	Pag.	34
3.6	Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) in fase di previsione.	Pag.	37

Capitolo IV	IL RENDICONTO
--------------------	----------------------

4.1	Risultato di amministrazione.	Pag.	39
4.2	Risultato di competenza.	Pag.	40
4.3	Cassa.	Pag.	44
4.3.1	Anticipazioni di tesoreria.	Pag.	47
4.4	Fondo pluriennale vincolato.	Pag.	47
4.5	Fondi accantonati e vincolati.	Pag.	50
4.5.1	Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) in fase di rendiconto.	Pag.	51
4.5.2	Fondi rischi contenzioso.	Pag.	53
4.5.3	Fondo anticipazioni di liquidità (FAL).	Pag.	56
4.5.4	Altri accantonamenti.	Pag.	58

4.5.5	Risorse vincolate.	Pag.	60
4.6	Debiti fuori bilancio.	Pag.	62
4.7	Equilibri di bilancio in fase di rendiconto.	Pag.	66
4.8	Servizi per conto terzi e partite di giro.	Pag.	68
4.9	Parametri di deficitarietà strutturale.	Pag.	69
4.10	Indici di salute finanziaria.	Pag.	70

Capitolo V

LA GESTIONE DI ENTRATE E SPESE E I RESIDUI

5.1	Analisi delle entrate accertate e riscosse.	Pag.	72
5.2	Residui attivi.	Pag.	79
5.3	Evasione tributaria.	Pag.	86
5.4	Analisi delle spese impegnate e pagate.	Pag.	87
5.5	Residui passivi.	Pag.	92
5.6	Equilibrio della gestione residuale.	Pag.	94
5.7	Margine di manovra.	Pag.	95

Capitolo VI

LA TEMPESTIVITA' DEI PAGAMENTI

6.1	Indicatore di tempestività dei pagamenti.	Pag.	97
6.2	Indicatore di ritardo annuale dei pagamenti.	Pag.	97

Capitolo VII

IL DEBITO DI FINANZIAMENTO

E LA REALIZZAZIONE DELLA SPESA PER INVESTIMENTI

7.1	Indebitamento.	Pag.	102
7.2	Oneri da indebitamento.	Pag.	105
7.3	La normativa vigente in materia di programmazione degli investimenti.	Pag.	106
7.3.1	Gli investimenti connessi con il PNRR.	Pag.	107
7.4	La programmazione e realizzazione delle opere e la tempistica di attuazione.	Pag.	108

Capitolo VIII**IL PATRIMONIO**

8.1	Inventariazione.	Pag.	115
8.2	Proventi della gestione immobiliare.	Pag.	118
8.3	Oneri per le locazioni passive.	Pag.	119

Capitolo IX**I SERVIZI PUBBLICI LOCALI**

9.1	Analisi qualità della spesa.	Pag.	121
-----	------------------------------	------	-----

Capitolo X**LA GESTIONE DEI RISTORI PER L'EMERGENZA COVID-19**

10.1	Ristori assegnati.	Pag.	127
10.2	Avanzo vincolato.	Pag.	129
10.3	Utilizzo fondone.	Pag.	131

	Elenco tabelle.	Pag.	133
	Elenco grafici.	Pag.	136
	Elenco allegati.	Pag.	137

CAPITOLO I

INTRODUZIONE

1.1 – Premessa.

Con nota prot. 276363 del 4 dicembre 2023 (S.I. 2796/V) il Ragioniere generale dello Stato, in esecuzione della direttiva del Ministro dell'economia e delle finanze, ha disposto, ai sensi dell'art. 14, comma 1, lett. d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché degli artt. 23 e 24 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n.123, l'effettuazione di una verifica amministrativo contabile presso il Comune di Marano di Napoli (NA).

L'Ispettore Generale Capo dei Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica, con distinta nota prot. 277735 del 5 dicembre 2023, ha conferito ai sottoscritti dirigenti IGESIFIP, Francesco Marolda e Spiridione Dicorato, l'incarico per lo svolgimento della verifica in parola. Giusta nota di designazione del Referente unico per la fase istruttoria, emessa dal Segretario Generale del Comune, prot. 45801 del 20 dicembre 2023, gli scriventi si sono avvalsi, in loco, della collaborazione del responsabile settore programmazione e bilancio R.S. (nel prosieguo della presente relazione indicato come "Referente unico").

Sul piano istruttorio sono stati verificati gli esercizi che vanno dal 2018 al 2022, periodo che si ritiene sufficientemente ampio in funzione delle finalità della verifica amministrativo-contabile. I controlli hanno riguardato principalmente la gestione finanziaria, contabile e di bilancio dell'Ente, il rispetto dei tempi medi di pagamento dei debiti commerciali, la programmazione degli investimenti e la gestione del patrimonio, nonché l'analisi della qualità della spesa.

1.2 – Inquadramento, storia dell'ente e percorso di risanamento.

Si premette che i dati e le informazioni contenute nel presente paragrafo sono tratti dalla relazione fornita, su richiesta degli scriventi, dal Responsabile del Servizio finanziario del Comune di Marano (**Allegato 1**), dalla relazione di fine mandato resa, ai sensi dell'art.4 del D.lgs. 149/2011, in data 28/08/2018 dalla Commissione straordinaria nominata con D.P.R. 30 dicembre 2016, dalla analoga relazione in data 15 marzo 2023, riferita al periodo 2018-2022, sottoscritta dalla Commissione straordinaria nominata con D.P.R. 18 giugno 2021 e dal Sindaco in carica per il periodo novembre 2018-giugno 2021, nonché dai documenti acquisiti presso l'ente, citati in prosieguo, dei quali si allegano quelli più significativi, riferiti all'orizzonte temporale 2018-2022, oggetto della presente verifica.

A seguito dell'esame della predetta documentazione risulta che il Comune di Marano ha presentato difficoltà finanziarie almeno a partire dal 2010, allorché la Sezione Regionale di Controllo per la Campania della Corte dei Conti, con nota prot. 1169 del 28/03/2012, chiedeva chiarimenti su alcune criticità, a livello contabile e gestionale, evidenziate dall'Organo di revisione economico-finanziario nella propria relazione al rendiconto 2010, resa ai sensi dell'art.1, commi 166 e 167, L. 266/2005¹.

¹ 166. Ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria trasmettono alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo.
167. La Corte dei conti definisce unitariamente criteri e linee guida cui debbono attenersi gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria nella predisposizione della relazione di cui al comma 166, che, in ogni caso, deve dare

Si precisa preliminarmente, che, a quell'epoca, il Comune di Marano era già stato sciolto per infiltrazioni camorristiche nel 1991 e nel 2004 (anche se poi venne reintegrato dal TAR) e sarà sciolto nuovamente:

- nel 2016, a mezzo del D.P.R. 9 giugno 2016, con il quale fu nominato anche un Commissario straordinario per la provvisoria gestione del comune di Marano fino all'insediamento degli organi ordinari, a norma di legge, con il conferimento dei poteri spettanti al consiglio comunale, alla giunta ed al sindaco. Con il D.P.R. 30 dicembre 2016, modificato nella composizione con D.P.R. 29 novembre 2017, venne poi nominata, inizialmente per un periodo di 18 mesi, prorogati per ulteriori 6 mesi a mezzo del D.P.R. 13 aprile 2018, una Commissione straordinaria incaricata della gestione dell'ente, fino all'insediamento degli organi ordinari a norma di legge, con le attribuzioni spettanti al consiglio comunale, alla giunta ed al sindaco nonché ogni altro potere ed incarico connesso alle medesime cariche. La proroga di ulteriori 6 mesi fu disposta sulla base della relazione del Ministro dell'Interno del 9 aprile 2018, sulla base della quale si ritenne che *“non risulta esaurita l'azione di recupero e risanamento complessivo dell'istituzione locale e della realtà sociale, ancora segnate dalla malavita organizzata e che le esigenze della collettività locale e la tutela degli interessi primari richiedono un ulteriore intervento dello Stato, che assicuri il ripristino dei principi democratici e di legalità e restituisca efficienza e trasparenza all'azione amministrativa dell'ente”*;
- nel 2021, a mezzo del D.P.R. 18 giugno 2021, con il quale fu nominata anche la Commissione straordinaria incaricata, inizialmente per un periodo di 18 mesi, della gestione dell'ente, fino all'insediamento degli organi ordinari a norma di legge, con le attribuzioni spettanti al consiglio comunale, alla giunta ed al sindaco nonché ogni altro potere ed incarico connesso alle medesime cariche. Sia lo scioglimento del Comune che la gestione commissariale furono prorogati di ulteriori 6 mesi, a mezzo del D.P.R. 12 ottobre 2022, atteso che, sulla base della relazione del Ministro dell'Interno del 6 ottobre 2022, si ritenne che *“nonostante i positivi risultati conseguiti dall'organo straordinario, l'avviata azione di riorganizzazione e ripristino della legalità non possa ritenersi conclusa”*.

Riprendendo il discorso relativo alle cennate difficoltà finanziarie dell'Ente, il riscontro fornito dall'Ente non fu considerato adeguato a risolvere le perplessità sollevate e, pertanto, la questione venne deferita all'esame collegiale della Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti.

In sede di Adunanza collegiale, tenutasi il 3 luglio 2012, la Corte dei Conti, pur avendo preso atto del piano di azione volto al risanamento finanziario presentato dal Comune di Marano², adottava

conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione.

² a) Piano di alienazione del patrimonio immobiliare;

b) Messa a reddito di beni e spazi del patrimonio comunale con previsione di maggiori entrate nel triennio 2012-2014;

c) Razionalizzazione dell'uso dei beni di proprietà comunale e conseguente riduzione strutturale di spese correnti nel triennio 2012-2014;

d) Rinegoziazione di contratti in essere comunale e conseguente riduzione strutturale dispende correnti nel triennio 2012-2014;

e) Manovra aliquote IMU e Addizionale IRPEF;

f) Provvedimenti in materia di tempestività dei pagamenti;

g) Operazione di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi;

h) Richiamo tassativo dei dirigenti al rispetto della disciplina dei debiti fuori bilancio.

la Pronuncia n. 225/2012 del 3/07/2012 (**Allegato 2**) nella quale confermava i profili di criticità riscontrati in sede istruttoria, e segnalava all'Amministrazione Comunale di Marano di Napoli l'esistenza di "*gravi irregolarità rilevate, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, persistenza nell'esercizio oggetto dell'analisi (2010) di una situazione di gravissima difficoltà finanziaria potenzialmente idonea a sfociare in dissesto finanziario*".

La Corte pervenne a tali conclusioni sulla base di:

- difficoltà di mantenimento degli equilibri di bilancio;
- elevato risultato negativo nella gestione di competenza nel triennio 2008-2010;
- squilibrio di parte corrente;
- utilizzo di poste di natura straordinaria per finanziare spese correnti;
- consistenti debiti fuori bilancio;
- elevata presenza di residui attivi sia di nuova formazione che risalenti ad annualità remote, antecedenti al 2006, indice di una bassa e lenta capacità di riscossione;
- assenza di liquidità derivante da una difficile gestione di cassa e ricorso costante ad anticipazioni di tesoreria.

Da quanto emerge dalla relazione di cui all'allegato 1, il Comune di Marano, è stato gestito, fino al 12/04/2013, da un Commissario straordinario, insediatosi il 12/04/2012, a seguito delle dimissioni del sindaco (informazione acquisita nell'ambito della citata pronuncia della Corte dei Conti n. 225/2012 del 3/07/2012).

Sebbene nel consuntivo 2011 si fosse registrato, secondo quanto indicato nella più volte citata relazione di cui all'allegato 1, un miglioramento di alcuni risultati parziali (saldo positivo del risultato di competenza 2011, risultato positivo dell'equilibrio di parte corrente 2011, etc.) e, nonostante le azioni concrete poste in essere dal Commissario straordinario, finalizzate al contenimento delle spese, all'incremento delle entrate correnti e al riequilibrio della gestione finanziaria di competenza, quali:

- Approvazione del Regolamento disciplinante la alienazione dei beni immobili di proprietà comunale;
- Approvazione dei Piani Triennali 2012-14 e 2013-2015 delle alienazioni degli immobili di proprietà comunale, ex art. 58 D.L. 112/2008;
- Attuazione delle zone di sosta a pagamento (strisce blu) con realizzazione di maggiori entrate annue di € 48.000,00 per ciascuno degli esercizi 2012 e 2013;
- Affidamento, all'esito di esperimento di procedura ad evidenza pubblica, della gestione di due impianti sportivi comunali (campo sportivo e bocciodromo) con istituzione di nuove entrate di euro 28.200 su base annua e eliminazione delle spese fino ad allora sostenute per la manutenzione degli impianti (spese sostenute nel 2012: € 55.000,00 per la manutenzione del solo campo erboso);
- Risoluzione di n. 8 contratti di locazione passiva con riduzione di spesa corrente, su base annua, di euro 360 mila e trasferimento degli uffici comunali da sedi di proprietà privata in immobili di proprietà comunale;

- Rinegoziazione di contratti di prestazione di servizi (pulizia uffici comunali, manutenzione del verde pubblico) con riduzione di spesa corrente, su base annua, di euro 182 mila;
- Riduzione delle spese per patrocini legali attraverso l'affidamento della difesa dell'Ente nel contenzioso civile ed amministrativo, non assumibile interamente dall'unico avvocato interno, ad un unico legale convenzionato con attribuzione di un corrispettivo omnicomprendente;
- Aumento delle aliquote tributarie (IMU e addizionale IRPEF) al massimo consentito dalle norme vigenti;
- Aggiornamento delle tariffe servizi cimiteriali di quelle del servizio lampade votive cimiteriali;
- Approvazione delle misure organizzative per garantire la tempestività dei pagamenti ex art. 9 D.L. n. 78/2009 convertito. in L. n. 102/2009.

La situazione di bilancio continuò a presentare squilibri finanziari e criticità al punto tale che, in sede di salvaguardia degli equilibri di bilancio ex art.193 del D.lgs. 267/00 (di seguito TUEL), il Consiglio comunale, nel prendere atto dell'esistenza di un disavanzo, accertato in sede di conto consuntivo 2013, pari ad oltre 16 milioni di euro, della presenza di debiti fuori bilancio per oltre 2.7 milioni di euro e di una disponibilità di cassa inadeguata ai fini del rispetto dei termini di legge previsti per il pagamento ai fornitori, con conseguente continuo ricorso all'anticipazione di tesoreria, ritenne che le ordinarie misure di riequilibrio previste dall'Ordinamento fossero insufficienti e inadeguate a riportare la gestione in equilibrio e stabili, con deliberazione n. 82 del 29 settembre 2014, il ricorso all'adesione alla **procedura di riequilibrio finanziario pluriennale** (in seguito **PRFP**) ai sensi dell'art. 243-bis del TUEL.

Tale piano, corredato dal parere dell'organo di revisione, fu approvato con deliberazione del Consiglio comunale n. 114 del 29 dicembre 2014 (**Allegato 3**), senza ricorso al fondo di rotazione ex art. 243 ter del TUEL.

Il PRFP in parola fu oggetto di successive rimodulazioni, a mezzo di svariate delibere del Consiglio comunale, da ultimo la n. 51 del 31/08/2015, e del Commissario prefettizio, nominato a seguito delle dimissioni del sindaco rese in data 3 maggio 2016, con Delibera n. 4 del 6/06/2016.

A conclusione delle interlocuzioni con la competente Commissione presso il Ministero dell'Interno, quest'ultima dichiarò, nelle considerazioni conclusive, che *“il Piano del comune di Marano appare conforme ai contenuti richiesti dalle disposizioni normative di riferimento ed alle indicazioni contenute nelle Linee guida elaborate dalla Corte dei Conti che vanno lette alla luce dell'evoluzione normativa dell'armonizzazione contabile e dei recenti interventi normativi. Il piano, nel suo complesso, secondo una valutazione ex ante, presenta una ragionevole probabilità di raggiungimento del risanamento finanziario”*.

La Corte dei Conti, Sezione di controllo regionale per la Campania, a seguito di numerose interlocuzioni e supplementi istruttori richiesti al Comune di Marano, dispose la convocazione dello stesso Comune in adunanza pubblica, che si tenne il 7 marzo 2018.

A seguito di tale adunanza, la citata sezione deliberava il diniego del PRFP con deliberazione n. 52/2018 (**Allegato 4**), depositata il 4/04/2018, valutandone *“la non congruenza ai fini del riequilibrio”*.

Il Comune di Marano, con deliberazione della Commissione Straordinaria³ n. 80 del 23/04/2018 avente ad oggetto “*presa d’atto della Deliberazione della Corte dei Conti n. 52/2018 di diniego del PRFP del Comune di Marano di Napoli approvato con deliberazione n. 114/2014 del Consiglio Comunale*”, impugnò la deliberazione n. 52/2018 innanzi alle Sezioni Riunite della Corte dei Conti, in sede giurisdizionale, chiedendone l’annullamento.

Tale ricorso venne discusso nell’udienza del 13 giugno 2018 e, in data 11/09/2018, fu notificata al Comune di Marano la sentenza n. 24/2018/EL del 06/09/2018 delle Sezioni Riunite della Corte dei Conti – in sede giurisdizionale in speciale composizione, di rigetto del ricorso proposto dall’ente per l’annullamento della deliberazione n. 52/2018 della Corte dei Conti, sezione regionale della Campania.

Si rendeva a quel punto necessario porre in essere il disposto di cui all’art. 243 *quater*, comma 7, del TUEL, il quale recita che: “*il diniego dell’approvazione del piano...comporta l’applicazione dell’articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 149 del 2011, con l’assegnazione al Consiglio dell’ente, da parte del Prefetto, del termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto*”.

Infatti, sulla scorta della Relazione dell’Organo di revisione, con deliberazione n. 204 del 16/10/2018 (**Allegato 5**) la Commissione Straordinaria dichiarò lo **stato di dissesto finanziario** del Comune di Marano ex art. 246 del D.lgs. n. 267/2000, avendo riscontrato la presenza dei presupposti indicati nell’art. 244 del TUEL e, nello specifico, tra gli altri, scarsa capacità di smaltire i residui, utilizzo di poste di natura straordinaria per finanziare spese correnti, consistenti debiti fuori bilancio, elevata formazione di residui attivi di nuova formazione provenienti dalla gestione di competenza, indice di una bassa e lenta capacità di riscossione, assenza di liquidità derivante da una difficile gestione di cassa e ricorso costante ad anticipazioni di tesoreria, etc..

Nel frattempo, come sopra evidenziato, il Comune di Marano risultava sciolto a mezzo del D.P.R. 9 giugno 2016 e l’attività della Commissione straordinaria nominata, con D.P.R. 30 dicembre 2016, inizialmente per un periodo di 18 mesi, era stata prorogata di ulteriori 6 mesi, con D.P.R. 13 aprile 2018.

Con D.P.R. dell’8/02/2019, notificato il 25/02/2019, fu poi nominato l’**Organo Straordinario di Liquidazione** (di seguito **OSL**), insediatosi il 27/02/2019, incaricato dell’amministrazione della gestione e dell’indebitamento pregresso, nonché dell’adozione di tutti i provvedimenti inerenti all’estinzione dei debiti pregressi dell’ente.

Si precisa che **non risulta**, agli scriventi Ispettori, che l’OSL, alla data di chiusura dell’ispezione cui si riferisce la presente relazione, abbia provveduto alla predisposizione del rendiconto della gestione previsto dall’art. 256, comma 11, del TUEL⁴.

Nel frattempo, in esito alle elezioni amministrative del 21/10/2018 (turno di ballottaggio tenutosi il 4/11/2018), venne eletto Sindaco il Sig. R.V..

Tra gli atti di maggiore rilevanza posti in essere nel corso della gestione del Sindaco, vi è la deliberazione della Giunta Comunale n. 52 del 26/04/2019, con la quale fu approvato l’Atto di

³ Nominata, come sopra evidenziato, inizialmente per un periodo di 18 mesi, con il D.P.R. 30 dicembre 2016, prorogata, di ulteriori sei mesi, a mezzo del D.P.R. 13 aprile 2018.

⁴ Entro il termine di sessanta giorni dall’ultimazione delle operazioni di pagamento, l’organo straordinario della liquidazione è tenuto ad approvare il rendiconto della gestione ed a trasmetterlo all’organo regionale di controllo ed all’organo di revisione contabile dell’ente, il quale è competente sul riscontro della liquidazione e verifica la rispondenza tra il piano di estinzione e l’effettiva liquidazione.

indirizzo per l'esternalizzazione del servizio idrico integrato, servizio che, come si vedrà in prosieguo, costituisce una delle criticità gestionali dell'Ente, posto il basso grado di copertura dei costi e la scarsa capacità di riscossione delle bollette emesse;

Altro atto di particolare importanza è costituito dalla Deliberazione del Consiglio comunale n. 35 dell'8/05/2019 (**Allegato 6**), con la quale fu approvata l'ipotesi di Bilancio stabilmente riequilibrato 2019-2021, ai sensi dell'art. 259 del TUEL, che sarà oggetto di considerazione nell'ambito della presente relazione.

Il Ministero dell'Interno, con nota prot. 22073 del 6/02/2020 (**Allegato 7**), sulla base del parere favorevole reso dalla Commissione per la stabilità finanziaria degli Enti Locali, nella seduta del 29 gennaio 2020, approvò l'ipotesi di Bilancio stabilmente riequilibrato 2019/2021, decretando che *“è riconosciuta validità ai provvedimenti di risanamento adottati dal Comune di Marano di Napoli, attesa la capacità degli stessi di assicurare una stabile gestione finanziaria ai sensi dell'art.259 del TUOEL. L'ente ha a tal fine predisposto un'ipotesi di bilancio idonea ad assicurare u equilibrio finanziario ed economico, unitamente all'adozione dei provvedimenti conseguenti alle prescrizioni di cui al presente decreto, che sono da ritenersi indispensabili”*.

Tra le principali prescrizioni che il Comune di Marano fu chiamato a rispettare, ai fini del risanamento finanziario, figurano:

- Spesa di Personale. Divieto di rideterminare in aumento la dotazione organica, controllo sulle assunzioni da parte della Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, contenimento, della spesa del personale a tempo determinato nei limiti di legge vigenti, etc.;

- Entrate Tributarie ed Extra-tributarie. Adozione delle aliquote massime previste dalla legge per IMU e TASI, Addizionale Comunale Irpaf, ICP e Diritti sulle pubbliche affissioni, Tosap; applicazione e riscossione della TARI in modo da assicurare la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio, applicazione e riscossione del canone per la raccolta e la depurazione delle acque attenendosi alle delibere Cipe, garantendo la copertura del servizio Acquedotto e dei servizi a domanda individuale ai limiti di legge, adeguamenti per i diritti di segreteria e dei contributi per il rilascio dei permessi a costruire;

- Gestione del patrimonio. Adozione dei provvedimenti organizzativi necessari ai fini di una rapida definizione delle pratiche di condono edilizio; in merito alle unità immobiliari destinate ad abitazione e agli altri beni immobili dati in locazione e in comodato, applicazione e riscossione dei canoni a norma di legge o adeguamento degli stessi ai prezzi di mercato;

- Attività di accertamento e riscossione delle entrate. Tempestiva adozione dei provvedimenti necessari a garantire il regolare espletamento delle attività di accertamento e riscossione delle entrate, e dei provvedimenti finalizzati al miglioramento dell'attività di riscossione delle entrate;

- Riduzione delle spese correnti.

a) Spesa del Personale. Determinazione del trattamento economico spettante al personale dipendente nel rispetto delle leggi vigenti e del CCNL/CCDI;

b) Gestione dei Servizi. Adozione dei provvedimenti necessari per la riorganizzazione con criteri di efficienza di tutti i servizi erogati con l'obiettivo minimo di non aggiungere ulteriori perdite, valutando forme di gestione che assicurino maggiore efficienza ed economicità;

c) Spese varie di Funzionamento. Rispetto della normativa vigente in relazione a indennità, gettoni, compensi, incarichi di consulenza, studio e ricerca, contenimento delle spese per locazioni passive e dei costi di manutenzione degli immobili, etc.;

- Gestione Contabile. Il rispetto dei vincoli di finanza pubblica, la riduzione della spesa di personale, il rispetto del principio per il quale entrate a carattere non ricorrente devono finanziare spese correnti di uguale natura al fine di non pregiudicare gli equilibri di bilancio, la corrispondenza delle entrate vincolate con le finalizzate spese avendo cura di impegnare la spesa solo dopo l'effettivo accertamento della relativa entrata, valutare il complesso delle risorse necessarie per la liquidazione della massa passiva e trasferire risorse all'OSL proveniente dalla vendita del patrimonio disponibile, prevedere nei bilanci di competenza le risorse necessarie per il completo risanamento dell'ente;

Con deliberazione n. 22 del 24/02/2020, ad oggetto *Approvazione Bilancio di Previsione 2019/2021. Prescrizioni del Ministero dell'Interno, Dipartimento per gli affari interni e territoriali, Direzione centrale della Finanza Locale*, il Consiglio Comunale di Marano di Napoli, nell'approvare nuovamente, alla luce delle variazioni di bilancio nel frattempo intervenute, il bilancio di previsione 2019/2021, già approvato con la citata Delibera 35/2019, di cui all'allegato 6, recepiva, altresì, le indicazioni del Ministero dell'Interno, formulate con la citata nota prot. 22073 del 6/02/2020, di cui all'allegato 7, per il risanamento del dissesto finanziario.

Come anticipato, con D.P.R. del 18/06/2021, pubblicato in G.U. Serie Generale n. 170 del 17-07-2021, il Consiglio comunale di Marano, sulla base della relazione del Ministro dell'Interno in data 10 giugno 2021, veniva nuovamente sciolto ex art. 143 del D.lgs n. 267/00 e veniva contestualmente nominata la Commissione Straordinaria per la gestione dell'Ente per 18 mesi, ulteriormente prorogati di 6 mesi con D.P.R. 12/10/2022.

Tra i primi atti di particolare rilevanza posti in essere dalla Commissione straordinaria vi è la Deliberazione, con i poteri del Consiglio comunale, n. 9 dell'1/09/2021, riguardante l'approvazione del Rendiconto della Gestione – Esercizio 2020, che chiude con un disavanzo di - €10.434.227,18.

Con la stessa delibera viene approvato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale ex art. 243 bis del D.lgs 267/00.

Con successiva Deliberazione della stessa Commissione Straordinaria, sempre con i poteri del Consiglio comunale, n. 52 del 25/11/2021 (**Allegato 8**) è stato approvato il PRFP di durata decennale, evidenziando una massa passiva da ripianare pari a euro 11.349.441,78 quale risultante della somma del suddetto disavanzo 2020, cui aggiungere i debiti fuori bilancio da riconoscere pari a euro 915.214,59.

In merito a tale deliberazione, la Corte dei Conti – Sezione regionale di controllo per la Campania, con nota prot. 1318 del 24/02/2023, facendo seguito alla relazione ministeriale acquisita dalla stessa Corte dei Conti al proprio prot. 6088 in data 13/10/2022, chiedeva al Comune e all'OSL di *adeguatamente relazionare in ordine alle cause del disavanzo di amministrazione scaturente dall'approvazione del rendiconto 2020 pari a - 10.434.227,18 euro*.

Il Comune di Marano, con nota prot. 9320 del 15/03/2023, riscontrava la richiesta della Corte dei Conti, ripercorrendo le principali vicende di ordine amministrativo e contabile che lo hanno interessato a partire dal 2009 e le principali motivazioni alla base del dissesto e della conseguente necessità, per la Commissione straordinaria, di predisporre il Piano di riequilibrio finanziario pluriennale, sul quale è chiamata a pronunciarsi la Corte dei Conti, incentrato sulla esternalizzazione del servizio idrico e sulla riscossione dei tributi.

Detto Piano, a distanza di oltre 2 anni dall'approvazione da parte della Commissione straordinaria, è tuttora sospeso, in attesa di pronuncia definitiva da parte della Corte dei Conti e del Ministero dell'Interno.

Nel frattempo, atteso il tempo trascorso, il contesto si è modificato e le dinamiche gestionali si sono evolute.

Come anticipato, in riferimento al periodo 2018-2022, è stata resa, in data 16/03/2023, una sola relazione ex art.4 del D.lgs 149 del 2011 (**Allegato 9**), benché il Comune sia stato amministrato prima dal Sindaco, in carica per il periodo novembre 2018-giugno 2021, e poi dalla citata Commissione straordinaria, per il restante periodo.

L'attuale sindaco è stato eletto in esito alle elezioni amministrative del 14/15 maggio 2023, segnatamente in sede di ballottaggio tenutosi il 29 maggio 2023.

Come si desume facilmente dalla lettura del presente paragrafo, la vita amministrativa del Comune di Marano di Napoli è stata e continua ad essere, quantomeno nell'ultimo decennio, ma anche in precedenza, seppur forse in misura minore, molto travagliata, attraversata da scioglimenti per infiltrazioni mafiose, dichiarazioni di dissesto, piani di riequilibrio che non hanno passato il vaglio della Corte dei Conti soprattutto per la scarsa attendibilità dei dati ivi esposti e piani di riequilibrio non operativi in quanto non approvati dagli organi competenti, etc..

Nel prosieguo della presente relazione, si darà conto dell'operato dell'amministrazione dell'ente locale in riferimento alle decisioni assunte ed alle connesse risultanze amministrative e contabili dell'ultimo quinquennio (2018-2022).

Si è ritenuto comunque necessario, per esigenze di contestualizzazione, allargare l'orizzonte temporale e ripercorrere descrittivamente, per un periodo più ampio dell'ultimo quinquennio, le principali vicende che hanno interessato la vita dell'Ente.

1.3 – Regolamento sull'ordinamento generale dei servizi e degli uffici e struttura organizzativa.

Il *Regolamento sull'ordinamento generale dei Servizi e degli Uffici* del Comune di Marano è stato approvato con deliberazione della Commissione straordinaria n. 29 in data 16/04/2013, integrato con atto della Giunta comunale n.31 del 15/10/2023, oggetto di modifica con deliberazione del Commissario straordinario n. 54 del 21/10/2016, con particolare riferimento alla possibilità di conferire incarichi di direzione di Unità organizzative complesse a personale assunto a tempo indeterminato, appartenente alla categoria D, **solo nel caso in cui** l'Ente non disponga di personale interno di qualifica dirigenziale.

L'attuale struttura organizzativa dell'Ente (**Allegato 10**), è quella approvata con delibera della Giunta comunale n.7 dell'8/02/2024, recante modifiche alla struttura organizzativa dell'Ente.

Per chiarezza espositiva, anche nel caso della struttura organizzativa appare utile ripercorrere brevemente le vicende che hanno portato alla formalizzazione dell'attuale organigramma, approvato, come detto con la delibera della Giunta comunale n.7 dell'8/02/2024.

La Commissione straordinaria, con delibera n.15 del 22/09/2021, ha approvato la **modifica dello Statuto dell'Ente**, prevedendo, *a seguito del mutato contesto interno ed esterno*, la soppressione dell'area della dirigenza, *al fine di consentire una rimodulazione della struttura organizzativa in maniera più efficace ed efficiente, in relazione anche alle compromesse capacità economico-finanziarie dell'Ente, nonché per realizzare l'obiettivo di contenimento dei costi e di riduzione della spesa di personale* in modo da *ridisegnare una struttura organizzativa ed un organigramma adeguati alle esigenze funzionali del Comune, per meglio rispondere alle aspettative della collettività*.

In applicazione della modifica statutaria, la Commissione straordinaria, con i poteri della Giunta comunale, con successiva deliberazione n. 21 del 6/10/2021, ha approvato la riorganizzazione

della struttura organizzativa dell'Ente, prevedendo la sostituzione delle Aree con la costituzione di Settori, quali strutture organizzative di massime dimensioni, suddivisi come segue:

- Settore I - Affari generali e demografici;
- Settore II - Servizi alla persona;
- Settore III – Ragioneria;
- Settore IV - Programmazione e risorse umane;
- Settore V – Tributi;
- Settore VI - Lavori pubblici e manutenzioni;
- Settore VII – Urbanistica;
- Unità staff - Comando polizia municipale.

Con successivi provvedimenti nn. 6/2021, 6/2022 e 1/2023 la Commissione straordinaria ha nominato i responsabili dei Settori, titolari di Posizione organizzativa.

L'organigramma definito con la citata deliberazione n. 21 del 6/10/2021, pur essendo stato interessato da successive modifiche, che non ne hanno comunque alterato l'essenza strutturale, a parte la ridenominazione del Settore III da Ragioneria a Gestione Bilancio, corrisponde a quello attualmente vigente, approvato, come detto, con delibera della Giunta comunale n.7 dell'8/02/2024.

SETTORI	SERVIZI	UFFICI
SETTORE I AFFARI GENERALI E DEMOGRAFICI	I. AFFARI GENERALI	I. Segreteria, organi istituzionali e Giudice di Pace (Del. C.S. nr. 24/2023) II. Ufficio Legale III. Contratti IV. Albo e notifiche V. Protocollo e archivio – Centralino e Custodi VI. Transizione Digitale
	II. DEMOGRAFICI	I. Elettorale e leva II. Stato civile III. Anagrafe, AIRE IV. Statistica
SETTORE II SERVIZI ALLA PERSONA	I. SERVIZI SOCIALI	I. Servizio sociale professionale e segretariato sociale II. Ufficio di Piano
	II. PUBBLICA ISTRUZIONE	I. Pubblica istruzione II. Cultura e eventi sportivi III. Politiche giovanili e informagiovani, pari opportunità

SETTORE III GESTIONE BILANCIO	I. ENTRATE E SPESE	I. Entrate, accertamenti e reversali II. Spese e dichiarazioni fiscali, impegni e mandati e gestione Iva
	II.ECONOMATO, RENDICONTAZIONE E SPESE	I. Economato e provveditorato II. Inventario beni mobili III. Rendicontazioni e spese / Giudice di Pace (Del. C.S. nr. 24/2023)
SETTORE IV PROGRAMMAZIONE E RISORSE UMANE	I.PROGRAMMAZIONE FINANZIARIA E CONTABILITÀ	I. Programmazione e rendicontazione economica e finanziaria e dichiarazioni fiscali II. Controllo di gestione e degli equilibri economico finanziari
	II.TRATTAMENTO ECONOMICO GIURIDICO DEL PERSONALE	I. Gestione giuridica personale - Pensioni - Giudice di Pace (Del. C.S. nr. 24/2023) II. Trattamento economico personale

SETTORE V TRIBUTI	I.TRIBUTI	I. IMU – TASI II. Tributi minori e TARI canone unico patrimoniale
	II.ACQUEDOTTO	I. Acquedotto riscossioni
	III. ATTIVITÀ PRODUTTIVE	I. Suap (fino al 31.12.2023)

SETTORE VI LAVORI PUBBLICI E MANUTENZIONI	I.LAVORI PUBBLICI	I. PICS – PNRR II. Piani e progetti e programmi OO.PP. III. Ufficio Appalti IV. Espropri
	II.AMBIENTE	I. Igiene urbana/Ambiente II. Verde pubblico
	III.MANUTENZIONI	I. Manutenzione patrimonio comunale/ Giudice di Pace (Del. C.S. nr. 24/2023)

		II. Manutenzione patrimonio scolastico
SETTORE VII URBANISTICA	I. EDILIZIA PRIVATA E CONTROLLO DEL TERRITORIO	I. Permessi II. Condono III. CILA – CIL ecc. IV. Abusivismo edilizio
	II. URBANISTICA	I. PUC e pianificazione II. Vincoli certificazioni III. Gestione Utenze energetiche: telefonia, energia elettrica gas e reti internet IV. Innovazione tecnologica e gestione reti
SETTORE VII URBANISTICA	III. PATRIMONIO	I. Amministrazione e gestione tutto il patrimonio compreso impianti sportivi/ Giudice di Pace (Del. C.S. nr. 24/2023) II. Gestione beni confiscati III. Gestione servizi cimiteriali
	IV. ATTIVITÀ PRODUTTIVE	II. Suap (dal 01.01.2024)
UNITÀ STAFF COMANDO POLIZIA MUNICIPALE	I. POLIZIA MUNICIPALE	I. Polizia stradale, viabilità, centrale operativa II. Polizia Giudiziaria III. Polizia Edilizia IV. Polizia Amministrativa, ambientale e mortuaria, commerciale e supporto al Suap V. Nucleo informativo, Notifiche, accertamenti anagrafici VI. Segreteria Comando, Servizio gestione del personale, Programmazione, protocollo, atti venatori, atti PS VII. Atti amministrativi, Mezzi tecnici VIII. Prevenzione e sicurezza stradale, Segnaletica ed Educazione stradale IX. CED, contravvenzioni, cassa e ruolo X. Infortunistica stradale, ricorsi, Contenzioso e rimozioni
	II. PROTEZIONE CIVILE	I. Amministrazione Generale II. Monitoraggio territoriale, Edilizia pubblica III. Monitoraggio edilizia privata IV. Programmazione piani territoriali

	III.DATORE DI LAVORO	I. Datore di lavoro
--	----------------------	---------------------

CAPITOLO II

LE DINAMICHE DI GESTIONE DEL SISTEMA DI BILANCIO

2.1 - Iter e tempistiche di approvazione dei documenti di bilancio.

Prima di procedere all'analisi della situazione finanziaria dell'Ente, è stato verificato il rispetto dei termini per l'approvazione dei bilanci: previsionale, rendiconto e consolidato⁵.

Nella tabella 1, per il periodo 2018-2023, sono riportati gli estremi delle deliberazioni di Consiglio comunale e della Commissione straordinaria, con le quali sono stati approvati i documenti contabili in questione, nonché il termine di anno in anno previsto per l'approvazione stessa. Viene inoltre indicato il numero dei giorni che intercorrono fra la scadenza per adempiere e la data della eventuale avvenuta regolarizzazione tardiva mediante delibera di Consiglio Comunale o della Commissione Straordinaria. Mentre, viene altresì riportato il numero delle assunzioni poste in essere nelle more della regolarizzazione, al fine di verificare il rispetto dell'art. 9, comma 1-*quinquies*, del D.L. 113/2016 che ha stabilito, nel caso di mancato rispetto dei termini previsti per l'approvazione dei bilanci nonché del mancato invio, entro trenta giorni dal termine previsto per l'approvazione, dei relativi dati alla BDAP, il divieto di assumere “*personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale*”, salvo “*assunzioni di personale a tempo determinato necessarie a garantire l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza, nonché l'esercizio delle funzioni di protezione civile, di polizia locale, di istruzione pubblica, inclusi i servizi, e del settore sociale, nel rispetto dei limiti di spesa previsti dalla normativa vigente in materia*”⁶. Il ritardato invio dei dati alla BDAP è inoltre normato dal novellato comma 4 dell'art. 161 TUEL che sospende i pagamenti delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno agli enti locali, nel caso siano decorsi trenta giorni dal termine previsto per l'approvazione dei bilanci.

⁵ In particolare, l'art. 151 del TUEL, fissa al 31 dicembre il termine per la deliberazione da parte degli enti locali del bilancio di previsione, riferito ad un orizzonte temporale almeno triennale, con possibilità del differimento del termine con decreto del Ministro dell'interno, mentre l'articolo 162 del TUEL, stabilisce che il bilancio di previsione finanziario comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi, osservando i principi contabili generali e applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni. Lo stesso art. 151 co. 7 e l'art. 227 del TUEL invece individuano nel 30 aprile dell'anno successivo, il termine entro il quale deve essere deliberato il rendiconto della gestione da parte dell'organo consiliare. Mentre il termine per il bilancio consolidato, secondo quanto statuito dall'art. 151 co. 8 del TUEL, è il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento, da redigere secondo il principio contabile n. 4/4 di cui al D. Lgs. n. 118/2011.

⁶ Disposizione introdotta dal DL 9 giugno 2021 n. 80.

Tabella 1 – Tempistica di approvazione dei bilanci e assunzioni di personale.

	Esercizio	Tipologia di documento contabile	Termine normativo	Delibera di Consiglio o del Commissario Straordinario	Invio alla BDAP	Periodo tra termine normativo e data di delibera di CCo CS	
						Giorni di differenza	Numero di assunzioni effettuate nel periodo
1	2018	Bilancio di previsione	31/03/2018 ⁷	CS 77 - 14/4/2018	04/05/2018	14	0
2		Rendiconto	30/04/2019	CC 38 - 16/05/2019	05/06/2019	16	0
3		Bilancio Consolidato	30/09/2019	Non approvato ⁸	Non inviato	n.d.	n.d.
4	2019	Bilancio di previsione	31/03/2019 ⁹	CC 35 - 08/05/2019	18/12/2020	38	0
5		Rendiconto	30/06/2020 ¹⁰	CC 67 - 19/10/2020	27/10/2020	111	0
6		Bilancio Consolidato	30/11/2020 ¹¹	CC 92 - 29/12/2020	04/01/2021	29	0
7	2020	Bilancio di previsione	31/10/2020 ¹²	CC 73 - 29/10/2020	04/11/2020	-2	0
8		Rendiconto	31/05/2021 ¹³	CS 09 - 01/09/2021	07/09/2021	93	3
9		Bilancio Consolidato	30/09/2021	CS 38 - 22/10/2021	28/10/2021	22	0
10	2021	Bilancio di previsione	31/07/2021 ¹⁴	CS 37 - 22/10/2021	30/10/2021	83	0
11		Rendiconto	16/07/2022 ¹⁵	CS 25 - 16/05/2022	11/05/2022 ¹⁶	-61	0
12		Bilancio Consolidato	30/09/2022	CS 69 - 29/09/2022	30/09/2022	-1	0

⁷ D.M. Ministero dell'interno del 09.02.2018.

⁸ La deliberazione di giunta comunale n. 114 del 26.09.2019 non ha individuato alcuna entità da inserire nel perimetro di consolidamento e pertanto non si è proceduto all'approvazione bilancio consolidato.

⁹ D.M. Ministero dell'interno del 25.01.2019.

¹⁰ Art. 107 comma 1 D.L. 18/2020.

¹¹ art. 110 D.L. n. 34/2020.

¹² D.M. Ministero dell'interno del 30.09.2020.

¹³ art. 3 comma 1 D.L. 56/2021.

¹⁴ art. 52 comma 2 D.L. 73/2021 per gli enti locali che hanno incassato le anticipazioni di liquidità di cui al D.L. 35/2013, il termine è differito al 31 luglio 2021.

¹⁵ In riferimento al rendiconto 2021, l'art. 40 comma 5-bis del D.L. 50/2022 ha disposto la mancata applicazione delle restrizioni connesse al mancato rispetto dei termini di approvazione dei rendiconti previsti in materia di assunzioni dall'articolo 9, comma 1-quinquies, del DL n. 113/2016, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 160/2016.

¹⁶ Secondo quanto affermato dagli uffici in fase istruttoria, "l'invio alla BDAP del rendiconto 2021 è avvenuto indicando quale organo "Approvato dal Commissario" (l'organo deliberante che adotta lo schema di bilancio è il medesimo che lo approva) e il sistema forniva la comunicazione di corretto adempimento".

13	2022	Bilancio di previsione	31/08/2022 ¹⁷	CS 45 - 22/06/2022	26/06/2022	-70	0
14		Rendiconto	30/04/2023	CS 35 - 10/05/2023	05/06/2023	10	0
15		Bilancio Consolidato	30/09/2023	CC 24 - 07/11/2023	29/11/2023	38	0
16	2023	Bilancio di previsione	15/09/2023 ¹⁸	CS 58 - 29/05/2023	30/05/2023	-109	0

Fonte: elaborazione su dati forniti dall'ente.

Anzitutto, emerge la tendenza, almeno fino al 2021, a **tardare l'adozione dei documenti contabili** in violazione dei termini previsti dalla normativa e dalle deroghe operate dal legislatore (eccezion fatta per il bilancio di previsione 2020-2022), mostrandosi quale indice di un non elevato livello di accuratezza nell'espletamento degli adempimenti contabili, formali e sostanziali. La tendenza è invertita a partire dal 2022 dove però si conferma un leggero ritardo nell'approvazione dei due documenti consuntivi dell'esercizio 2022: rendiconto e bilancio consolidato.

L'importanza di approvare il rendiconto entro i termini normativamente previsti, a differenza del bilancio di previsione comunque "*tutelato*" dall'esercizio provvisorio contemplato all'art. 163 del TUEL, è più volte ricordata dalla giurisprudenza contabile. In particolare, il rendiconto "*rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, poiché contiene informazioni comparative e misura i valori della previsione definitiva attraverso il confronto con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni*" (Corte dei Conti sez. contr. Sicilia, Deliberazione n. 96/2023/PRSP; Corte dei Conti sez. contr. Veneto, Deliberazione n. 25/2022/PRSP). Risulta pertanto essenziale il rispetto dei termini previsti per l'approvazione dei documenti contabili, poiché essi sono funzionali al corretto svolgimento del ciclo di bilancio in ognuna delle sue fasi, di programmazione, gestione e rendicontazione.

Per quanto concerne il rispetto dell'art. 9, comma 1-quinquies, del D.L. 113/2016, si rileva che l'ente **non ha effettuato** assunzioni a qualsivoglia titolo intercorso tra la scadenza normativa e la data di adozione del provvedimento, eccezion fatta per n. 3 assunzioni effettuate nelle more dell'adozione del rendiconto 2020. Le stesse si riferiscono a tre unità a tempo pieno e determinato con data di sottoscrizione contratto nel luglio 2021 aventi inquadramento professionale di "*istruttore direttivo assistente sociale*" e pertanto **nell'alveo** della flessibilità introdotta dal D.L. 80/2021.

¹⁷ D.M. Ministero dell'interno del 28.07.2022.

¹⁸ Disposta con l'articolo 1, comma 775, della Legge 29 dicembre 2022, n.197.

CAPITOLO III**IL BILANCIO DI PREVISIONE****3.1 – Previsioni iniziali e variazioni.**

L'art. 151 del TUEL stabilisce l'obbligo per gli enti locali di approvare entro il 31 dicembre di ogni anno il bilancio di previsione per l'esercizio successivo, in riferimento ad un orizzonte temporale almeno triennale e sulla base delle linee strategiche contenute nel documento unico di programmazione, osservando i principi contabili generali ed applicati allegati al decreto legislativo n. 118/2011. I termini, come evidenziato nel paragrafo precedente, possono essere differiti con decreto del Ministero dell'Interno. Il comma 3 dell'articolo 151, così come l'art. 162 del TUEL, riferiscono che il bilancio di previsione triennale comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato, che costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale, e le previsioni di competenza degli esercizi successivi. Fondamentale ricordare che il comma 6 dell'art. 162 specifica che: *“il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità”*.

Il bilancio di previsione finanziario è composto da due parti, relative rispettivamente all'entrata ed alla spesa ed è redatto secondo lo schema previsto dall'allegato n. 9 del decreto n.

118/2011. La struttura del bilancio è specificata all'art. 165 del TUEL, mentre gli allegati al bilancio sono individuati all'art. 172¹⁹ e all'art. 11, comma 3, del D. lgs. 118/2011²⁰.

Nel seguente grafico si evidenziano le entrate e le spese complessive in termini di competenza e di cassa, previste nei bilanci di previsione iniziali dall'esercizio 2018 a quello 2023, unitamente al fondo di cassa presunto ad inizio e fine anno.

Grafico 1 – Importi principali bilanci di previsione 2018 -2022.

¹⁹ a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al bilancio di previsione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;

b) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;

c) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;

d) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia;

e) il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno.

²⁰ a) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;

b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;

c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;

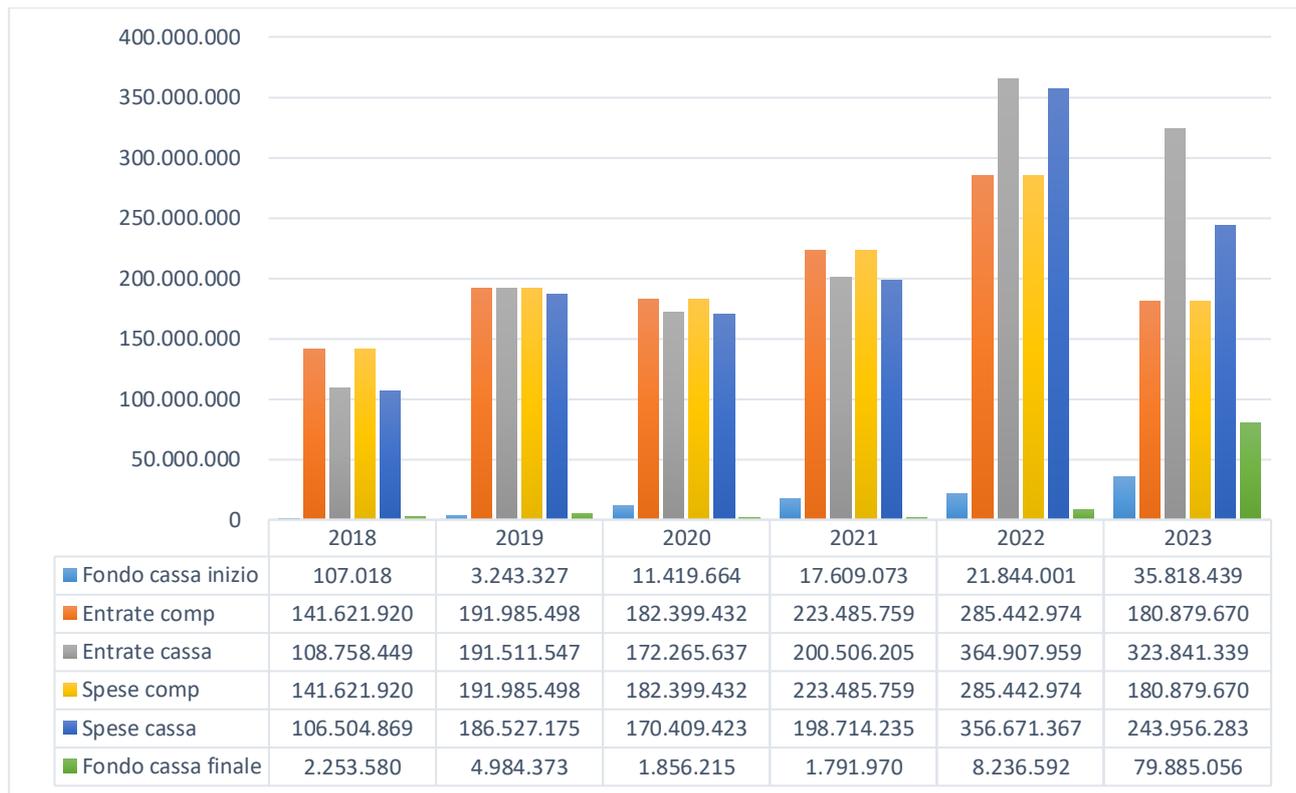
d) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;

e) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;

f) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;

g) la nota integrativa redatta secondo le modalità previste dal comma 5;

h) la relazione del collegio dei revisori dei conti.



Fonte: Bilanci di previsione forniti dall'ente (nel 2019 ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato).

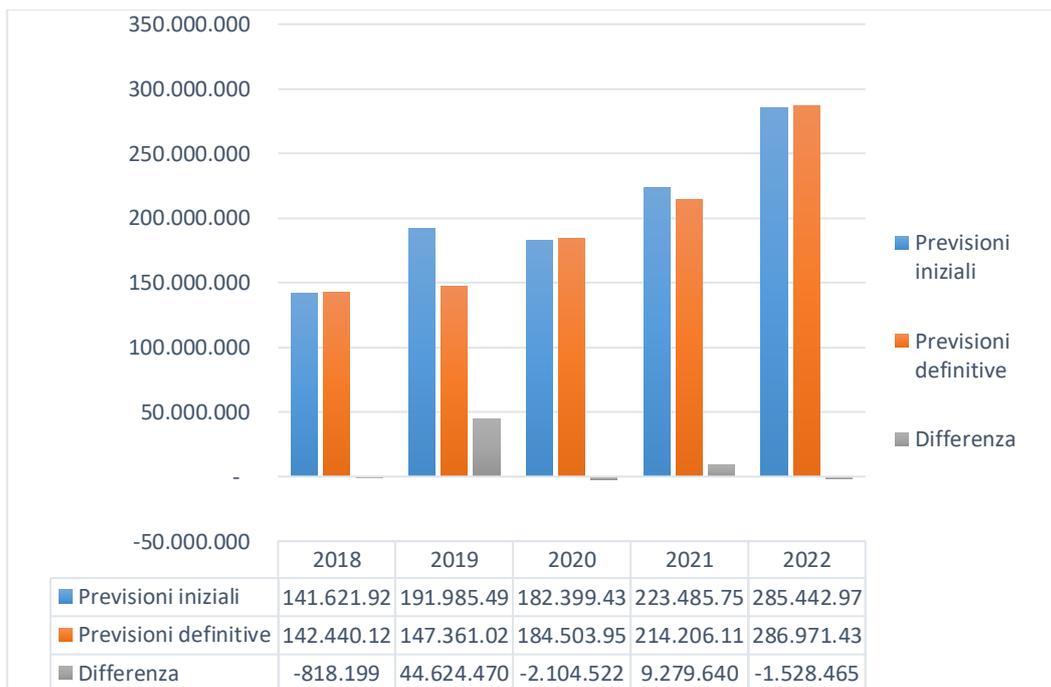
Dal grafico si evince che la dimensione complessiva dei bilanci di previsione è in tendenziale aumento fino al 2022 sia in termini di competenza (da € 141.621.920,49 del 2018 al picco di € 285.442.971,51 del 2022 registrando un incremento del 101,55%) che in termini di cassa (incremento nel quinquennio 2018-2022 per la parte entrata del 235,52% e per la parte spesa del 234,89%), eccezion fatta per una lieve flessione nel 2020 ed una decisa regressione nei valori del 2023.

Differente è l'andamento del fondo cassa finale presunto che registra valori altalenanti fino a pervenire nel 2022 a € 79.885.005,7. Con nota del 18.02.2024 (**Allegato 11**), l'ente, su richiesta degli scriventi, ha precisato che il valore del 2022 "è frutto di un disallineamento della previsione di cassa del titolo "9. Entrate per conto terzi e partite di giro" pari a € 150.051.276,42 rispetto alla previsione di cassa del titolo "7. Uscite per conto terzi e partite di giro" pari a € 108.506.115,06 con un saldo positivo di € 41.545.161,36 che ha inciso sul fondo cassa presunto finale". Si dirà più avanti, della contabilizzazione inerente alle partite di giro.

Secondo quanto sancito dall'art. 175 del TUEL, "il bilancio di previsione finanziario può subire variazioni nel corso dell'esercizio di competenza e di cassa sia nella parte prima, relativa alle entrate, che nella parte seconda, relativa alle spese, per ciascuno degli esercizi considerati nel documento". Le variazioni di bilancio sono di competenza dell'organo consiliare, salvo alcune eccezioni in cui vengono adottate dall'organo esecutivo in via d'urgenza salvo ratifica da parte dell'organo consiliare, e possono essere deliberate entro il 30 novembre fatte salve alcune variazioni che possono essere deliberate sino al 31 dicembre di ciascun anno.

Nei seguenti grafici, si comparano i valori del bilancio di previsione iniziali e definitivi, per competenza e per cassa, per tutti gli esercizi considerati, con rilevazione delle differenze.

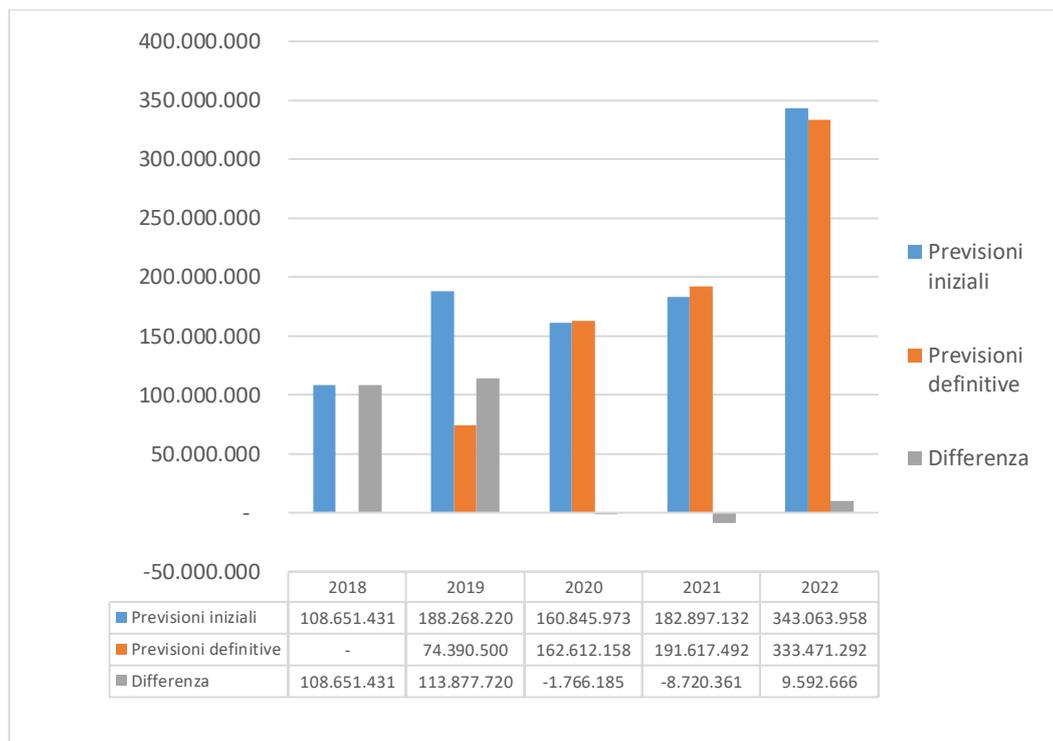
Grafico 2 – Bilancio di previsione valori iniziali e definitivi e differenze (competenza).



Fonte: elaborazione su dati BDAP.

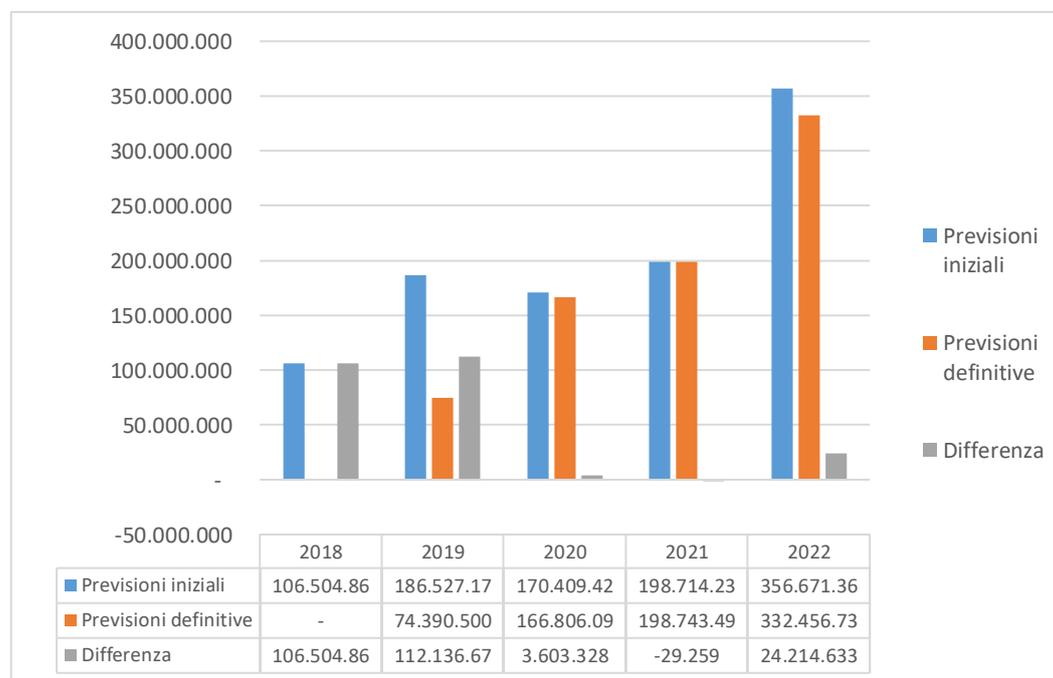
Mettendo a confronto i dati relativi ai bilanci di previsione iniziali con quelli relativi ai bilanci assestati, si può rilevare che, a seguito di tutti gli atti di variazione adottati nel corso degli esercizi, i totali generali del bilancio di previsione hanno subito un incremento negli anni 2018, 2020 e 2022 tra lo 0,54% e l'1,15% mentre risultano eccessivamente inferiori negli anni 2019 e 2021 (rispettivamente per € 44.624.470 (23,24%) ed € 9.279.640 (4,15%)). Le motivazioni di tali differenze verranno esplicitate più avanti nel paragrafo.

Grafico 3 – Bilancio di previsione valori iniziali e definitivi e differenze (cassa entrate).



Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Grafico 4 – Bilancio di previsione valori iniziali e definitivi e differenze (cassa spese).



Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Con particolare riguardo alla componente di cassa, si evidenzia uno scostamento ragguardevole *in deminutio* negli esercizi 2018 e 2019 (100% e circa il 60%), mentre per la parte entrata si registrano incrementi più contenuti per il bilancio di previsione definitivo nel 2020 e nel 2021 ed un assestato nel 2022 inferiore rispetto alle previsioni iniziali pari a € 9.592.666 (2,8%). Per

la parte spesa, stesso andamento verso il basso dell'asestato negli esercizi 2020 e 2022 con la variazione maggiore nell'ultimo anno per circa il 6, 8% (€ 24.214.633).

Prima di approfondire le motivazioni degli scostamenti del 2018 e del 2019, si riportano alcuni notazioni della giurisprudenza contabile in riferimento alle previsioni di cassa. Dapprima, la deliberazione n. 2/2021 della Sezione Autonomie e successivamente con la deliberazione n. 7/2023, richiamando il punto 9.4 del Principio applicato concernente la programmazione di bilancio - Allegato n. 4/1 al D.lgs. n. 118/2011²¹, ha precisato che: *“il rispetto di tale norma non può essere assolto attraverso semplificazioni computistiche, quale la semplice sommatoria dei residui alla competenza, in quanto ciò disattenderebbe i postulati di veridicità e attendibilità, presupponendo la certa realizzazione di tutti i crediti e di tutti i debiti nella prima annualità del bilancio. Inoltre, non sarebbe rilevabile il parametro di deficitarietà afferente «l'incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente»”*. Le previsioni di cassa delle entrate, secondo la Corte, vanno circoscritte, limitatamente ai crediti (tanto a residui, quanto a competenza) che si prevede verranno riscossi nell'esercizio di competenza, tenendo conto della media delle riscossioni degli ultimi anni, in modo da rappresentare compiutamente, e con elevata attendibilità, il flusso di entrata presumibile. Il gettito delle entrate che si presume di riscuotere andrà sommato alla giacenza iniziale di cassa e su tale sommatoria si potranno determinare le previsioni di cassa per la spesa, cioè le autorizzazioni al pagamento per singola unità elementare del bilancio o del Piano esecutivo di gestione (PEG), in modo da garantire un perfetto equilibrio tra flussi di entrata e di spesa, così come *“le stesse previsioni di cassa per la spesa del titolo 2° devono tener conto dei cronoprogrammi dei singoli interventi e delle correlate imputazioni agli esercizi successivi”*.

La relazione dei revisori allegata al bilancio di previsione 2018 già rimarcava che: *“la previsione di cassa non è stata calcolata in relazione al trend storico della riscossione”*, rilevando, altresì, la **non attendibilità** del saldo attivo di cassa previsto a fine esercizio e rammentando i singoli dirigenti e responsabili di servizi a partecipare alle proposte autorizzatorie di cassa ai fini dell'accertamento preventivo di cui all'art. 183 co. 8 del TUEL. Nel 2019 l'organo verificava che la previsione di cassa relativa all'entrata *“è stata calcolata tenendo conto delle presumibili maggiori riscossioni che l'ente intende perseguire”* e che *“le previsioni di riscossioni e pagamenti sono elaborate (teoricamente) in considerazione dei presumibili ritardi nella riscossione e nei pagamenti delle obbligazioni già esigibili”*, invitando nuovamente i responsabili a partecipare alle proposte autorizzatorie di cassa.

Per maggiore chiarezza espositiva, si riportano due tabelle riepilogative (rispettivamente per l'entrata e per la spesa), che danno atto, in relazione a ciascun titolo, delle previsioni iniziali e degli scostamenti registrati nell'esercizio, con rilevazione delle differenze:

²¹ Specifica il principio: *“se tutte le entrate e le spese esigibili fossero effettivamente riscosse e pagate nell'esercizio, le previsioni di cassa del bilancio annuale dovrebbero corrispondere alle previsioni di competenza e non si dovrebbero formare residui attivi e passivi. Considerato che le obbligazioni scadute possono non essere riscosse e pagate, a causa di ritardi nell'esecuzione di quanto dovuto, gli stanziamenti di competenza possono essere diversi dagli stanziamenti di cassa. Gli stanziamenti di cassa comprendono le previsioni di riscossioni e pagamenti in c/residui e sono elaborate in considerazione dei presumibili ritardi nella riscossione e nei pagamenti delle obbligazioni già esigibili”*.

Tabella 2 – Previsioni Entrate di competenza iniziali e definitive con differenze.

	2018			2019			2020			2021			2022		
	Prev iniziali	Prev definitive	differenza	Prev iniziali	Prev definitive	differenza	Prev iniziali	Prev definitive	differenza	Prev iniziali	Prev definitive	differenza	Prev iniziali	Prev definitive	differenza
Utilizzo avanzo presunto amm.ne	-	-	-	-	-	-	16.811.957	17.150.294	- 338.337	1.275.352	1.275.352	-	3.943.289	4.141.687	- 198.398
FPV	-	465.333	- 465.333	2.467.995	2.467.995	-	1.301.653	1.301.653	-	10.473.735	10.473.735	-	9.277.503	9.277.503	-
Titolo 1	30.899.691	30.899.691	-	30.135.568	34.131.662	- 3.996.094	30.235.004	30.235.004	-	31.451.476	31.451.476	-	31.983.388	31.983.388	-
Titolo 2	7.311.256	7.311.256	-	8.268.586	8.004.577	264.009	13.357.960	14.522.884	- 1.164.924	14.959.505	15.552.331	- 592.827	16.042.516	15.874.565	167.951
Titolo 3	13.253.425	13.378.175	- 124.750	13.590.345	12.859.491	730.854	10.745.288	10.745.288	-	11.634.588	11.634.588	-	11.205.538	11.223.530	- 17.992
Titolo 4	11.190.650	11.418.766	- 228.117	48.033.347	10.547.303	37.486.044	26.140.913	26.732.173	- 591.261	51.884.447	60.011.981	- 8.127.534	29.111.773	30.591.799	- 1.480.026
Titolo 5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Titolo 6	4.803.898	4.803.898	-	2.826.657	2.130.000	696.657	2.166.657	2.166.657	-	20.166.657	2.166.657	18.000.000	2.238.967	2.238.967	-
Titolo 7	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-
Titolo 9	39.163.000	39.163.000	-	51.663.000	42.220.000	9.443.000	46.640.000	46.650.000	- 10.000	46.640.000	46.640.000	-	146.640.000	146.640.000	-

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Tabella 3 – Previsioni Spesa di competenza iniziali e definitive con differenze.

	2018			2019			2020			2021			2022		
	Prev iniziali	Prev definitive	Differenza	Prev iniziali	Prev definitive	differenza	Prev iniziali	Prev definitive	differenza	Prev iniziali	Prev definitive	differenza	Prev iniziali	Prev definitive	differenza
Disavanzo amm.ne	1.379.120	1.379.120	-		1.379.120	- 1.379.120	1.712.736	1.712.736	-	500.000	500.000	-	1.103.803	1.103.803	-
Titolo 1	48.382.617	48.830.209	- 447.592	58.371.841	52.661.444	5.710.397	52.295.708	53.696.307	- 1.400.599	62.016.240	62.609.067	- 592.827	64.050.845	64.020.886	29.959
Titolo 2	15.473.323	15.843.931	- 370.608	44.678.449	13.828.256	30.850.192	28.770.995	29.464.918	- 693.923	58.947.062	67.074.596	- 8.127.534	36.276.681	37.835.105	- 1.558.424
Titolo 3			-			-			-			-			-
Titolo 4	2.223.861	2.223.861	-	2.272.208	2.272.208	-	17.979.993	17.979.993	-	20.382.456	2.382.456	18.000.000	2.371.645	2.371.645	-
Titolo 5	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-
Titolo 7	39.163.000	39.163.000	-	51.663.000	42.220.000	9.443.000	46.640.000	46.650.000	- 10.000	46.640.000	46.640.000	-	146.640.000	146.640.000	-

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Tabella 4 – Previsioni Entrate di cassa iniziali e definitive con differenze.

	2018			2019			2020			2021			2022		
	Prev iniziali	Prev definitive	Differenza	Prev iniziali	Prev definitive	differenza	Prev iniziali	Prev definitive	differenza	Prev iniziali	Prev definitive	differenza	Prev iniziali	Prev definitive	differenza
Fondo cassa all' 1/1	107.018		107.018	3.243.327	3.243.327	-		11.419.664	-11.419.664	17.609.073	17.609.073	-	21.844.001	21.844.001	-
Titolo 1	23.641.631		23.641.631	30.153.755		30.153.755	24.606.243	24.606.243	-	25.395.277	25.395.277	-	54.498.404	46.119.471	8.378.932
Titolo 2	3.919.726		3.919.726	8.268.586	490.000	7.778.586	15.932.617	17.097.541	- 1.164.924	15.837.316	16.430.143	- 592.827	26.539.001	25.828.696	710.305
Titolo 3	6.665.165		6.665.165	11.877.845	180.500	11.697.345	6.439.210	6.439.210	-	5.472.118	5.472.118	-	26.638.498	25.187.170	1.451.328
Titolo 4	598.532		598.532	48.033.347		48.033.347	25.639.233	26.230.494	- 591.261	53.543.059	61.670.593	- 8.127.534	41.945.682	42.893.581	- 947.899
Titolo 5			-			-			-			-	2.012.410	2.012.410	-
Titolo 6	128.389		128.389	3.271.687		3.271.687	5.564.582	5.564.582	-	1.106.657	1.106.657	-	5.501.654	5.501.654	-
Titolo 7	35.000.000		35.000.000	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-
Titolo 9	38.697.987		38.697.987	51.663.000	38.720.000	12.943.000	47.664.089	47.674.089	- 10.000	46.542.705	46.542.705	-	150.928.309	150.928.309	-

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Tabella 5 – Previsioni Spese di cassa iniziali e definitive con differenze.

	2018			2019			2020			2021			2022		
	Prev iniziali	Prev definitive	differenza												
Titolo 1	31.076.007		31.076.007	52.913.518	670.500	52.243.018	60.474.264	59.763.196	711.069	57.142.963	53.125.757	4.017.206	111.177.633	91.893.755	19.283.878
Titolo 2	666.013		666.013	44.678.449		44.678.449	26.534.043	23.631.784	2.902.259	58.608.816	62.655.280	-4.046.465	50.484.059	45.553.304	4.930.755
Titolo 3			-			-			-			-			-
Titolo 4	1.163.861		1.163.861	2.272.208		2.272.208	1.761.100	1.761.100	-	1.322.456	1.322.456	-	2.527.634	2.527.634	-
Titolo 5	35.000.000		35.000.000	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-	35.000.000	35.000.000	-
Titolo 7	38.598.988		38.598.988	51.663.000	38.720.000	12.943.000	46.640.015	46.650.015	-10.000	46.640.000	46.640.000	-	157.482.041	157.482.041	-

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Con riguardo alle variazioni di competenza dell'entrata per titoli, si registra una notevole variabilità del titolo IV (entrate in conto capitale) che nel 2019 registra uno scostamento in diminuzione rispetto alle previsioni pari a circa il 78% (€ 37.486.044) mentre nel 2021 e nel 2022 un incremento rispettivamente del 16% (€ 8.127.534) e del 5% (€ 1.480.026). Se nel 2021 inoltre si evidenzia uno scostamento in diminuzione del titolo VI (accensione di prestiti) pari a euro 18.000.000, il 2019 risulta essere l'esercizio con maggiori scostamenti, in particolare, oltre a quello del titolo IV già segnalato, incrementi per il titolo I pari al 13% (€ 3.996.094) e diminuzioni per il titolo IX (partite di giro) pari al 18% (9.443.000). L'applicazione dell'avanzo di amministrazione registra un incremento nel 2020 per € 338.337 e nel 2022 per € 198.398.

Le variazioni di competenza della spesa, in coerenza con le entrate, rilevano gli scostamenti più rilevanti per la parte in conto capitale (titolo II), nel 2019, 2021 e 2022 (rispettivamente -69%, +13% e +4%) e nel 2019 anche per la spesa corrente (-€ 5.710.397) e le partite di giro (-€ 9.443.000), così come nel 2021 uno scostamento in diminuzione per € 18.000.000 del titolo IV.

Per quanto concerne le variazioni della cassa, attesi gli scostamenti registrati nel 2018 e 2019 e già segnalati in precedenza, per la parte entrata gli scostamenti più importanti da segnalare riguardano un incremento per il titolo IV nel 2021 (+ 8.127.534) e una diminuzione per le entrate tributarie nel 2022 pari ad € 8.378.932. Anche per le spese, si registrano nel 2021 e nel 2022 notevoli scostamenti verso il basso per la parte corrente (-7% e - 17%) e variazioni di segno opposto per la parte capitale (incremento di € 4.046.465 nel 2021 e decremento di € 4.930.755 nel 2022).

Con nota di integrazione istruttoria del 02.02.2024, è stato chiesto all'ente di chiarire le ragioni di tali scostamenti. L'ente, con la citata nota del 18.02.2024 di cui all'**Allegato 11**, ha, nell'ordine fornito le seguenti motivazioni:

- Entrate e Spese - Motivazione diminuzione eccessiva previsione definitive competenza entrate 2019 tit. IV e tit. IX e diminuzione eccessiva previsione definitive competenza spesa 2019 tit. I, II e VII *“si evidenzia che il bilancio di previsione 2019 (**Bilancio Stabilmente Riequilibrato – BSR 2019/2021**) è stato predisposto con un dato software gestionale (JSibac non più in uso a partire dal mese di aprile 2020) e il Consuntivo 2019 (con tutte le operazioni relative) è stato predisposto con un nuovo gestionale (Civilia Next). Tale passaggio ha comportato un importante travaso di dati da un applicativo all'altro con inevitabili disallineamenti e interventi manuali da parte dei tecnici della software house. Si aggiunga che l'esercizio finanziario 2019 si è svolto interamente in esercizio provvisorio in attesa del parere ministeriale (trasmesso solo nell'anno successivo) e che il BSR 2019/21 è stato approvato definitivamente dal Consiglio Comunale solo in data 24/02/2020 con deliberazione n. 22. Le immagini soprariportate evidenziano come lo stanziamento iniziale del titolo IV del 2019 corrisponda (erroneamente) allo stanziamento del secondo anno del bilancio 2018/2020. Pertanto, non si rileva una diminuzione eccessiva delle previsioni definitive di competenza delle entrate 2019”;*
- Entrate e Spese - Motivazione diminuzione eccessiva previsione definitive competenza entrate 2021 tit. VI e diminuzione eccessiva previsione definitive competenza spesa 2021 tit. – *“al fine di elaborare correttamente gli equilibri in fase di consuntivo 2021, la previsione iniziale relativa alla accensione di un mutuo di*

liquidità (non richiesto dall'ente) ex art. 14 D.L. 113/2016 pari a euro 18mln (in entrata al titolo VI e in uscita al titolo IV) per finanziare la massa attiva del dissesto, è stata azzerata in quanto non correttamente gestita dal gestionale in uso riportandone l'importo negli equilibri tra gli impegni (alla voce F2 – Fondo anticipazioni di liquidità) benché non accertato alcun mutuo in entrata”.

La diminuzione eccessiva delle previsioni definitive di cassa di entrata e spesa corrente 2022, è relativa a una ricalibratura “in quanto inizialmente **sfuggite a una verifica puntuale e attendibile**”.

Ed è per questo che è stato chiesto all'ente di specificare le modalità di elaborazione delle previsioni di cassa di entrata. L'ente, ha precisato che “nella elaborazione delle previsioni di cassa delle entrate di maggiore impatto sulle entrate dell'ente (vedi SII e Tari, addizionale Irpef e Imu), si segue un criterio prudenziale che tiene conto della capacità di riscossione nel tempo delle stesse in coerenza per quanto possibile con le previsioni del FCDE”. Le motivazioni addotte alle variazioni legate alle previsioni definitive di cassa del 2022, unitamente ai rilievi già espressi dal collegio dei revisori nelle relazioni allegati ai bilanci 2018 e 2019, palesano una **mancata capacità previsionale di cassa**, richiamata al principio contabile 4/1 punto 9.4 ed auspicata dalla magistratura contabile con le già richiamate deliberazioni n. 2/2021 della Sezione Autonomie e n. 7/2023.

3.2 – Evoluzione delle previsioni di entrata.

Nella tabella seguente si riportano dati di maggiore dettaglio in relazione alle entrate di competenza e cassa, utili a comprendere l'andamento per titoli:

Tabella 6 – Bilancio di previsione assestate Entrate per titoli esercizi 2018-2023.

		2018	2019	2020	2021	2022
Fondo cassa all' 1/1			3.243.327	11.419.664	17.609.073	21.844.001
Utilizzo avanzo presunto				17.150.294	1.275.352	4.141.687
FPV		465.333	2.467.995	1.301.653	10.473.735	9.277.503
Titolo 1	competenza	30.899.691	34.131.662	30.235.004	31.451.476	31.983.388
	Cassa			24.606.243	25.395.277	46.119.471
Titolo 2	competenza	7.311.256	8.004.577	14.522.884	15.552.331	15.874.565
	Cassa		490.000	17.097.541	16.430.143	25.828.696
Titolo 3	competenza	13.378.175	12.859.491	10.745.288	11.634.588	11.223.530
	Cassa		180.500	6.439.210	5.472.118	25.187.170
Titolo 4	competenza	11.418.766	10.547.303	26.732.173	60.011.981	30.591.799
	Cassa			26.230.494	61.670.593	42.893.581
Titolo 5	competenza					
	Cassa					2.012.410
Titolo 6	competenza	4.803.898	2.130.000	2.166.657	2.166.657	2.238.967
	Cassa			5.564.582	1.106.657	5.501.654
Titolo 7	competenza	35.000.000	35.000.000	35.000.000	35.000.000	35.000.000
	Cassa		35.000.000	35.000.000	35.000.000	35.000.000
Titolo 9	competenza	39.163.000	42.220.000	46.650.000	46.640.000	146.640.000
	Cassa		38.720.000	47.674.089	46.542.705	150.928.309

Fonte: elaborazione su dati BDAP

Lato entrate parte competenza, i titoli di entrata che nel corso degli esercizi hanno subito un maggior incremento sono le entrate correnti di natura tributaria (titolo I) ed i trasferimenti correnti (titolo II), mentre parte cassa, i valori sono più altalenanti ma confermano un trend positivo delle entrate del titolo I, fermo restando l'inesistenza dei valori per cassa come già approfondito nel paragrafo precedente. Anche le entrate del titolo IV hanno visto un balzo importante dei valori a partire dal 2020 con un picco rilevante nel 2021 (€ 60.011.981). Degno di nota è il valore delle entrate

per partite di giro (titolo IX) per ogni esercizio considerato, che si attesta nel 2023 a coprire, per la componente cassa, il 46% delle entrate complessive di cassa. Dei servizi per conto terzi e delle partite di giro si dirà più avanti e precisamente al paragrafo 4.7.

Con nota del 02.02.2024 è stato chiesto al Comune di relazionare sulle stime che hanno condotto ad elaborare una previsione in aumento delle suddette entrate di titolo II e titolo IV. L'ente, sempre con la citata nota del 18.02.2024 di cui all'allegato 11), ha riscontrato che *“per l'anno 2020 le maggiori previsioni in entrata del titolo II sono da individuare alle codifiche “2.1.1.1.1 Trasferimenti correnti da Ministeri” per i fondi Emergenza Sanitaria da Covid-19 e alla codifica “2.1.1.2.1 Trasferimenti correnti da Regioni e province autonome” per le misure di sostegno alle abitazioni (emergenza Covid-19 e legge 431/98) e trasferimenti per il FUA-PSZ di cui il comune di Marano di Napoli è ente capofila”, mentre “per l'anno 2020 e 2021 le maggiori previsioni in entrata del titolo IV sono da individuare alle codifiche “4.2.1.1.1 Contributi agli investimenti da Ministeri”, 4.2.1.1.2 Contributi agli investimenti da Ministero dell'Istruzione - Istituzioni Scolastiche, “4.2.1.2.1 Contributi agli investimenti da Regioni e province autonome” e “4.2.1.2.2 Contributi agli investimenti da Province”.*

In merito all'utilizzo dell'avanzo presunto si richiama l'art. 187, comma 3, del TUEL, il quale dispone che *“le quote del risultato presunto derivanti dall'esercizio precedente, costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati possono essere utilizzate per le finalità cui sono destinate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, nel primo esercizio del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio. L'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio”.* Inoltre, il principio contabile di competenza finanziaria All. 4/2 D. lgs. 118/2011, al paragrafo 9.2. evidenzia che *“nel caso in cui il Bilancio di previsione preveda l'immediato utilizzo della quota vincolata dell'avanzo di amministrazione presunto, entro il 31 gennaio dell'esercizio cui il Bilancio si riferisce, si provvede all'approvazione, con deliberazione di Giunta, del prospetto aggiornato riguardante il risultato di amministrazione presunto, sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate”.* Ai fini dell'applicazione dell'avanzo d'amministrazione vincolato ed accantonato va richiamato l'art. 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, ai sensi del quale è possibile applicare al bilancio di previsione la quota vincolata ed accantonata del risultato di amministrazione per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A) del prospetto riguardante il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazione di liquidità, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare, iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione (comma 897).

Nel corso degli esercizi si registrano utilizzi dell'avanzo rispettivamente per euro 17.150.294 nel 2020, euro 1.275.352 nel 2021 ed euro 4.141.687 nel 2022, rilevando il rispetto del limite massimo, come previsto dalla normativa citata. È stato chiesto all'ente di precisare la destinazione dell'importo dell'avanzo presunto (accantonato e vincolato) e di relazionare sulla natura e sulla tipologia delle spese, per il finanziamento delle quali è stato impiegato sia l'avanzo vincolato sia quello accantonato. L'ente, con nota del 18.02.2024, ha inoltrato il quadro dei capitoli finanziati con l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione come indicato nel bilancio di previsione, così come di seguito specificato:

Tabella 7– Utilizzo avanzo di amministrazione.

	2020	2021	2022
FAL	16.811.957,03		
FPV corrente	1.123.990,83	4.770.053,04	4.965.184,12
FPV capitale	177.662,54	5.703.681,92	4.312.318,74
Avanzo vinc. corrente		75.000,00	88.279,09
Avanzo vinc. capitale		329.000,00	1.359.997,55
Avanzo Covid 19		871.352,27	849.128,45
Avanzo Covid 19 ristori di spesa			1.645.883,89

Fonte: tabella compilata dagli uffici del Comune.

Se nel 2020, l'utilizzo dell'avanzo è tutto legato all'accantonamento FAL, nel 2021 e nel 2022 l'utilizzo è riferito nella quasi totalità ai fondi Covid ed in misura minore a spese in conto capitale.

Nello specifico, l'ente ha fornito le seguenti informazioni relative alla natura e alla tipologia delle spese per il finanziamento delle quali è stato impiegato sia l'avanzo vincolato sia quello accantonato.

Tabella 8 – Specifica utilizzo avanzo di amministrazione.

2020				2021				2022			
capitolo	piano finanziario	descrizione	previsione	capitolo	piano finanziario	descrizione	previsione	capitolo	piano finanziario	descrizione	previsione
4488.1	4.03.01.04.004	Quote capitali su mutui in ammortamento (Mutuo liquidità per debito P.A. - D.L.35/2013)	593.064	118.9	1.03.01.05.999	Spese per beni covid19 (e avanzo vinc.)	871.352	440.1	1.01.01.01.002	Stipendi e assegni fissi al personale	60.120
211	4.05.01.01.001	Accantonamento FAL	16.218.893	1470	1.03.02.11.999	Progetto Marano tra storia ed arte: mausoleo del ciaurro (264)	26.500	118.9	1.03.01.05.999	Spese per beni Covid 19	39.128
			16.811.957	1470.1	1.03.02.11.999	Progetto Marano tra storia ed arte: mausoleo del ciaurro (264)	48.500	1014	1.03.02.05.004	Consumo energia elettrica per beni comunali	50.000
				2485.19	2.02.01.09.003	Adeguamento normativa antincendio edifici scolastici (Decr. Dirett. Del	280.000	1014.1	1.03.02.05.004	Impianti pubblica illuminazione	360.000

						MIUR N. 90/2020 (804.12)					
				2485. 20	2.02.01.09.0 03	Verifiche e sismiche dei solai degli istituti scolastici (Decr. Dirett. MIUR N. 2/2020)	49.000	1015	1.03.02.05 .004	Consumo energia elettrica per beni comuni	400.000
							<u>1.275.352</u>	976.6	1.03.02.09 .008	Manutenzio ne strade	28.159
								1437	1.04.02.05 .999	Emergenza Covid-19 misure di intervento sociale	1.090.401
								1437. 2	1.04.02.05 .999	Centri estivi 2021	147.559
								1292	1.04.03.99 .999	Esenzioni e riduzioni previste da regolamenti comuni	407.924
											<u>2.583.291,43</u>
										spese c/capitale	<u>1.359.997,55</u>

Fonte: elaborazione su dati forniti dall'ente

3.3 – La capacità previsionale di entrata corrente (Il grado di attendibilità delle previsioni di entrata corrente).

Per poter esprimere un giudizio sulla capacità di effettuare con accuratezza le previsioni da parte dell'ente, è opportuno effettuare un raffronto tra le previsioni definitive ed i dati a consuntivo.

Si ricorda che il principio contabile 4.1 della Programmazione sottolinea che: *“le previsioni di competenza finanziaria sono elaborate in coerenza con il principio generale n. 16, e rappresentano le entrate e le spese che si prevede saranno esigibili in ciascuno degli esercizi considerati, anche se la relativa obbligazione è sorta in esercizi precedenti”*. In particolare, *“la previsione delle entrate rappresenta quanto l'amministrazione ritiene di poter ragionevolmente accertare in ciascun esercizio contemplato nel bilancio, anche nel rispetto dei principi contabili generali dell'attendibilità*

e della congruità, e rappresenta contabilmente il programma che l'organo di vertice assegna all'organo esecutivo per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie al finanziamento delle spese di funzionamento e di investimento". Così come il principio contabile n. 5, allegato 1 al D.lgs. n. 118/2011, precisa che "nella fase di previsione, si devono evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste e le previsioni di competenza e di cassa devono essere formulate sulla base di rigorose analisi, tenendo conto anche dei residui presunti provenienti dalla gestione dell'anno corrente e degli esercizi precedenti". La Corte dei Conti sez. controllo Calabria, con pronuncia n. 6/2022/PRSP, osserva che: "significativi scostamenti fra gli stanziamenti di competenza e gli accertamenti, ma, soprattutto, scostamenti rilevanti fra gli accertamenti e le somme effettivamente incassate generano, inevitabilmente, una copiosa mole di residui attivi in grado di alterare le risultanze e l'attendibilità del bilancio. In ossequio al principio di attendibilità del bilancio, un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni notevoli e se, su di essa, si può fare affidamento. A tal fine le previsioni di bilancio devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri obiettivi parametri di riferimento (art. 162 comma 5, TUEL)²², nonché dalle legittime aspettative di acquisizione e utilizzo delle risorse. Dunque, è opportuno che la previsione di competenza degli importi stanziati e il suo inserimento nel conto del bilancio avvenga con prudenza considerando le possibili difficoltà di accertamento, e soprattutto di riscossione, cui l'Ente può andare incontro".

In tal senso, è opportuno fare riferimento ad alcuni indicatori di bilancio redatti conformemente a quanto previsto dall'art. 18-bis del D. lgs. 118/2011, ed inseriti nell'allegato n. 2/e al rendiconto. In particolare gli indicatori sintetici 2.2²³, 2.4²⁴, 2.6²⁵ e 2.8²⁶. Nella tabella seguente se ne riportano le risultanze:

Tabella 9 – indicatori sintetici di bilancio incidenza entrate proprie.

	Nome indicatore	2018	2019	2020	2021	2022
2.2	Incidenza degli accertamenti di parte corrente sulle previsioni definitive di parte corrente	8.216,00	88,16	90,36	82,6	87,85
2.4	Incidenza degli accertamenti delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente	6.277,00	70,21	59,48	56,66	59,48
2.6	Incidenza degli incassi correnti sulle previsioni definitive di parte corrente	9.578,00	3.437,25	66	76,94	39,53
2.8	Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente	6.610,00	2.149,07	32,81	46,71	23,38

Fonte: dati BDAP.

La lettura delle evidenze sopra esposte fa emergere alcune criticità. Anzitutto i valori del 2018 e del 2019 subiscono i valori degli stanziamenti definitivi di cassa già evidenziati in precedenza.

²² Art. 162, comma 5, del TUEL: "il bilancio di previsione è redatto nel rispetto dei principi di veridicità ed attendibilità, sostenuti da analisi riferite ad un adeguato arco di tempo o, in mancanza, da altri idonei parametri di riferimento".

²³ Incidenza degli accertamenti di parte corrente sulle previsioni definitive di parte corrente.

²⁴ Incidenza degli accertamenti delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente.

²⁵ Incidenza degli incassi correnti sulle previsioni definitive di parte corrente.

²⁶ Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente.

Inoltre, per quanto attiene alla competenza, l'incidenza degli accertamenti delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente è sensibilmente più bassa dell'incidenza delle entrate correnti, a dimostrazione di una debolezza previsionale delle entrate tributarie ed extra-tributarie che non tiene conto degli andamenti storici visto il *trend* stabile del 2020-2022 (tra il 56,66% ed il 59,48%). Critica è ancor di più, l'incidenza degli incassi correnti sulle previsioni definitive di cassa, che si attestano nel 2022 al 39,53% per le entrate correnti e al 23,38% per le entrate proprie. Si ricorda, che l'indicatore 2.8 è stato individuato quale parametro di deficitarietà strutturale dal D.M. 4 agosto 2023 con soglia di attenzione al 22%. Se si escludono, per le ragioni già esposte, i valori del 2018 e del 2019, si rileva una **crescente difficoltà** nel prevedere i flussi di cassa in entrata, soprattutto delle proprie, per la quale si invita l'ente ad attenersi al principio della veridicità di bilancio (principio contabile n. 5, allegato 1 al D.lgs. n. 118/2011).

3.4 – Evoluzione delle previsioni di spesa.

Come per le entrate, si riportano i dati di dettaglio in relazione alle spese di competenza e di cassa definitive, utili a comprendere l'andamento per titoli:

Tabella 10 – Bilancio di previsione assestate Spese per titoli esercizi 2018-2023.

		2018	2019	2020	2021	2022
Disavanzo amm.ne		1.379.120	1.379.120	1.712.736	500.000	1.103.803
Titolo 1	competenza	48.830.209	52.661.444	53.696.307	62.609.067	64.020.886
	cassa		670.500	59.763.196	53.125.757	91.893.755
Titolo 2	competenza	15.843.931	13.828.256	29.464.918	67.074.596	37.835.105
	cassa			23.631.784	62.655.280	45.553.304
Titolo 3	competenza					
	cassa					
Titolo 4	competenza	2.223.861	2.272.208	17.979.993	2.382.456	2.371.645
	cassa			1.761.100	1.322.456	2.527.634
Titolo 5	competenza	35.000.000	35.000.000	35.000.000	35.000.000	35.000.000
	cassa		35.000.000	35.000.000	35.000.000	35.000.000
Titolo 7	competenza	39.163.000	42.220.000	46.650.000	46.640.000	146.640.000
	cassa		38.720.000	46.650.015	46.640.000	157.482.041

Fonte: BDAP.

Per quanto concerne la spesa, si registra, altresì, la crescita della spesa corrente, in coerenza con i maggior valori delle entrate correnti, così, come i valori rilevanti del titolo VII (servizi per conto terzi e partite di giro) al pari della parte entrate. Differente è l'andamento delle spese per investimenti (titolo II), fisiologicamente più soggette a variazioni dimensionali, mentre “*a campana*” risulta l'andamento del titolo IV (rimborso prestiti) per la parte competenza a differenza della cassa. Con nota del 02.02.2024 è stato chiesto al Comune di relazionare sulle motivazioni di tali variazioni, in particolare, per l'anno 2020 titolo IV competenza, e l'anno 2022 titolo VII. L'ente ha riscontrato, con nota del 18.02.2024, che: “*l'aumento delle spese di titolo VII per la parte competenza dal 2020 è dovuto alla necessità di riversare i fondi di competenza all'OSL riversati dal concessionario pubblico della riscossione-AdER. Il valore della spesa titolo IV per la parte competenza nel 2020 è incrementato di € 16.218.893,03 - “4.5.1.1.1 Fondo per il D.L. n. 35/2013 e successive modificazioni e rifinanziamenti” (che trova corrispondenza in entrata del FAL in avanzo per la quota capitale non ancora restituita)*”.

3.5 – Equilibri di competenza in fase di previsione.

Con riferimento agli equilibri di bilancio in sede previsionale, il disposto di cui all'art. 162 comma 6, del TUEL sancisce che: *“il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo”*. La regola contabile prevede che: *“le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità”*. L'enunciato principio del rispetto del pareggio del bilancio deve esser letto tenendo, altresì, conto di quanto previsto all'art. 193 del TUEL: *“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'articolo 162, comma 6”*. Altresì, il punto 9.10 dell'allegato 4/1 del D.lgs. n. 118/2011 rimarca che il bilancio di previsione, *“oltre ad essere deliberato in pareggio finanziario di competenza tra tutte le entrate e le spese, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o del recupero del disavanzo di amministrazione e degli utilizzi del fondo pluriennale vincolato, e a garantire un fondo di cassa finale non negativo, deve prevedere l'equilibrio di parte corrente ed in conto capitale in termini di competenza finanziaria”*.

Di seguito si riporta il prospetto degli equilibri, allegato al bilancio di previsione, per le annualità ispezionate:

Tabella 11 – Prospetto equilibri di bilancio in fase previsionale.

	2018	2019	2020	2021	2022
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio	107.018	3.243.327	11.419.664	17.609.073	21.844.001
Equilibrio di parte corrente					
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti	0	852.126	1.123.991	4.770.053	4.965.184
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	1.379.120	0	1.712.736	500.000	1.103.803
B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00	51.464.373	51.994.500	54.338.252	58.045.568	59.231.442
di cui per estinzione anticipata di prestiti	0	0	0	0	0
C) Entrate Titolo 4.02.06: Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	0	0	0	0	0
D) Spese Titolo 1.00 : Spese correnti di cui fondo pluriennale vincolato	48.382.617	58.371.841	52.295.708	62.016.240	64.050.845
di cui fondo pluriennale vincolato	0	511.115	0	0	0
di cui fondo crediti di dubbia esigibilità	9.208.081	4.235.562	3.672.816	10.402.103	12.207.608
E) Spese Titolo 2.04 : Altri trasferimenti in conto capitale	0	0	0	0	0
F) Spese Titolo 4.00: Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari	2.223.861	2.272.208	17.979.993	20.382.456	2.371.645
di cui per estinzione anticipata di prestiti	0	0	0	0	0

di cui Fondo anticipazioni di liquidità (D.L. 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)	0	0	16.218.893	18.000.000	0
G) Somma finale (G=A-AA+B+C-D-E-F)	-521.225	-7.797.423	-16.526.194	-20.083.075	-3.329.666
Altre poste differenziali, per eccezioni previste da norme di legge e da principi contabili, che hanno effetto sull'equilibrio ex articolo 162, comma 6, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali					
H) Utilizzo risultato di amministrazione presunto per spese correnti	0	0	16.811.957	946.352	2.583.291
di cui per estinzione anticipata di prestiti	0	0	0	0	0
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	612.500	8.030.923	0	1.340.000	944.500
di cui per estinzione anticipata di prestiti	0	0	0	0	0
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	91.275	233.500	173.271	203.277	198.125
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	0	0	0	0	0
Equilibrio di parte corrente (O=G+H+I-L+M)	0	0	112.492	-18.000.000	0
Equilibrio di parte capitale					
P) Utilizzo risultato di amministrazione presunto per spese di investimento	0	0	0	329.000	1.359.998
Q) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese in conto capitale	0	1.615.868	177.663	5.703.682	4.312.319
R) Entrate Titoli 4.00-5.00-6.00	15.994.548	50.860.004	28.307.569	72.051.103	31.350.739
C) Entrate Titolo 4.02.06: Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	0	0	0	0	0
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	612.500	8.030.923	0	1.340.000	944.500
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	0	0	0	0	0
S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	0	0	0	0	0
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziaria	0	0	0	0	0
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	91.275	233.500	173.271	203.277	198.125
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	0	0	0	0	0
U) Spese Titolo 2.00 - Spese in conto capitale	15.473.323	44.678.449	28.770.995	58.947.062	36.276.681
di cui fondo pluriennale vincolato di spesa	0	0	0	0	0
V) Spese Titolo 3.01 per Acquisizioni di attività finanziarie	0	0	0	0	0
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	0	0	0	0	0
Equilibrio di parte capitale (Z=P+Q+R-C-I-S1-S2-T+L-M-U-V+E)	0	0	-112.492	18.000.000	0
Equilibrio Finale					

S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	0	0	0	0	0
S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	0	0	0	0	0
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziaria	0	0	0	0	0
X1) Spese Titolo 3.02 per Concessione crediti di breve termine	0	0	0	0	0
X2) Spese Titolo 3.03 per Concessione crediti di medio-lungo termine	0	0	0	0	0
Y) Spese Titolo 3.04 per Altre spese per acquisizioni di attività finanziarie	0	0	0	0	0
Equilibrio finale (W = O+Z+S1+S2+T-X1-X2-Y)	0	0	0	0	0
Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali					
Equilibrio parte corrente (O)		0	112.492	-18.000.000	0
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese correnti (H)		0	16.811.957	946.352	2.583.291
Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali		0	-16.699.465	-18.946.352	-2.583.291

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Con la citata nota del 02.02.2024, è stato chiesto all'ente, quali sono state le Entrate di parte capitale utilizzate per finanziare spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili utilizzate negli equilibri dal 2018 al 2022. L'ente ha riscontrato che: *“sono stati utilizzati per gli anni 2018/2022 i proventi delle concessioni edilizie e delle relative sanzioni (c.d. oneri concessori edilizi) per il finanziamento delle spese correnti/manutenzioni ordinarie secondo quanto previsto dal comma 460 dell'art. 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232²⁷”*.

3.6 - Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) in fase di previsione.

Il meccanismo di funzionamento del Fondo è regolato dall'articolo 167 del TUEL²⁸ e dal punto 3.3 del principio contabile applicato allegato n. 4/2 del D. Lgs. n. 118 del 2011, che disciplina in modo differenziato la fase del rendiconto da quella della previsione. Nel bilancio di previsione è obbligatorio stanziare *“una apposita posta contabile, denominata “Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità” il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e*

²⁷ A decorrere dal 1° gennaio 2018, i proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni previste dal testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, sono destinati esclusivamente e senza vincoli temporali alla realizzazione e alla manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, al risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate, a interventi di riuso e di rigenerazione, a interventi di demolizione di costruzioni abusive, all'acquisizione e alla realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico, a interventi di tutela e riqualificazione dell'ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e della tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico, nonché a interventi volti a favorire l'insediamento di attività di agricoltura nell'ambito urbano”.

²⁸ “Nella missione “Fondi e Accantonamenti”, all'interno del programma “Fondo crediti di dubbia esigibilità” è stanziato l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni e integrazioni, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo”.

dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata). L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata”.

Tabella 12 – Stanziamenti FCDE nel bilancio di previsione.

		2018	2019	2020	2021	2022
Stanziamenti di bilancio	<i>Titolo 1</i>	30.899.691	30.135.568	30.235.004	31.451.476	31.983.388
	<i>Titolo 3</i>	13.253.425	13.590.345	10.745.288	11.634.588	11.205.538
	TOTALE (Titoli 1+2+3+4+5)	62.655.022	100.027.847	80.479.165	109.930.015	88.343.215
Accantonamento obbligatorio al fondo	<i>Titolo 1</i>		8.324.028	5.380.494	8.095.446	8.696.363
	<i>Titolo 3</i>		5.772.479	5.444.593	5.488.866	5.405.380
	TOTALE		14.096.507	10.825.087	13.584.312	14.101.743
Accantonamento effettivo di bilancio	<i>Titolo 1</i>		1.850.639	1.825.534	5.270.364	7.601.539
	<i>Titolo 3</i>		1.774.374	1.847.282	5.131.738	4.606.069
	TOTALE		3.625.014	3.672.816	10.402.103	12.207.608
% di stanziamento accantonato al fondo	<i>Titolo 1</i>		6,14	6,04	16,76	23,77
	<i>Titolo 3</i>		13,06	17,19	44,11	41,11
	TOTALE		3,62	4,56	9,46	13,82

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Il collegio dei revisori nelle relative relazioni allegata al bilancio di previsione 2018-2020, 2021-2023, ha accertato la regolarità del calcolo del fondo ed il rispetto della percentuale di accantonamento; nel bilancio di previsione 2020-2022, il collegio ha accertato la regolarità di calcolo del fondo ed il mancato rispetto della percentuale minima di accantonamento prevista dalla normativa vigente. La relazione 2018, così come il bilancio di previsione fornito dall'ente, riporta un valore dell'accantonamento (€ 9.208.081,01) **diverso** da quello riportato in tabella e ritrovato in BDAP. Nel 2019, il collegio dei revisori rileva che “*per la determinazione del FCDE non è stato adottato il metodo previsto per legge*”²⁹. I prospetti riportati nella relazione del collegio dei revisori 2021-2023 e 2022-2024 **non corrispondono** a quelli riportati su BDAP.

Ogni approfondimento ulteriore relativo al fondo crediti dubbia esigibilità è rinviato al paragrafo 4.4.1.

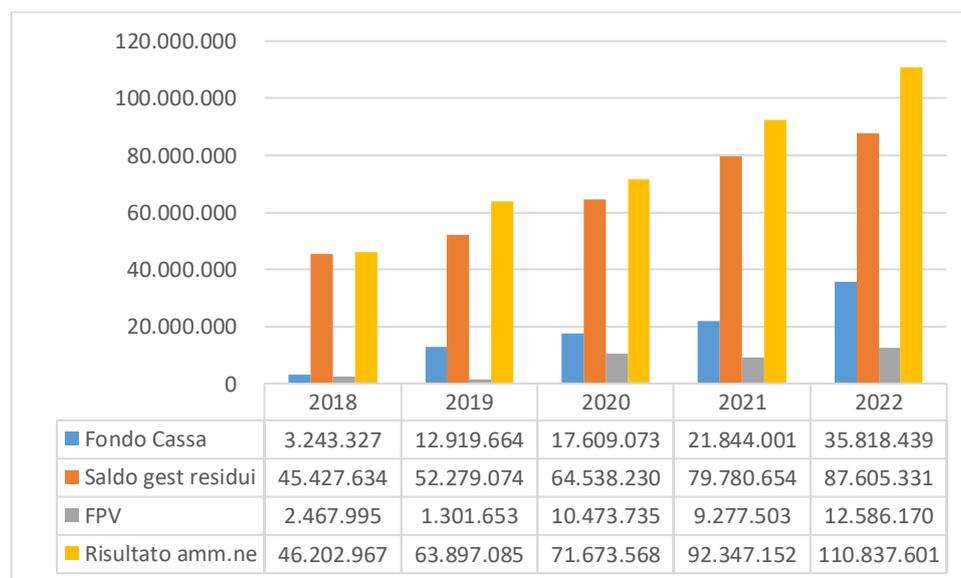
²⁹ Cita la relazione “*l'importo del fondo è stato effettuato prospettando per ciascuna tipologia di entrata una percentuale di riscossione che l'ente tende a raggiungere nel brevissimo periodo*”.

CAPITOLO IV
IL RENDICONTO

4.1 – Risultato di amministrazione.

Uno degli indicatori fondamentali della gestione è il risultato di amministrazione (Corte dei Conti sez. Autonomie deliberazione n. 12/2023), che, secondo quanto sancito dall’art. 186 del TUEL, “è accertato con l’approvazione del rendiconto dell’ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi”, al netto del fondo pluriennale vincolato risultante alla medesima data. Il grafico successivo mostra i valori del risultato di amministrazione (*all. a*) al rendiconto) per gli esercizi 2018-2022 con evidenza del fondo cassa al 31 dicembre, della gestione dei residui (differenza tra residui attivi e residui passivi) e del fondo pluriennale vincolato (per spese correnti e per spese in conto capitale).

Grafico 5 – Risultato di amministrazione.



Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Il grafico, unitamente alla tabella sottostante, mostra andamenti crescenti per tutte le componenti considerate, a partire dal risultato di amministrazione *ante* vincoli ed accantonamenti, che raggiunge nel 2022 circa 110 milioni di euro, con una variazione in aumento rispetto al 2018 pari al 140%. Tale incremento è riferibile ad un fondo cassa crescente, che passa dai € 3.243.327 del 2018 ai € 35.818.439 del 2022 e ad un saldo della gestione residui in costante crescita (+93% dal 2018 al 2022). Se, sotto il profilo dell’effettiva consistenza del risultato di amministrazione, il dato di cassa si configura come una grandezza contabile certa per definizione, benché necessario considerarne la giacenza vincolata, lo stesso non si può dire per il saldo della gestione residui, edulcorato dai “*residui attivi che possono trasformarsi in crediti inesigibili e insussistenti*” (Corte dei Conti, sez. contr. Valle d’Aosta, deliberazione n. 27/2023). L’analisi dei residui è rimandata al capitolo successivo, mentre quella del fondo pluriennale vincolato, che presenta valori notevoli a partire dal 2020, al paragrafo 4.3.

Il punto 9.2 del principio contabile allegato n. 4/2 al D. lgs. 118/2011 invece, specifica che il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati agli investimenti. La non corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione, pur in presenza di un risultato di amministrazione positivo al termine della gestione, “*costituisce una irregolarità contabile, in quanto l’avanzo di amministrazione (quota disponibile) risulta di fatto alimentato da risorse, vincolate al finanziamento di specifici interventi ovvero al finanziamento generico di investimenti, che sono state distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura*” (Corte dei Conti Sez. contr. Toscana - Deliberazione n. 187/2023).

Tabella 13 – Composizione del risultato di amministrazione.

	2018	2019	2020	2021	2022
Parte accantonata					
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12	58.469.988	11.974.712	24.918.538	34.316.150	51.561.893
Fondo anticipazioni liquidità		16.811.957		0	
Fondo perdite società partecipate				0	
Fondo contenzioso	10.171.318	250.000	1.000.000	3.804.800	5.825.486
Altri accantonamenti		47.742.850	44.341.752	44.304.184	44.044.447
Totale parte accantonata	68.641.306	76.779.519	70.260.290	82.425.135	101.431.825
Parte vincolata					
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	919.563	7.615.798	11.188.847	10.855.142	4.802.133
Vincoli derivanti da trasferimenti	2.354.147	1.451.932	658.658	7.897.300	3.168.033
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	1.056.166			0	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente				0	
Altri vincoli	211.362			0	
Totale parte vincolata	4.541.238	9.067.730	11.847.505	18.752.442	7.970.167
Parte destinata agli investimenti					
Totale parte destinata agli investimenti				0	
Totale parte disponibile	-26.979.578	-21.950.165	-10.434.227	-8.830.424	1.435.609

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

La tabella n. 13 mostra saldi negativi di parte disponibile (disavanzi di amministrazione) via via ridotti fino a conseguire nel 2022 una quota di avanzo disponibile pari ad € 1.435.609, a fronte di accantonamenti sempre crescenti (ad esclusione di un decremento nel 2020) e parte vincolata variabile nel tempo. Tali quantificazioni, per assegnarne una significatività, meritano un approfondimento relativamente alla consistenza dei residui attivi, alla congruità degli accantonamenti e alla correttezza dei vincoli. Di questo, se ne parlerà più avanti nel corso della trattazione. Riguardo alle singole componenti, si rileva che nel quinquennio non risultano accantonamenti a titolo di Fondo perdite partecipate, mentre è contabilizzato l'accantonamento al FAL nel 2019 (€ 16.811.957). È presente altresì l'accantonamento per fondo contenzioso, insieme a quote ragguardevoli alla voce “*altri accantonamenti*”, riferibile, secondo quanto precisato nella relazione del collegio dei revisori al rendiconto 2022, alla differenza tra residui attivi e passivi in gestione dell'OSL.

4.2 – Risultato di competenza.

In presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo, gli enti si considerano in equilibrio³⁰. La verifica dei dati generali della competenza emerge nel quadro generale riassuntivo (all. 10 al rendiconto), che evidenzia le seguenti risultanze nel quinquennio ispezionato, prima per la parte entrata e poi spesa:

Tabella 14 – quadro generale riassuntivo parte entrata.

	2018		2019		2020		2021		2022	
	accertamenti	incassi								
Fondo cassa inizio esercizio		107.018		3.243.327		9.676.337		17.609.073		21.844.001
Utilizzo avanzo di amministrazione	0		0		17.150.294		1.275.352		4.141.687	
FPV corrente	445.874		852.126		1.123.991		4.770.053		4.965.184	
FPV in c/capitale	19.459		1.615.868		177.663		5.703.682		4.312.319	
Titolo 1	29.085.547	24.902.409	30.824.370	18.488.800	30.212.773	20.013.135	31.917.126	22.266.675	33.171.600	25.488.547
Titolo 2	4.018.778	4.275.526	3.884.787	2.653.179	11.212.088	10.046.661	7.464.357	6.999.411	9.160.876	7.880.350
Titolo 3	9.282.578	7.586.828	13.774.506	1.904.792	8.728.849	1.714.054	9.051.009	7.126.280	9.571.941	5.030.168
Titolo 4	791.406	683.107	1.735.724	1.313.403	6.317.501	4.563.953	6.634.717	3.549.622	3.624.277	3.087.995
Titolo 5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Titolo 6	2.086.999	737.122	0	940.396	0	159.808	0	131.779	0	0
Titolo 7	18.843.090	18.843.090	0	0	0	0	0	0	0	0
Titolo 9	18.480.614	18.476.574	14.137.455	11.759.515	8.693.896	6.975.328	5.972.823	5.815.798	6.801.227	6.764.039
Totale Entrate	83.054.344	75.611.674	66.824.836	40.303.411	83.617.055	53.149.276	72.789.120	63.498.638	75.749.112	70.095.100
<i>Disavanzo di competenza</i>	<i>0</i>									
Totale a Pareggio	83.054.344	75.611.674	66.824.836	40.303.411	83.617.055	53.149.276	72.789.120	63.498.638	75.749.112	70.095.100

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Tabella 15 – quadro generale riassuntivo parte spesa.

	2018		2019		2020		2021		2022	
	impegni	pagamenti								
Disavanzo di amministrazione	1.379.120		1.379.120		1.712.736		500.000		1.103.803	
Titolo 1	32.180.262	31.741.595	30.871.196	20.967.941	34.258.548	28.351.732	32.780.282	29.099.111	31.580.468	25.908.310
FPV corrente	852.126		1.123.991		4.770.053		4.965.184		6.458.216	
Titolo 2	908.578	949.378	1.608.206	982.708	986.717	261.149	1.541.718	1.986.925	2.039.186	1.646.239
FPV in c/capitale	1.615.868		177.663		5.703.682		4.312.319		6.127.953	
Titolo 3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Titolo 4	1.163.861	1.163.861	1.212.208	1.212.208	667.748	667.748	1.322.456	1.322.456	1.311.645	1.311.645
Fondo anticipazioni liquidità					16.218.893		0		0	
Titolo 5	18.843.090	19.501.414	0	0	0	0	0	0	0	0
Titolo 7	18.480.614	19.012.098	14.137.455	4.220.890	8.693.896	6.259.574	5.972.823	9.246.144	6.801.227	5.410.466
Totale Spese	75.423.519	72.368.346	50.509.838	27.383.747	73.012.273	35.540.203	51.394.782	41.654.637	55.422.499	34.276.660
<i>Avanzo di competenza / Fondo di cassa</i>	<i>7.630.825</i>	<i>3.243.327</i>	<i>16.314.999</i>	<i>12.919.664</i>	<i>10.604.782</i>	<i>17.609.073</i>	<i>21.394.337</i>	<i>21.844.001</i>	<i>20.326.613</i>	<i>35.818.439</i>
Totale a Pareggio	83.054.344	75.611.674	66.824.836	40.303.411	83.617.055	53.149.276	72.789.120	63.498.638	75.749.112	70.095.100

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

³⁰ Corte dei Conti sez. contr. Abruzzo, deliberazione n. 274/2021/PRSE.

La tabella n. 15, mostra una gestione di competenza sempre con saldo positivo con valori altalenanti ma tendenzialmente in aumento fino a raggiungere il totale di € 20.326.613 nel 2022 e considerando sempre la copertura della quota di disavanzo che tocca quota € 1.103.803 nell'ultimo anno. Prima di analizzare nello specifico la copertura del disavanzo, si sottolinea che secondo consolidata dottrina³¹, esistono diverse tipologie di disavanzo a seguito dell'applicazione delle norme introdotte dal legislatore. Alla disciplina di base del disavanzo "ordinario" previsto all'art. 188 TUEL, che obbliga gli enti ad applicarlo all'esercizio in corso di gestione, con possibilità di ripiano negli esercizi successivi, si aggiungono il disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui³² contestuale all'introduzione della contabilità armonizzata ed il relativo "disavanzo tecnico"³³; il disavanzo inerente alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale³⁴; il disavanzo derivante dallo stralcio delle mini-cartelle³⁵; il disavanzo da mancati trasferimenti di risorse per sentenze³⁶; il disavanzo derivante dal passaggio al metodo di calcolo ordinario del fondo crediti di dubbia esigibilità³⁷; il disavanzo derivante dall'accantonamento al **fondo anticipazioni di liquidità (FAL)**³⁸. Inoltre, secondo quanto disciplinato al paragrafo 9.2.20 e 9.2.21 del principio contabile n. 4/2, "il disavanzo di amministrazione da ripianare è pari all'importo negativo della lettera E dell'allegato riguardante il risultato di amministrazione", e "nella nota illustrativa e nella relazione sulla gestione è descritta la composizione del disavanzo tra tali componenti e la composizione delle relative quote di ripiano da applicare agli esercizi considerati nel bilancio di previsione". Il disavanzo di amministrazione accertato a seguito dell'approvazione del rendiconto deve essere tempestivamente applicato al bilancio iscrivendone l'intero importo nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione in corso di gestione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare. La mancata variazione di bilancio che, in corso di gestione, applica al bilancio il disavanzo accertato nel rendiconto della gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto.

Nella relazione tecnica 2018 allegata al rendiconto, si descrive l'*excursus* che ha portato alla dichiarazione di dissesto da parte dell'ente, avvenuta in data 16.10.2018 con deliberazione n. 204 della Commissione Straordinaria, a seguito del diniego della sezione regionale di controllo della Corte dei Conti (deliberazione n. 52/2018) del piano di riequilibrio finanziario decennale, adottato dal Consiglio Comunale con deliberazione n. 114 del 29.12.2014. La quota annuale di disavanzo è determinata dalla somma di quote imputabili a disavanzo ordinario ed a riaccertamento straordinario dei residui per un totale di € 1.379.119,89. Nel 2019, il disavanzo pari ad € 5.138.270,48 è risultante dalla differenza tra il disavanzo ordinario ed il fondo accantonato per anticipazioni di liquidità, ed è stato oggetto di ripiano con delibera n. 68 del 19.10.2020 per importi annuali pari ad € 1.712.735,83.

Viene escluso di fatto il disavanzo da riaccertamento straordinario a seguito della dichiarazione di dissesto del 16.10.2018.

³¹ M. Scognamiglio, S. Ravelli, "Disavanzo dell'ente locale, "disavanzi" e regole di ripiano: il punto sulla normativa e sulla giurisprudenza", Rivista della Corte dei conti, Anno LXXV – n. 1 – gennaio/febbraio 2022.

³² a) "originaria", se derivante dalla tempestiva attuazione delle regole di cui all'art. 3, commi. 7 e seguenti, del D.lgs. n. 118/2011; b) "indotta", se richiesta dalla Corte dei conti o dal Ministero dell'economia e delle finanze in sede di controllo; c) "riaperta", se derivante dall'art. 1, c. 848, della l. n. 205/2017, che ha riaperto i termini per il riaccertamento straordinario.

³³ Art. 3, comma 13, del D.lgs. n. 118/2011.

³⁴ Art. 243-bis, comma 5, Tuel.

³⁵ D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla Legge 11 febbraio 2019, n. 12, che, art. 4 comma 1.

³⁶ Legge 27 dicembre 2019, n. 160.

³⁷ Art. 39-quater del D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazioni dalla Legge 28 febbraio 2020, n. 8.

³⁸ D.L. 8 aprile 2013, n. 35 e deliberazione Corte Conti Sez. Autonomie n. 33/2015.

Per quanto concerne l'esercizio 2020, il parere del collegio dei revisori allegato al rendiconto riferisce che: *“l'ente non ha provveduto al recupero delle eventuali quote di disavanzo di amministrazione. Il risultato al 31/12/2020 risulta peggiorato rispetto al disavanzo al 01/01/2020 per un importo superiore al disavanzo applicato al bilancio 2020, attestando una quota non recuperata da applicare al bilancio 2021 pari ad € 12.146.963,01”*. I revisori pertanto, registrano non solo il mancato recupero della quota annuale 2020 ma un incremento del disavanzo determinando l'impossibilità di programmare un recupero dello stesso a norma dell'art. 188 TUEL. La relazione tecnica 2020 pertanto evidenzia un disavanzo ordinario da ripianare in dieci annualità pari ad € 10.434.227,18 con quote annuali di € 1.043.422,72, a causa di un incremento del disavanzo che ha determinato il ricorso alla procedura ex art. 243-bis del TUEL, con deliberazione n. 9 del 01/09/2021. Le cause del disavanzo, secondo la relazione tecnica, *“vanno individuate, oltre che nella già descritte criticità dell'anno precedente³⁹, ulteriormente aggravate dalla crisi pandemica del 2020, anche in uno stanziamento del fcd in sede previsionale evidentemente non sufficiente con le previsioni di bilancio”*.

Se il rendiconto 2021 ha evidenziato correttamente la quota di disavanzo applicata di € 500.000, così come previsto nel piano di riequilibrio approvato con delibera n. 9 del 01/09/2021, la relazione tecnica dell'area finanziaria sulla gestione allegata al rendiconto 2022, facendo riferimento al positivo risultato di amministrazione (€ 1.435.609,33), rileva non solo il recupero della quota annuale di disavanzo, ma il recupero completo del disavanzo come da piano di riequilibrio pluriennale. La relazione precisa che, l'attività dell'OSL unitamente al risultato di amministrazione 2022, delinea un quadro teso a far venire meno i presupposti di cui all'art. 12 dell'art. 256 del TUEL, che hanno indotto l'amministrazione ad adottare il PRFP nel 2021. Pertanto, nessuna quota di disavanzo risulta ripianata nel bilancio 2023-2025. A tal fine, si precisa che il novellato principio contabile 9.2.30, che richiama il comma 4-bis dell'articolo 111 del D.L. 18/2020, precisa che *“il disavanzo di amministrazione ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato al bilancio, determinato dall'anticipo delle attività previste nel piano di rientro e dalla registrazione dei maggiori accertamenti o dei minori impegni previsti nel bilancio negli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro, può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi”⁴⁰*. In tal senso, la sezione controllo Molise della Corte dei Conti, con deliberazione n. 170/2022, evidenzia la necessità, da parte degli enti, di *“verificare, in concreto, l'intervenuto anticipo delle attività previste in un piano di rientro riguardanti maggiori accertamenti o minori impegni previsti in bilancio per gli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro medesimo. Il*

³⁹ *“scarsa capacità di riscossione e apposizione di vincolo specifico sugli accertamenti relativi alle entrate straordinarie (evasione IMU e art. 208 Cds) di competenza dell'OSL in quanto relative ad annualità antecedenti il 2018. Tale deficit era oggetto di deliberazione consiliare di ripiano in tre annualità con delibera n. 68 del 19.10.2020”*.

⁴⁰ Gli enti che hanno approvato un piano di rientro che individua le attività da adottare annualmente e preveda i relativi maggiori accertamenti o minori impegni, alla fine di ciascun esercizio possono:

- a) quantificare il maggiore ripiano del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente rispetto a quello applicato in via definitiva al bilancio di previsione;
- b) verificare se tale maggiore ripiano è determinato dall'anticipo delle attività previste nel piano di rientro per gli anni successivi;
- c) ridurre il disavanzo da ripianare negli esercizi successivi per un importo pari al maggiore ripiano che rispetta la condizione di cui alla lettera b).

Nel caso in cui non sia possibile riferirlo ai piani di rientro, il maggiore ripiano del disavanzo è attribuito alle componenti del disavanzo di amministrazione in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso, nei limiti delle quote previste nell'esercizio successivo e seguenti e restano ferme le modalità di ripiano previste nei piani di rientro, che termineranno prima del previsto.

parametro cui è ancorato l'accertamento richiesto dalla disposizione è inequivocabilmente rappresentato dall'intervenuta approvazione di un "piano di rientro" articolato, tra l'altro, nella previsione di attività gestionali programmate (anche o soltanto) negli esercizi successivi a quello considerato al fine di conseguire incrementi degli accertamenti di entrata (ad es., variazione delle aliquote tributarie o delle tariffe) o riduzioni degli impegni di spesa (dovute, ad es., alla razionalizzazione degli acquisti)". Il risultato di amministrazione positivo conseguito nel 2022, **non risulta** essere stato realizzato in virtù di incrementi di accertamenti di entrata o di riduzione di impegni di spesa in attuazione del piano di rientro (come si vedrà più avanti), ma soltanto a causa di accantonamenti per risorse vincolate di gran lunga inferiori rispetto al 2021, di cui si dirà nel paragrafo 4.5.5. Pertanto, si rileva la **violazione** dell'art. 188 TUEL per **mancata applicazione** della quota annuale di disavanzo nel bilancio di previsione 2023-2025, approvato con deliberazione della straordinaria n. 58 del 29.05.2023.

Sul lato dell'entrata, come precisato nel paragrafo 3.3, si registra l'utilizzo dell'avanzo a partire dal 2020 (rispettivamente per euro 17.150.294 nel 2020, euro 1.275.352 nel 2021 ed euro 4.141.687 nel 2022) e la crescente contabilizzazione del FPV nel quinquennio di cui si dirà nel paragrafo 4.4. Per quanto concerne l'avanzo di amministrazione si riscontra l'utilizzo dello stesso nel seguente modo:

		2018	2019	2020	2021	2022
Utilizzo avanzo di amministrazione	spese correnti e rimborso prestiti	0	0	16.970.294	946.352	2.583.291
	spese di investimento	0	0	180.000	329.000	1.558.396

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Il paragrafo 3.2 esplicita la tipologia di avanzo presunto applicato in entrata al bilancio così come la natura e la tipologia delle spese per il finanziamento delle quali è stato impiegato sia l'avanzo vincolato sia quello accantonato.

4.3 – Cassa.

Le dinamiche finanziarie possono essere valutate nel tempo prospetticamente e confrontate nel tempo attraverso l'elaborazione dei saldi della gestione di cassa (Corte dei Conti, sez. autonomie, deliberazione n. 12/2023). Il Comune di Marano di Napoli, come descritto nella tabella 16, registra un saldo di cassa in costante aumento nel quinquennio, fino a raggiungere nel 2022 il totale di € 35.818.439. La crescita è a quanto pare, attribuibile all'andamento crescente del saldo delle partite correnti, che vede un incremento delle riscossioni dei primi tre titoli delle entrate, ma anche una diminuzione dei pagamenti correnti:

Tabella 16 – Movimentazioni di cassa.

	2018	2019	2020	2021	2022
Fondo Cassa al 1.1	107.018	3.243.327	9.676.337	17.609.073	21.844.001
Riscossioni	75.504.655	37.060.084	43.472.940	45.889.565	48.251.098
<i>di cui correnti (tit. I + II + III)</i>	<i>36.764.763</i>	<i>23.046.770</i>	<i>31.773.851</i>	<i>36.392.366</i>	<i>38.399.065</i>
Pagamenti	72.368.346	27.383.747	35.540.203	41.654.637	34.276.660

<i>di cui correnti (tit. I + IV)⁴¹</i>	32.905.456	22.180.148	29.019.480	30.421.568	27.219.955
Saldo	3.136.309	9.676.337	7.932.736	4.234.928	13.974.438
<i>Saldo corrente</i>	<i>3.859.308</i>	<i>866.622</i>	<i>2.754.371</i>	<i>5.970.798</i>	<i>11.179.110</i>
Fondo cassa al 31.12	3.243.327	12.919.664	17.609.073	21.844.001	35.818.439
<i>di cui cassa vincolata</i>	<i>2.201.651</i>	<i>4.334.161</i>	<i>7.688.981</i>	<i>12.130.466</i>	<i>15.672.172</i>

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

I dati esposti trovano conferma con quanto riportato nel quadro riassuntivo della gestione di cassa relativo al rendiconto del Tesorerie, di cui all'allegato n. 17/3 del D.lgs. n. 118 del 2011, **eccezion fatta** per il saldo al 31.12.2019 che evidenzia nella contabilità del Tesoriere l'importo di € 11.419.664,08.

La tabella successiva approfondisce i dati mostrati nella tabella precedente, con specifica per titoli.

Tabella 17 – Movimentazioni di cassa per titoli.

	2018	2019	2020	2021	2022
Riscossioni	36.764.763	23.046.770	31.773.851	36.392.366	38.399.065
<i>Titolo I</i>	<i>24.902.409</i>	<i>18.488.800</i>	<i>20.013.135</i>	<i>22.266.675</i>	<i>25.488.547</i>
<i>Titolo II</i>	<i>4.275.526</i>	<i>2.653.179</i>	<i>10.046.661</i>	<i>6.999.411</i>	<i>7.880.350</i>
<i>Titolo III</i>	<i>7.586.828</i>	<i>1.904.792</i>	<i>1.714.054</i>	<i>7.126.280</i>	<i>5.030.168</i>
Pagamenti	32.905.456	22.180.148	29.019.480	30.421.568	27.219.955
<i>Titolo I</i>	<i>31.741.595</i>	<i>20.967.941</i>	<i>28.351.732</i>	<i>29.099.111</i>	<i>25.908.310</i>
<i>Titolo IV</i>	<i>1.163.861</i>	<i>1.212.208</i>	<i>667.748</i>	<i>1.322.456</i>	<i>1.311.645</i>
Saldo gestione corrente	3.859.308	866.622	2.754.371	5.970.798	11.179.110
Riscossioni Titolo IV	683.107	1.313.403	4.563.953	3.549.622	3.087.995
Pagamenti Titolo II	949.378	982.708	261.149	1.986.925	1.646.239
Saldo gestione conto capitale	-266.272	330.695	4.302.804	1.562.697	1.441.755

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

A ben vedersi, la crescita del saldo della gestione corrente è riferibile all'aumento delle riscossioni tributarie ma soprattutto ad una aumentata consistenza dei trasferimenti riscossi negli ultimi tre esercizi, nonché delle entrate extra-tributarie negli ultimi due esercizi. Il saldo della gestione di cassa in conto capitale, negli anni post dissesto, registra sempre valori positivi elevati, che possono denotare una lentezza nella realizzazione delle opere, come confermato nel capitolo 7.

Come si evince dalla tabella 16 inoltre, la giacenza vincolata della cassa (secondo quanto riportato nel rendiconto del tesoriere) è, altresì, in costante crescita, fino a toccare nel 2022 € 15.672.172, registrando così un **saldo netto di cassa** pari a € 20.146.267.

⁴¹ Il titolo IV è considerato tra le spese correnti in quanto rappresenta la spesa per rimborso di mutui e prestiti alla stregua della deliberazione n.18/SEZAUT/2022/INPR.

Il punto 10 del principio contabile 4/2 allegato al D.lgs. 118/2011 disciplina la contabilizzazione dell'utilizzo degli incassi vincolati degli enti locali, confermando la normativa già individuata nel TUEL.⁴² L'importo della giacenza di cassa vincolata è convenzionalmente predisposto con determinazione del responsabile finanziario per un importo non inferiore a quello risultante al tesoriere e all'ente (punto 10.6). Nel corso degli esercizi in esame, il Comune **ha definito** la giacenza vincolata per ogni annualità, le cui risultanze sono riportate nella tabella successiva, in relazione a quanto riportato nel conto del tesoriere:

	2018	2019	2020	2021	2022
Comune	4.309.144 ⁴³	2.190.611 ⁴⁴	10.265.240 ⁴⁵	14.357.620 ⁴⁶	19.834.271 ⁴⁷
Tesoriere	2.201.651	4.334.161	7.688.981	12.130.466	15.672.172
Differenza	2.107.493	-2.143.550	2.576.259	2.227.154	4.162.099

Fonte: elaborazione su dati e provvedimenti forniti dal Comune.

Nel 2022, quasi la totalità della giacenza vincolata è imputabile a riscossioni e pagamenti a destinazione vincolata derivanti da trasferimenti (€ 19.473.328). Nel corso di ogni esercizio, emergono differenze tra il valore riportato nel rendiconto del tesoriere e quello indicato nella determinazione della giacenza di cassa vincolata, a causa di riscossioni e pagamenti in sospeso da regolarizzare.

Da ultimo, si rammenta che con la recente Deliberazione n. 17/SEZAUT/2023/QMIG la Corte dei Conti – Sezione delle Autonomie, ha fornito i criteri per definire i casi in cui una entrata considerata vincolata, di competenza, da legge o da principi contabili debba essere considerata vincolata anche in termini di cassa. Il requisito individuato è quello della “*specifica destinazione*” che viene attribuito dall'Ente in fase di programmazione. Oggetto della disamina sono le entrate da: sanzioni codice della strada, proventi dei parcheggi a pagamento, imposta di soggiorno e contributo di sbarco, titoli abitativi edilizi e relative sanzioni, quota del 10% su alienazioni immobiliari. Gli enti che ancora non considerassero le tipologie di entrata oggetto di analisi tra le voci vincolate anche di cassa, al pari del Comune di Marano, dovranno ricostruire il saldo della cassa vincolata al 31.12.2023 entro il 31 gennaio 2024 al fine di avere la perfetta corrispondenza con quanto esposto dal Tesoriere nel proprio conto giudiziale. Al riguardo, si rammenta l'importanza, ai fini dell'attenuazione del

⁴² Art. 180, comma 3, lett. d), attraverso l'ordinativo di incasso viene indicata al tesoriere l'eventuale natura vincolata dei propri incassi. Al riguardo, la riforma dell'armonizzazione ha precisato che devono essere segnalate al tesoriere le riscossioni a destinazione vincolata derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti;

Art. 185, comma 2, lett. i), attraverso l'ordinativo di pagamento viene indicata al tesoriere l'eventuale natura vincolata dei propri pagamenti. Al riguardo, la riforma dell'armonizzazione ha precisato che devono essere comunicati al tesoriere i pagamenti con destinazione vincolata derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti;

Art. 195 è possibile disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate vincolate di cui all'articolo 180, comma 3, lettera d) per il finanziamento di spese correnti, anche se provenienti dall'assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222 (salvo gli enti in stato di dissesto finanziario sino all'emanazione del decreto di cui all'articolo 261, comma 3). Con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate utilizzate per il pagamento di spese correnti. Gli enti altresì continuano a vincolare il ricorso all'anticipazione di tesoreria a seguito dell'utilizzo di entrate vincolate.

⁴³ Determina dirigenziale n. 110/2019.

⁴⁴ Determina dirigenziale n. 535/2021.

⁴⁵ Determina dirigenziale n. 535/2021.

⁴⁶ Determina dirigenziale n. 388/2022.

⁴⁷ Determina dirigenziale n. 512/2023.

rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione, in quanto *“la mancata corretta apposizione dei vincoli sulle giacenze di cassa costituisce un comportamento contrario alla sana gestione e determina una non corretta quantificazione del fondo cassa che condiziona in concreto, ai sensi dell’art. 186 del TUEL, la genuina determinazione del risultato di amministrazione”* (Sez. reg. controllo Emilia-Romagna, n. 94 del 2020).

4.3.1 – Anticipazioni di tesoreria.

Secondo quanto disposto dall’articolo 222 del TUEL, il tesoriere, su richiesta dell’ente corredata dalla deliberazione della giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferente ai primi tre titoli di entrata del bilancio. Le stesse anticipazioni maturano interessi che decorrono dall’effettivo utilizzo delle somme. L’ente, con deliberazione del commissario straordinario con i poteri della giunta comunale n. 174 del 20.12.2017, ha disposto la richiesta di un’anticipazione di cassa all’Istituto Tesoriere per un importo massimo pari a € 9.800.000, dando atto che l’importo rientra nei limiti dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente afferente ai primi tre titoli del bilancio. Il responsabile del servizio finanziario, con nota del 03/01/2024 (**Allegato 12**), ha specificato che l’ente: *“ha usufruito delle anticipazioni di cassa con il tesoriere ex art.222 del TUEL solo nell’anno 2018 ex delibera della CS n. 174/2017 per un totale di euro 18.843.089,68 integralmente restituita entro la fine dell’anno con una spesa a titolo di interessi passivi pari a euro 46.320,13. Negli anni seguenti l’ente non ha fatto più ricorso alla anticipazione di cassa”*. Successivamente, è stato chiesto all’ente il motivo di tale maggiore utilizzo rispetto all’importo massimo disposto dalla delibera giuntale. L’ente, con nota del 27/02/2024 (**Allegato 13** punto 7) e con file excel acclusi, ha precisato che: *“si evince agevolmente che l’anticipazione di cassa è stata interamente restituita alla data del 27/11/2018 e che l’utilizzo massimo durante l’anno 2018 è stato pari a euro 2.938.314,69 (ampiamente inferiore al limite autorizzato con delibera n. 174/2017 pari a euro 9,8mln)”*. Pertanto, secondo quanto asserito dall’ente, benché la contabilizzazione rilevi riscossioni di competenza pari ad € 18.843.089,68 al titolo VII dell’entrata e pagamenti di competenza di pari importo al titolo V della spesa, **la massima esposizione** durante l’esercizio è stata pari ad € 2.938.314,69.

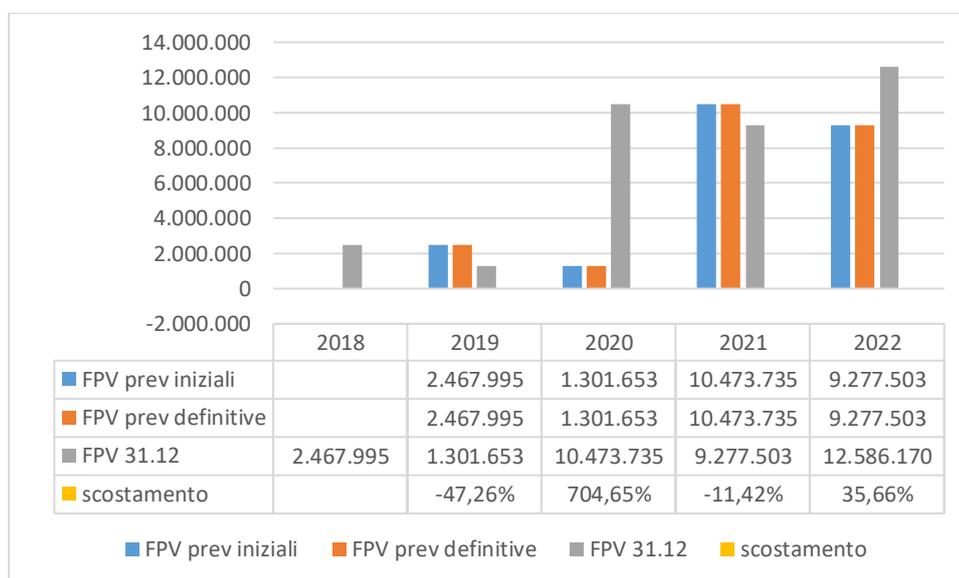
L’anticipazione di tesoreria rappresenta una forma di finanziamento cui l’Ente locale può ricorrere, nel rispetto dei limiti previsti dall’art. 222 del TUEL, per far fronte a momentanee esigenze di liquidità: la gestione della stessa si caratterizza per l’emissione da parte del Tesoriere di provvisori in entrata e spesa correlati rispettivamente ad utilizzi e restituzioni/diminuzioni cui segue la regolarizzazione da parte dell’Ente, talché, a fine anno, l’anticipazione utilizzata e non restituita, risultante dalla differenza tra gli utilizzi e le restituzioni, rappresenta un debito da impegnare, sub specie di residuo passivo, segnatamente al titolo V della spesa (ex titolo III) (Corte dei conti, sez. reg. di contr. Marche deliberazione n. 101/2016). Il mancato ricorso all’anticipazione di tesoreria dal 2019, è indice di un ritrovato equilibrio di cassa da parte dell’ente, dimostrato dalle risultanze di cui sopra.

4.4 – Fondo pluriennale vincolato.

Il **fondo pluriennale vincolato (FPV)** è disciplinato dal punto 5.4. del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato n. 4/2 al Dlgs n. 118/2011), e costituisce un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell’ente, già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l’entrata. Per le caratteristiche tipiche appena descritte, e salvo i casi in cui il principio contabile consente la costituzione del FPV di parte corrente, lo strumento in parola è frequentemente adoperato nella gestione delle entrate in conto capitale destinate a finanziare investimenti.

Ai fini della presente verifica, l’attenzione si è puntata sull’andamento del fondo pluriennale vincolato nel corso degli esercizi ispezionati, a previsione e a rendiconto. L’andamento dello stesso è riassunto nel grafico successivo:

Grafico 6 – Fondo Pluriennale vincolato.



Fonte: elaborazione su dati rendiconto fornito dall’ente.

Dal grafico, emerge, il mancato stanziamento in entrata del FPV nel 2018 poi risultato valorizzato al 31.12.2018, mentre si rilevano importanti scostamenti tra il dato delle previsioni definitive ed il dato al 31.12: nel 2019 in diminuzione (-47,26%), nel 2020 e nel 2022 in aumento (rispettivamente + 704,65% e 35,66%). Per comprendere la natura di questi notevoli scostamenti si riportano le risultanze nell’allegato b) al rendiconto.

Tabella 18 – Composizione del fondo pluriennale vincolato.

	Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio n-1	Spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio n e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Riaccertamento degli impegni di cui alla lettera b) effettuata nel corso dell'esercizio n (cd. economie di impegno)	Riaccertamento degli impegni di cui alla lettera b) effettuata nel corso dell'esercizio n (cd. economie di impegno) su impegni pluriennali finanziati dal FPV e imputati agli esercizi successivi a n	Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio n-1 rinviata all'esercizio n+1 e successivi	Spese impegnate nell'esercizio n con imputazione all'esercizio n+1 e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Spese impegnate nell'esercizio n con imputazione all'esercizio n+2 e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Spese impegnate nell'esercizio n con imputazione a esercizi successivi a quelli considerati nel bilancio pluriennale e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio n
2019	2.467.995	2.411.413	826	0	55.756	1.245.898	0	0	1.301.653
2020	1.301.653	1.279.436	0	0	22.217	10.451.518	0	0	10.473.735
2022	9.277.503	4.030.466	106.860	0	5.140.177	7.445.993	0	0	12.586.170

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Nel 2019 e nel 2020 la quota di FPV riportata alla fine dell'annualità precedente, quasi si azzerava per dare copertura a spese impegnate negli esercizi precedenti, mentre il fondo pluriennale vincolato è sostanzialmente alimentato da spese impegnate nell'esercizio con valori molto alti nel 2020 (€ 10.451.518). Nel 2022 invece il totale al 31.12.2022 è alimentato, per circa il 40%, da quota di FPV non utilizzata nel corso dell'esercizio.

La seguente tabella, evidenzia la tipologia di FPV al 31.12 di ciascun anno:

Tabella 19 – FPV di parte corrente e di parte capitale.

	2018	2019	2020	2021	2022
	impegni	impegni	impegni	impegni	impegni
FPV corrente	852.126	1.123.991	4.770.053	4.965.184	6.458.216
FPV in c/capitale	1.615.868	177.663	5.703.682	4.312.319	6.127.953
Totale	2.467.995	1.301.653	10.473.735	9.277.503	12.586.170

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

L'alimentazione del FPV in conto capitale è la seguente:

	2018	2019	2020	2021	2022
FPV in c/c	1.615.868	177.663	5.703.682	4.312.319	6.127.953
<i>di cui FPV alimentato da entrate vincolate e destinate investimenti accertate in c/competenza</i>	1.615.868	177.663	5.703.682	1.404.446	3.590.567
<i>di cui FPV alimentato da entrate vincolate e destinate investimenti accertate in anni precedenti</i>				2.910.873	2.537.387

di cui FPV da riaccertamento straordinario					
--	--	--	--	--	--

Fonte: elaborazione su dati pareri collegio revisori.

L'andamento crescente del FPV, **potrebbe indicare** rallentamenti nell'esecuzione delle spese. Il Fondo pluriennale vincolato mostra, negli ultimi tre anni oggetto della verifica, un significativo aumento, in particolare per quello riferibile alle spese in conto capitale. Da ciò si rileva un aumento dei procedimenti in corso per l'impiego di risorse per investimenti, con possibili rallentamenti procedurali. Questione che verrà affrontata nel capitolo VII.

Nella relazione allegata al rendiconto 2022 e 2021, i revisori, per quanto concerne il FPV di parte capitale, hanno verificato, in virtù della tecnica del campionamento, la presenza delle condizioni di entrata esigibile e di tipologia di spesa rientrante nelle ipotesi di cui al punto 5.4 del principio applicato alla contabilità finanziaria, così come la reimputazione degli impegni, secondo il criterio della esigibilità, è conforme all'evoluzione dei cronoprogrammi di spesa. **Reimputazione degli impegni** che invece non è in linea con l'evoluzione dei cronoprogrammi di spesa non adeguatamente formulati, nelle annualità 2018, 2019 e 2020. Le reimputazioni, per mancata osservanza dei cronoprogrammi, rappresentano un fenomeno da attenzionare per una migliore programmazione, monitoraggio ed esecuzione degli interventi (Corte dei Conti, deliberazione n. 12/2023).

Tabella 20 – incidenza FPV in conto capitale su impegni titolo II.

	2018	2019	2020	2021	2022
	impegni	impegni	impegni	impegni	impegni
FPV in c/c	1.615.868	177.663	5.703.682	4.312.319	6.127.953
Impegni Tit. II + FPV in c/c	2.524.447	1.785.868	6.690.399	5.854.036	8.167.139
<i>Incidenza comune</i>	64,01%	9,95%	85,25%	73,66%	75,03%
<i>Incidenza regionale</i>	45,82%	47,21%	56,06%	58,58%	58,15%

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Infine, si registra una incidenza elevata rispetto al dato regionale dei comuni, a conferma delle difficoltà nella esecuzione della spesa per investimenti.

4.5 – Fondi accantonati e vincolati.

4.5.1 - Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) in fase di rendiconto.

Ai sensi dell'art. 46, comma 2, del D.lgs. 118/2011 “una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al presente decreto, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo”. Inserito nella logica del principio contabile generale di prudenza, il FCDE rappresenta un importante presidio agli equilibri di bilancio, i cui parametri di riferimento si rinvergono nella capacità di realizzazione delle entrate e nella connessa gestione dei residui attivi, espressione della consistenza dei crediti vantati dagli enti⁴⁸.

⁴⁸ Corte dei Conti sez. Autonomie, deliberazione n. 12/2023.

Il Comune di Marano ha accantonato al fondo crediti di dubbia esigibilità i valori riportati nella tabella seguente e desunti dall'allegato c) al rendiconto, nel quale è riportata la sua analitica composizione in relazione a ciascun titolo dell'entrata e la cui percentuale di accantonamento è rapportata al dato medio regionale:

Tabella 21 – FCDE in fase di rendiconto.

		2018	2019	2020	2021	2022
Totale residui attivi	<i>Titolo 1</i>	50.201.305	62.536.875	72.310.652	81.884.201	38.729.268
	<i>Titolo 3</i>	29.179.947	41.049.661	48.054.478	50.060.316	25.695.004
	TOTALE	96.600.726	122.459.939	142.157.508	157.287.321	72.831.734
FCDE	<i>Titolo 1</i>	37.944.964	6.438.640	13.873.879	21.740.301	32.636.963
	<i>Titolo 3</i>	20.005.221	5.536.073	11.044.360	12.575.550	18.924.930
	TOTALE	58.469.988	11.974.712	24.918.538	34.315.851	51.561.893
% di accantonamento al FCDE	<i>Titolo 1</i>	75,59%	10,30%	19,19%	26,55%	84,27%
	<i>Dato regionale</i>	76,81%	85,90%	84,68%	84,37%	83,94%
	<i>Titolo 3</i>	68,56%	13,49%	22,98%	25,12%	73,65%
	<i>Dato regionale</i>	66,41%	70,63%	67,78%	68,87%	72,46%
	TOTALE	60,53%	9,78%	17,53%	21,82%	70,80%
	<i>Dato regionale</i>	36,35%	38,85%	36,12%	35,50%	35,36%

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

L'analisi del prospetto evidenzia per gli esercizi post dissesto una percentuale di accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità oggettivamente bassa con una notevole mole di residui attivi correnti non sterilizzati, ad esclusione del dato 2022, che evidenzia un totale del 70,80% rispetto al dato regionale del 35,36%, probabilmente a causa di un elevato livello di residui attivi iscritti in altri titoli di entrata, per i quali non si sono registrati accantonamenti al fondo, ma di cui si dirà meglio nel capitolo V. Inoltre, il dato 2022 subisce un sostanziale decremento dei residui attivi di titolo I e titolo III, che inficia l'incidenza del FCDE, **tornato pericolosamente** nel 2022 vicino ai livelli 2018, anno del dissesto.

Per un'analisi più approfondita degli accantonamenti, si è proceduto alla verifica degli importi per categoria, prelevati da *files excel* forniti dall'ente in fase istruttoria.

Tabella 22 – FCDE per categorie in sede di rendiconto.

	codice conto	2018	2019	2020	2021	2022
IMU evasione	1.01.01.06.002					3.042.938
ICI	1.01.01.08.002	1.981.043				
Sanz tributarie	1.01.01.99.001	1.816.757				1.874.031
ICP	1.01.01.53.001	148.288	3.839	3.981	88	247.145
TOSAP	1.01.01.52.002	145.503	742	16.452	487	1.610
RSU	1.01.01.51.001	32.632.739	6.434.059	13.853.446	21.739.726	27.471.239
ADD Erar. RSU	1.01.01.51.002	1.220.634				
Art. 208 CDS	3.02.02.01.004	2.915.537	585.405	634.082	545.825	4.467.990

Costr. Abusive 650	3.01.02.01.999	1.063.348		330.000	549.500	549.500
Rivalsa su privati	3.01.02.01.999	325.922				
Serv. idrico	3.01.02.01.999	15.633.953	4.950.668	10.000.406	11.400.353	13.801.975
Raccolta diff	3.01.02.01.999	66.461		79.872	79.872	105.465
Totale		57.950.185	11.974.712	24.918.239	34.315.851	51.561.893

Fonte: elaborazione su dati forniti dall'ente.

Se si ritiene corretta la metodologia utilizzata ai sensi del punto 3.3 del principio contabile 4/2⁴⁹, **non si ritiene rispettato** l'obbligo di informazione di esclusione di residui attivi dall'assoggettamento al FCDE. In particolare, come evidenziato in tabella 22, il Comune di Marano ha omesso di considerare nelle annualità 2019, 2020 e 2021, categorie di entrata come l'attività di recupero evasione IMU (1.01.01.06) o le sanzioni tributarie (1.01.01.99), accantonate invece nel 2022, che, al pari di quelle confluite nel calcolo del FCDE, registrano comunque un significativo importo di residui attivi finali (vedasi paragrafo 5.2), generando pertanto una potenziale sottostima dell'accantonamento. Inoltre, risultano sempre omessi nel corso degli anni tra le entrate correnti, i residui relativi alla TASI (1.01.01.76) e tra le extra-tributarie, i proventi derivanti dalla gestione dei beni (3.01.03.01). Nello specifico, per determinate categorie di entrata, si rilevano le seguenti percentuali di accantonamento in FCDE:

Tabella 23 – Percentuale di accantonamento FCDE per alcune categorie di entrata.

	codice conto	2018	2019	2020	2021	2022
IMU evasione	1.01.01.06					65,12%
ICI	1.01.01.08	76,50%				
Sanz tributarie	1.01.01.99	68,78%				86,99%
RSU	1.01.01.51	87,52%	89,96%	92,06%	92,78%	92,68%
Costr. Abusive 650	3.01.02.01	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
Art. 208 CDS	3.02.02.01	95,92%	96,14%	96,52%	95,18%	96,54%
Serv. idrico	3.01.02.01	84,07%	86,84%	88,76%	88,39%	86,10%

Fonte: elaborazione su dati forniti dall'ente.

È stato chiesto all'ente di dare **adeguata motivazione** di tale esclusione, considerata l'assenza di idonea giustificazione negli allegati al rendiconto. Difatti, deve rilevarsi che, *“in base alle prescrizioni dell'armonizzazione contabile, devono essere supportate da adeguata motivazione le valutazioni effettuate dall'Ente circa i crediti di dubbia esigibilità che, diversi da quelli compresi nell'elencazione tipizzata dall'ordinamento - per i quali sussiste una presunzione di certezza della riscossione -, siano stati esclusi dalla determinazione dell'accantonamento minimo obbligatorio (D.lgs. n. 118/2011, allegato n. 4/2, principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, § 3.3 ed esempio n. 5)”* (Corte dei Conti sez. contr. Sicilia, deliberazione n. 92/2022).

L'ente, con nota del 22/03/2024 (**Allegato 14** punto 5) ha dichiarato che *“negli anni 2019/2021 gli accertamenti per evasione tributaria sono stati oggetto di apposito vincolo nel risultato di amministrazione sulla scorta di una interpretazione estremamente rigorosa che peraltro non trova riscontro in alcun dettato normativo. Dal 2022 si è operato come meglio indicato al punto 1 ovvero procedendo alla svalutazione secondo il principio contabile applicato 4/2 e al calcolo del relativo*

⁴⁹ Il collegio dei revisori ha evidenziato che l'ente, in determinati esercizi, si è avvalso della facoltà di calcolare la percentuale riscossione del quinquennio precedente con i dati del 2019 in luogo di quelli del 2020 e del 2021 di cui all'art.107-bis del D.L. 18/2020 come modificato dall'art. 30-bis del D.L. 41/2021.

accantonamento nel FCDE. Per le entrate derivanti dalla gestione dei beni (3.01.03.01) non risultano negli anni 2019/2021 accertamenti non incassati da svalutare. Per l'anno 2022 risultano accertamenti pari a euro 685.933,85 incassati per competenza per euro 90.722,02 e nei primi mesi dell'anno successivo 2023 per euro 594.625,23”.

Inoltre, per quanto concerne i crediti del Titolo IV, se, per un verso, è ragionevole ritenere che essi siano di norma da escludere dai calcoli del FCDE (in quanto gravanti su amministrazioni pubbliche, che di norma sono solvibili), per altro verso, è anche vero, anzitutto, che l'ammontare dei residui in parola risulta considerevolmente sovrastimato probabilmente per erronea contabilizzazione da parte dell'Ente stesso (capacità di riscossione media vicina al 70%), e, in secondo luogo, che, dietro questi saldi contabili, possano esserci obbligazioni attive facenti capo a debitori privati, come in concreto avviene, a esempio, per i crediti derivanti da permessi di costruire (4.05.01.01) per i quali, come emerge nel paragrafo 5.2 e vista la documentazione fornita dall'ente, i residui attivi ammontano a € 53.088,59 nel 2022.

In conclusione, secondo quanto precisato da una recente deliberazione della sez. controllo Lombardia della Corte dei Conti⁵⁰, “vale la pena di ricordare che nella contabilità armonizzata il fondo crediti di dubbia esigibilità mira a garantire che gli accertamenti di entrate per le quali non vi è certezza in merito alla integrale riscuotibilità siano parzialmente sterilizzati al fine di evitare un incremento non sostenibile dei margini di spesa, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione; è essenziale, dunque, farne un'applicazione estesa, limitando quanto più possibile le tipologie di entrate escluse dal calcolo”.

4.5.2 – Fondo rischi contenzioso.

Il D.lgs. n. 118/2011 (all. 4/2, § 5.2, lett. h) prevede l'obbligo di accantonamento nel caso in cui l'Ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, sia condannato al pagamento di somme. In questi casi si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del futuro giudizio) con riferimento al quale non è possibile impegnare in via anticipata alcuna spesa. In tale situazione, durante la fase antecedente alla definizione della causa, l'Ente «è tenuto ad accantonare le risorse necessarie» per il pagamento degli oneri eventualmente derivanti dalla futura sentenza. Da ciò discende che, per ogni esercizio, occorrerà stanziare le relative spese che, in sede di rendiconto, incrementeranno il risultato di amministrazione, rimanendo in tal modo vincolate nel corso degli anni fino al sopraggiungere della sentenza.

A tale riguardo, come si vedrà più avanti, un rilievo centrale assume l'ultimo capoverso recato dall'all. 4/2, § 5.2, lett. h), del D.lgs. n. 118 del 2011 secondo cui «l'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti». In merito a quanto innanzi è opportuno, preliminarmente, richiamare la giurisprudenza della Corte dei conti, che ha meglio precisato le procedure e i criteri a cui attenersi nel calcolo della quota congrua da accantonare. A tal fine si richiamano le indicazioni fornite dalla Sezione Autonomie della Corte dei conti, con deliberazione n. 14/SEZAUT/2017/INPR, all'interno del documento che fissa le “linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266”.

⁵⁰ Lombardia/65/2024/PRSE.

La deliberazione in parola⁵¹, depositata il 23 giugno 2017, chiarisce, infatti, che ai fini della quantificazione del Fondo contenzioso «risulta essenziale»:

- la «costante ricognizione» iniziale del contenzioso formatosi;
- l'«aggiornamento» su base annua del contenzioso medesimo;
- la «attestazione di congruità» dei calcoli e degli ammontari posti a base dell'importo accantonato, previa apposita «verifica» da parte dell'Organo di revisione.

A tale ultimo riguardo, inoltre, la Corte dei conti, Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia Romagna, con deliberazione n. 229 del 9 novembre 2021, ha rimarcato che per le «verificazioni attinenti l'entità delle quote accantonate al fondo rischi» s'impone la «indiscutibile esigenza di determinazione matematica». E questa, secondo la predetta deliberazione, «non può risolversi nell'enunciazione di un mero giudizio valutativo», in quanto le verificazioni in parola richiedono, al contrario, «una vera e propria attestazione con valore di certezza».

Secondo altra recente deliberazione, sempre della predetta Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia Romagna (n. 135 del 24 ottobre 2022), riguardo alla determinazione del Fondo rischi «è da escludere un controllo a campione», essendo per contro necessaria «un'analisi specifica delle singole poste e partite». In definitiva, sempre secondo la giurisprudenza contabile dianzi citata, il Fondo contenzioso potrebbe risultare non adeguato o «per la sua esiguità» o perché «determinato in modo forfettario» o perché «non ne è stata attestata la congruità da parte dell'Organo di revisione».

Dall'esame delle relazioni dell'organo di revisione allegate al rendiconto, tuttavia, **risulta verificata ma non attestata** da parte dell'organo di revisione, la congruità degli accantonamenti nel fondo contenzioso, con la sola evidenza di aver «determinato il fondo secondo le modalità previste dal principio applicato alla contabilità finanziaria al punto 5.2 lettera h)». Per l'avvenire si raccomanda, pertanto, all'organo di revisione, di attestare espressamente, ed in modo puntuale, la congruità del fondo contenzioso, dando atto nella relazione al rendiconto della procedura di calcolo a tal fine utilizzata.

A tale ultimo riguardo, peraltro, la metodologia di determinazione del fondo in base ai potenziali contenziosi, è stata oggetto di numerosi interventi della giurisprudenza contabile (Corte dei Conti Sez. Reg. Emilia Romagna deliberazione n. 37/2023, n. 27/2023 e n. 254/2021; Corte dei Conti Sez. Reg. Veneto deliberazione n. 148/2022), che è possibile sintetizzare come indicato nella deliberazione n. 37/2023:

“Il Comune è chiamato a effettuare la classificazione analitica delle passività potenziali del comune, distinguendole tra debiti certi, passività probabili, passività possibili e passività da evento remoto, secondo i seguenti principi:

- il debito certo - indice di rischio 100% - è l'evento che si è concretizzato in una sentenza esecutiva, ma momentaneamente sospesa ex lege;*
- *la passività “probabile”- indice di rischio del 51% - (che impone un ammontare di accantonamento che sia pari almeno a tale percentuale), è quella in cui rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione, per cui l'avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza (documento*

⁵¹ Si riporta stralcio della deliberazione n. 14/SEZAUT/2017/INPR citata in narrativa «particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione».

OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario);

- *la passività "possibile" che, in base al documento OIC n. 31, nonché alla definizione dello IAS 37, è quella in relazione alla quale il fatto che l'evento si verifichi è inferiore al probabile e, quindi, il range oscilla tra un massimo del 49% e un minimo determinato in relazione alla soglia del successivo criterio di classificazione;*

la passività da evento "remoto", la cui probabilità è stimata inferiore al 10%, con accantonamento previsto pari a zero".

Sempre la Corte dei Conti Sez. Reg. Emilia Romagna, con la deliberazione n. 151/2023/VSG mette in evidenza che, *"la lettura di detti principi conferma quindi sia gli obblighi dell'Ente, il quale è tenuto a un'attenta ricognizione delle cause pendenti, da formalizzare in un apposito atto deliberativo, sia gli obblighi dell'Organo di revisione che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato d'amministrazione a rendiconto, secondo quanto indicato dalla delibera di Sezione Autonomie n. 14/2017/INPR".* L'ente pertanto è tenuto ad intervenire con apposita delibera, quale atto ricognitivo dei giudizi in corso (censimento, determinazione valore, valutazione rischio e quantificazione fondo).

In particolare, il Comune di Marano, presentando agli scriventi nota del 29.12.2023 (**Allegato 15**) a firma della responsabile aa.gg. e demografici, segnalava che: *"l'assenza di una figura di Avvocato responsabile di tale settore (ndr, servizio avvocatura), l'alternarsi dei dirigenti/segretari cui veniva attribuita la Responsabilità del Servizio e dei dipendenti assegnati all'ufficio, la gestione del contenzioso di fatto totalmente affidata nei predetti anni ad avvocati convenzionati esterni ha condizionato, per tanti versi negativamente, l'organizzazione e funzionamento dell'ufficio competente, e quindi la conoscenza e consapevolezza della quantità del contenzioso civile, penale e amministrativo, non essendoci un flusso di informazioni costante e uniforme tra l'ufficio, sprovvisto di un archivio informatizzato e progressivamente privato di personale, e gli avvocati convenzionati. Nel settembre 2021, infine, il servizio patrocinio, difesa, assistenza e rappresentanza del Comune di Marano di Napoli, e quindi tutta la gestione del contenzioso, veniva affidato con RdO su Mepa, all'Avv. R. M., attuale avvocato convenzionato dell'Ente, con il quale la scrivente, una volta incaricata della responsabilità dell'ufficio, ha potuto interfacciarsi in maniera costante e dettagliata".*

La *"determinazione puntuale e analitica del rischio soccombenza-passività potenziali è avvenuta"*, a detta del responsabile del settore bilancio nella relazione della Giunta al rendiconto 2022, approvato con delibera della Commissione Straordinaria con i poteri del Consiglio n. 35 del 10/05/2023, *"tramite nota degli avvocati convenzionati pervenuta in data 26.04.2023 dopo richieste del 26.06.2021 e del 28.02.2022"*. Pertanto, si registra **l'assenza di un apposito atto deliberativo** di ricognizione delle cause pendenti, avvenuta, almeno per il 2022 per mano degli avvocati convenzionati, le cui modalità sono di seguito indagate.

Dall'esame del materiale fornito dall'ente (**Allegati da 15 a 19**) ed elaborato sulla base dei riscontri dei *"legali già convenzionati e del legale odierno convenzionato"*, si evince che, stante la avvenuta *"analisi delle singole poste e partite"*, il quadro completo delle controversie pendenti è pari a n. 855 giudizi pendenti, di cui n. 124 con *petitum* indeterminabile o da non considerarsi, ed il totale soccombenza pari ad € 21.144.664,97. A fronte di una percentuale totale di accantonamento del 30%, il totale riveniente da quanto dichiarato dai legali convenzionati è pari ad € 6.436.120,70.

Tabella 24 – Quadro contenzioso in essere.

	Avv. R.	Avv. G.	Avv. M.	TOTALE
1 n° giudizi pendenti	20	152	683	855
2 n° giudizi con <i>petitum</i> indeterminabile o da non considerarsi	1	4	119	124
3 totale soccombenza	193.437,00 €	12.994.534,24 €*	7.956.693,73 €	21.144.664,97 €
4 accantonamento su totale soccombenza	96.718,50 €	4.700.900,00 €	1.638.502,20 €	6.436.120,70 €
5 accantonamento % medio (<i>rigo 4/rigo 5</i>)	50%	57%	15%	30%

*di cui € 4.782.171 transatto OSL

Fonte: Elaborazione su dati comunicati dall'ente.

Il responsabile del bilancio, sempre nella relazione di cui sopra, afferma che: “*in via prudenziale viene accantonato un fondo pari a € 2mln oltre all'importo già accantonato pari a € 3,8mln per un totale di 5,825mln al fine di gestire gradualmente il passaggio dalla gestione straordinaria in capo all'OSL ad una gestione ordinaria “piena” anche per quanto concerne i giudizi che venissero a definizione post approvazione del rendiconto della gestione di cui all'articolo 256, comma 11*”, rilevando un **accantonamento inferiore** rispetto a quanto comunicato dagli avvocati nelle rispettive note.

Nella Tabella che segue sono riportati gli accantonamenti disposti dall'ente in sede di rendiconto, e confrontati con i dati cumulati dei comuni del territorio regionale, che consegnano un quadro dell'andamento del fondo:

Tabella 25 – Accantonamenti pro capite per contenzioso – confronto con dato regionale.

	2018	2019	2020	2021	2022
Comune di Marano	10.171.318	250.000	1.000.000	3.804.800	5.825.486
<i>pro-capite</i>	174,62	4,30	17,33	65,55	100,56
Comuni regione Campania	770.784.209	510.025.843	659.172.846	651.299.724	659.172.846
<i>pro-capite</i>	134,28	89,29	117,20	115,80	117,51

Fonte: Elaborazione su dati di rendiconto prelevati da BDAP.

Come emerge dalla tabella, il Comune ha accantonato valori crescenti nel fondo contenzioso, a partire dal 2019, con incremento considerevole ma comunque sempre inferiore al dato pro-capite regionale, indice, molto probabilmente, di minore prudenza da parte dell'ente. Stante quanto già detto per il 2022, la verifica degli accantonamenti per le annualità antecedenti l'ultimo esercizio ispezionato, è impossibile a causa dell'**assenza**, per gli esercizi 2018-2021, di provvedimenti e comunque della espressa classificazione delle passività potenziali sollecitata dalla giurisprudenza.

4.5.3 – Fondo anticipazioni di liquidità.

L'istituto dell'anticipazione di liquidità di cui al D.L. n. 35/2013 e successivi rifinanziamenti ha interessato sin da subito sia la magistratura contabile che la corte costituzionale al fine di stabilirne la natura giuridica e la corretta modalità di contabilizzazione in bilancio. Questo per evitare di tradurre in una indebita espansione della spesa, in aperto contrasto con gli artt. 81 e 119 della Costituzione,

un semplice meccanismo di riallineamento della cassa, concepito dal legislatore per far fronte al pagamento di debiti scaduti da parte di enti strutturalmente deficitari o comunque in carenza di liquidità. D'altra parte, occorre dire che lo stesso legislatore ha favorito tale indebita deviazione dal fine normativo sopra descritto, con una serie di disposizioni giudicate poi incostituzionali.

Com'è noto, onde evitare che l'anticipazione straordinaria si trasformasse in surrettizio strumento di vero e proprio indebitamento patrimoniale, alla stessa stregua di un mutuo, idoneo a migliorare il risultato di amministrazione oppure ad ampliare la capacità di spesa, soprattutto di parte corrente, la giurisprudenza contabile prima (Corte conti, sez. aut. del. nn. 19/2014/QMIG, 33/2015/QMIG e 28/2017/QMIG; Corte conti, sez. riun. in spec. comp., sent. n. 26/2016/EL) e quella costituzionale poi (Corte cost., sent. n. 181/2015) avevano ravvisato la necessità, peraltro recepita anche dal legislatore (§ 3.20-bis dell'All. 4/2 al D.lgs. n. 118/2011, interpolato dal D.M. 1° agosto 2019), che gli enti provvedessero, simultaneamente alla erogazione di tali risorse, a "sterilizzarne" per competenza il relativo importo, mediante il contestuale accantonamento in bilancio, tra le spese del Titolo IV (restituzione prestiti), di un apposito fondo (c.d. FAL), non impegnabile né pagabile, di importo pari alle risorse ricevute, destinato a confluire, a consuntivo, tra le quote accantonate del risultato di amministrazione. Tale accantonamento sarebbe stato annualmente ridotto, in coerenza con quanto previsto dai piani di ammortamento, di un importo pari all'anticipazione restituita e, in ogni caso, non avrebbe potuto costituire forma surrettizia di copertura di spese (Corte conti, sez. aut., del. n. 31/2015/QMIG).

Con la citata nota del 03.01.2024, di cui all'**Allegato 12**, il responsabile del servizio finanziario, ha comunicato che *"le anticipazioni di liquidità stipulate dal Comune di Marano ex D.L. 35/2013 sono due: la prima è stata concessa dalla Cassa DD.PP. nel 2013 per € 8.221.378,62 e la seconda nel 2014 per € 11.470.000,00 per un totale di € 19.691.378,62. La somma complessiva restituita al 31/12/2023 è pari a euro € 5.222.298,28 per un residuo ancora da rimborsare di euro € 14.469.080,34"*. Inoltre, in esecuzione dell'art. 16 del D.L. n.115/2022 convertito in legge n. 142/2022 come modificato dall'art. 18, comma 1, del D.L. 44/2023 e del D.L. n. 215/2023, sarà previsto il recupero decennale delle quote di disavanzo a partire dall'esercizio 2025. Oltre le predette anticipazioni, il Comune non ha deliberato ulteriori autorizzazioni di anticipazione di liquidità.

L'ente, durante il quinquennio, ha accantonato al fondo anticipazione di liquidità ex art. 1, comma 13, D.L. 35/2013, € 16.811.957,03 soltanto nel 2019 in ragione della declaratoria d'incostituzionalità che ha colpito l'art. 2, comma 6, D.L. 78/2015 (Corte cost., sent. 28 gennaio 2020, n. 4) e degli effetti retroattivi delle dichiarazioni d'incostituzionalità (art. 136 Cost. e art. 30, comma 3, l. n. 87/1953), che ha sancito l'impossibilità di utilizzare il FAL ai fini dell'accantonamento al FCDE.

La Commissione ARCONET, con la FAQ 17 novembre 2021, n. 47, ha fornito importanti chiarimenti in ordine alle corrette modalità di contabilizzazione dell'anticipazione straordinaria di liquidità previste dall'art. 52, comma 1-ter, D.L. n. 73/2021, precisando che, a decorrere dall'esercizio 2021, la riduzione dell'accantonamento al FAL può avvenire soltanto *"in sede di rendiconto"*. E pertanto, *"il FAL non è iscritto nel bilancio di previsione 2021"*. Gli enti sono tenuti *"in sede di rendiconto"* ad *"accantonare la quota del FAL liberata"* in un apposito specifico fondo denominato *"Utilizzo FAL"*. Incombe sugli enti l'onere di dimostrare, sia nella nota integrativa, sia nella relazione sulla gestione, che il rimborso delle rate annuali di ammortamento dell'anticipazione è stato

finanziato con “risorse, correnti o dell’avanzo libero”, considerato che a tal fine “non possono essere utilizzate le risorse della quota liberata del FAL”⁵².

Poiché il Comune di Marano è ancora oggi tecnicamente in disavanzo, ai sensi dell’art. 16 del D.L. 155/2022 e successive modificazioni, **non vige** l’obbligo di accantonamento per le somme incassate negli esercizi precedenti e non ancora rimborsate al 31.12, così come altresì precisato dal collegio dei revisori nella relazione allegato al rendiconto 2022.

4.5.4 – Altri accantonamenti.

Fondo garanzia debiti commerciali.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 78/2020, ha precisato che il fondo da appostare in bilancio rappresenta una soluzione contabile e gestionale funzionale a consentire all’amministrazione di disporre della liquidità necessaria a velocizzare i pagamenti delle proprie obbligazioni commerciali e a ridurre la relativa voce di debito residuo, e che il meccanismo approntato impedisce di effettuare impegni di spesa e pagamenti a valere sulle somme accantonate nel fondo; ciò fa sì che, a fine esercizio, le relative economie di spesa rifluiscono nell’avanzo di amministrazione, consentendo così all’ente di poter utilizzare la giacenza di cassa in tal modo formatasi per pagare i debiti arretrati.

Nello specifico, le disposizioni volte ad assicurare la riduzione del debito residuo ed il rispetto dei tempi di pagamento da parte degli enti locali sono contenute nella legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019) che, ai commi da 859 a 873 dell’articolo 1, ha introdotto e disciplinato il Fondo di garanzia debiti commerciali.

Con deliberazione della Commissione straordinaria con i poteri della giunta comunale n. 13 del 30.03.2022, è stato disposto l’accantonamento nella missione 20 dell’importo di € 232.859,74 del fondo di garanzia debiti commerciali, aggiornando il redigendo bilancio di previsione 2022/2024. Il rendiconto 2022 ha successivamente valorizzato il totale di € 327.071 quale sommatoria tra il valore definito in delibera e quello riferito all’esercizio 2021 pari ad € 94.212 (che pertanto non è stato liberato, deliberazione Corte dei Conti sez. contr. Piemonte, n. Deliberazione n.12/2023/SRCPIE/PRSE). Ad ogni buon conto, come si evince al capitolo VI, l’indice di

⁵² Il combinato disposto dell’art. 52, comma 1-ter, D.L. n. 73/2021 e del parere Arconet n. 47/2021 precisa che:

- 1) a decorrere dall’esercizio 2021, l’importo del FAL non può più essere iscritto nel bilancio di previsione, ma è movimentabile soltanto “in sede di rendiconto”;
- 2) tra le spese del Titolo IV del bilancio di previsione va iscritta soltanto la rata annuale di rimborso dell’anticipazione straordinaria di liquidità;
- 3) la rata annuale deve essere finanziata con risorse correnti provenienti dall’esercizio di competenza (o con avanzo disponibile, se esistente) (art. 52, comma 1-ter, cit.), e di ciò va data compiuta evidenza nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione allegata, rispettivamente, al bilancio di previsione ed al rendiconto;
- 4) nell’all. a) del rendiconto del medesimo esercizio l’importo accantonato nel FAL viene ridotto di un ammontare pari alla rata annuale rimborsata;
- 5) nell’all. a/1 del rendiconto del medesimo esercizio va iscritto, in un apposito e specifico fondo, denominato “Utilizzo FAL”, un ulteriore e distinto accantonamento di risorse per un importo pari alla “quota del FAL liberata” (ossia alla rata annuale rimborsata nel corso dell’esercizio rendicontato);
- 6) nella colonna d) (“Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto”) dell’all. a/1 del rendiconto sono registrati sia “la riduzione del FAL” (nell’apposita voce), sia “l’accantonamento della quota liberata” (tra gli “altri accantonamenti”);
- 7) il medesimo importo della “quota liberata”, accantonata nel rendiconto dell’esercizio precedente, può essere applicato, in entrata (anche dagli enti in disavanzo) nella prima annualità del bilancio di previsione dell’esercizio successivo;

tempestività dei pagamenti per l'anno 2022, ammonta a 66,39 giorni per il tempo medio dei pagamenti, mentre a 38,64 giorni per il tempo medio di ritardo, mentre nel 2021 esso ammonta rispettivamente a 48,80 giorni e 49,93 giorni.

Si fa rinvio al capitolo VI per una trattazione più esaustiva dell'argomento.

Fondo dissesto.

Ulteriore e sostanzioso accantonamento verificato tra le risorse è il "fondo dissesto", rilevato dall'ente e dall'organo di revisione quale differenziale tra residui attivi e passivi in gestione OSL. La modalità di calcolo è stata chiesta all'ente, che ha riscontrato quanto segue: "con delibera della Commissione Straordinaria assunta con i poteri della Giunta Comunale n. 20 del 27/03/2023 (all. 1) ad oggetto "Riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi 2022 e costituzione del fondo pluriennale vincolato per l'esercizio finanziario 2022/2023 ex art. 3 co. 4 punto 9.1 Allegato 4/2 D.Lgs. n. 118/2011" è stato approvato l'elenco dei residui attivi da riportare per un totale complessivo di € 176.982.858,24 e l'elenco dei residui passivi da riportare per un totale di € 89.377.526,76 al 31.12.2022 (ripartiti tra gestione ordinaria e provenienti dall'e.f. 2019/2022 pari a RR.AA € 77.577.267,35 e RR.PP. € 33.689.311,24 e la competenza dell'OSL sui residui al 31/12/2018 – RR.AA € 99.405.590,89 e RR.PP. € 55.688.215,52). Al fine di tenere separato il risultato di amministrazione della gestione ordinaria rispetto alla gestione straordinaria del dissesto in capo all'OSL, si è proceduto ad accantonare un apposito fondo, pari alla differenza tra il totale dei residui attivi 2018 e precedenti (competenza OSL) pari a € 99.405.590,89 e il totale dei residui passivi 2018 e precedenti (competenza OSL) pari a € 55.688.215,52, per un importo di euro 43.717.375,37".

La quantificazione dello stesso è riassunta nella tabella seguente:

Tabella 26 – Valorizzazione fondo dissesto.

	2018	2019	2020	2021	2022
Fondo dissesto	0	47.742.850	44.341.752	44.209.973	43.717.375

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Fondo spese per indennità di fine mandato del sindaco.

Il punto 5.2 lettera i) dell'allegato principio contabile 4/2 al D. Lgs n. 118/2011), prevede che: "anche le spese per indennità di fine mandato, costituiscono una spesa potenziale dell'ente, in considerazione della quale, si ritiene opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato "fondo spese per indennità di fine mandato del sindaco". Su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, l'economia di bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile.

Si rileva che il Comune **non si è conformato** a quanto stabilito dal punto 5.2 del principio contabile applicato, concernente la contabilità finanziaria in quanto il fondo avrebbe dovuto confluire nella quota accantonata del risultato di amministrazione. Detto accantonamento, se correttamente inserito nella parte accantonata della composizione del risultato di amministrazione, avrebbe determinato un risultato libero inferiore rispetto a quello accertato con l'approvazione del rendiconto.

Ne consegue la non corretta determinazione del risultato di amministrazione considerata la sindacatura ricorrente dal 7 novembre 2018 al 17 giugno 2021.

Fondo perdite società partecipate.

Secondo quanto emerge dalla relazione sulla gestione allegata al rendiconto 2022, l'ente risulta partecipante esclusivamente all' E.I.C. (ente idrico campano e consorzio obbligatorio a cui partecipano tutti i comuni campani) e all'E.D.A. (ente rappresentativo dei Comuni appartenenti all'ATO "Napoli 2". L'ente pertanto non è tenuto ad alcun tipo di accantonamento relativo alle società partecipate ex art. 21 del D. Lgs. 175/2016.

4.5.5 – Risorse vincolate.

L'art. 187 del TUEL statuisce che: *“il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto... Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188”*. Il successivo comma 3-ter inoltre precisa che: *“costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:*

- a) *nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;*
- b) *derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;*
- c) *derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione determinata;*
- d) *derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione.”*

La tabella successiva, evidenzia il totale delle risorse vincolate, con distinzione di quelle derivanti da leggi e dai principi contabili e da quelle derivanti da trasferimenti. Il valore complessivo, costantemente in crescita dal 2018, registra una brusca frenata nel 2022, scendendo dai 18.752.441 euro del 2021 a 7.970.167 euro del 2022.

Tabella 27 – Elenco risorse vincolate al risultato di amministrazione.

	2018	2019	2020	2021	2022
Parte vincolata	4.541.237	9.067.730	11.847.505	18.752.441	7.970.167
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	919.562	7.615.798	11.188.847	10.855.142	4.802.133
<i>Recupero evasione IMU 2015 - trasferimenti correnti all'OSL</i>		7.615.798	10.140.259	9.719.336	0
<i>Artt. 106 DL 34/20 - 39 DL 104/20 - 1 co. 822 L. 178/20 (spese per sanificazione covid)</i>			847.334	849.128	0
<i>Proventi parcheggi strisce blu</i>	139.843	101.109	201.254	198.398	0
<i>Emergenza Covid-19 – intervento sociale</i>				1.522.344	807.066
<i>Centri estivi 2021</i>				147.559	216.058
<i>Eliminazione barriere architettoniche</i>		17.193	17.193	47.510	86.676
<i>Progetto Marano tra storia ed arte</i>			75.000	75.000	75.000

<i>Sanzioni amministrative per violazione codice strada</i>	644.433			88.279	49.333
<i>Risanamento rete idrica</i>				68.000	68.000
<i>Realizzazione impianti fognari</i>				3.500.000	3.500.000
<i>parte variabile fondo anno 2016 art. 15 CCNL</i>	135.286				
<i>Vincoli derivanti da trasferimenti</i>	2.354.147	1.451.932	658.658	7.897.300	3.168.033
<i>Oneri comm. Str. Enti sciolti per mafia</i>				26.297	51.232
<i>Risorse a sostegno attività non domestiche</i>				0	265.600
<i>Trasferimenti regione</i>	2.354.147			0	452.379
<i>Adeguamento sistemi antincendio</i>			542.447	280.000	280.000
<i>Verifiche sismiche</i>		1.167.000		49.000	49.000
<i>Interventi di riqualificazione residenziale</i>				0	720.409
<i>Affidamento incarichi di progettazione</i>				13.447	13.447
<i>Centro polifunzionale</i>				0	904.103
<i>Trasferimenti ministero interno</i>				551.200	200.000
<i>Fondi PNRR digitale</i>				0	231.865
<i>Fondi PICS</i>				1.338.560	0
<i>Messa in sicurezza strutture scolastiche</i>		8.293		278.383	0
<i>Artt. 106 DL 34/20 - 39 DL 104/20 - 1 co. 822 L. 178/20 (spese per sanificazione covid)</i>			24.019	0	0
<i>Fornitura gratuita libri</i>		158.337		0	0
<i>Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui</i>	1.056.166				
<i>Altri vincoli</i>	211.362				

Nel dettaglio, il valore della parte vincolata da leggi e principi contabili del 2022, risente del minor vincolo relativo al “recupero evasione IMU 2015 – trasferimenti correnti all’OSL” e al fondone, nonché dei maggior valori di alcune poste, riportate nelle annualità precedenti nella sezione “vincoli derivanti da trasferimenti” (riportati in giallino), per i quali è stato chiesto all’ente adeguata motivazione. In particolare, l’assenza del vincolo relativo alla voce “recupero evasione IMU 2015”, è stata così motivata dall’ente: “la diminuzione delle risorse vincolate nel 2022 rispetto alle annualità precedenti è da ricondurre al solo vincolo “OSL” ovvero alle somme accertate negli anni dal 2019 al 2021 da riversare alla gestione del dissesto una volta incassate (accertamenti evasione tributaria riferita ad anni precedenti il primo anno di risanamento 2019), per le quali si è proceduto alla svalutazione secondo il principio contabile applicato 4/2 e al calcolo del relativo accantonamento nel FCDE. Del resto, l’apposizione del vincolo in favore dell’OSL nei precedenti consuntivi non era previsto in alcuna normativa; occorre considerare, altresì, la prossima chiusura delle operazioni dell’Organismo Straordinario di Liquidazione del dissesto, come dichiarato dallo stesso Presidente OSL in sede di audizione presso la Corte dei Conti nello scorso mese di maggio 2023 e la disponibilità di un fondo cassa in carico alla gestione del dissesto sufficiente per fronteggiare gli ultimi pagamenti e gli accantonamenti necessari”.

Per quanto riguarda la contabilizzazione dei fondi COVID, la Ragioneria Generale dello Stato ha pubblicato diversi chiarimenti con la FAQ n. 38 dell'08.04.2021⁵³ e la FAQ n. 48 del 13.04.2022⁵⁴, al fine di rimarcare l'importanza della corretta contabilizzazione delle risorse da vincolare al 31.12.

Si registra pertanto, la **non corretta contabilizzazione** nel 2022, dei vincoli relativi a "Emergenza Covid-19 intervento sociale" e "centri estivi 2021" per un totale di € 1.023.125, da iscrivere ai vincoli per trasferimenti.

Nelle annualità 2019 e 2020, **risultano assenti** i vincoli relativi alle sanzioni amministrative per violazione codice strada nonostante risultino contabilizzate riscossioni e nel 2022 dei proventi da parcheggi nonostante risultino accertamenti per € 108.162,51 e riscossioni in conto competenza e conto residui pari ad € 86.896. così come non compaiono nel 2022, tra i vincoli per "trasferimenti", i fondi PICS pari ad € 1.338.560. Tali assenze condurrebbero alla determinazione dei risultati in senso indubbiamente migliorativo del risultato di amministrazione.

4.6 – Debiti fuori bilancio.

I debiti fuori bilancio sono obbligazioni pecuniarie assunte in violazione del sistema di bilancio e, quindi, sorte al di fuori della programmazione di bilancio e senza uno specifico impegno contabile registrato sul competente intervento o capitolo del bilancio di previsione.

La disciplina essenziale è contenuta negli articoli 191, 193 e 194 del TUEL. In particolare, tale ultima disposizione prevede che, con deliberazione consiliare di cui all'art. 193, comma 2, concernente la verifica degli equilibri finanziari, da adottarsi, di norma, entro il 31 luglio di ogni anno, o con diversa periodicità stabilita dal regolamento di contabilità, gli Enti locali riconoscono la

⁵³ "Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione. I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti". Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020. I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni esercizio N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno. Si precisa, in ogni caso, in considerazione del vincolo attribuito ai proventi dell'imposta di soggiorno, che non si dovranno certificare tali minori spese come "Minori spese 2020 "COVID-19" nella certificazione Modello COVID-19".

⁵⁴ "Al riguardo, si segnala preliminarmente che i ristori previsti a compensazione di minori entrate derivanti da specifiche esenzioni statali dovrebbero essere stati assegnati agli enti interessati tenendo conto dell'effettivo conseguente minor gettito. I ristori in parola, pertanto, dovrebbero eguagliare la perdita registrata dagli enti. Tuttavia, laddove a seguito di verifiche puntuali da parte degli enti emergesse che i ristori IMU e TOSAP-COSAP sono stati assegnati per un importo eccedente la perdita effettivamente registrata, l'eccedenza del ristoro rispetto alla perdita deve essere sommata ad eventuali eccedenze del Fondo per l'esercizio delle funzioni degli enti locali di cui all'art. 106 del D.L. n. 34/2020 e successivi rifinanziamenti, ed esposta tra i "Vincoli da legge". Nel caso in cui gli enti, per i ristori in parola, avessero provveduto a porre uno specifico vincolo nel risultato di amministrazione al 31.12.2020, distinto e separato da quello del Fondo per le funzioni ex art. 106 del D.L. n. 34/2020, in sede di rendiconto 2021 possono procedere alle rettifiche del prospetto a2. Restano ferme le indicazioni specifiche per l'imposta di soggiorno esplicitate alla FAQ n. 38".

legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da: a) sentenze esecutive; b) copertura di disavanzi; c) ricapitalizzazione; d) procedure espropriative; e) acquisizione di beni e servizi.

La disamina dei debiti fuori bilancio è rilevante, nell'analisi finanziaria dell'Ente, in quanto, talvolta, essi possono essere all'origine di significativi squilibri finanziari.

L'Ente, a mezzo delle note ha fornito un quadro delle consistenze dei debiti fuori bilancio riconosciuti con deliberazioni di Consiglio Comunale, derivanti da sentenze esecutive e da acquisizioni di beni e servizi senza impegno di spesa (e da procedura espropriative solo per il 2018), per gli importi descritti nella tabella, come di seguito:

Tabella 28 – Debiti fuori bilancio.

		2018	2019	2020	2021	2022	TOTALI
1	numero debiti riconosciuti	87	9	8	1	13	118
2	Ipotesi articolo 194 TUEL						
3	- lettera a) - sentenze esecutive	2.065.141		5.824		53.266	2.124.232
4	- lettera b) - copertura disavanzi						0
5	- lettera c) - ricapitalizzazioni						0
6	- lettera d) - procedure espropriative/occupazione d'urgenza	92.625					92.625
7	- lettera e) - acquisizione beni e servizi senza impegno di spesa	32.082	769.352	184.622	137.495	28.833	1.152.385
8	Totale	2.189.849	769.352	190.446	137.495	82.099	3.369.241

Fonte: Tabella redatta in base a dati trasmessi dal Comune.

Come si evince in tabella, dal 2018 al 2022, l'Ente ha riconosciuto, complessivamente nel quinquennio, n. 118 debiti fuori bilancio, per un totale di € 3.369.241, di cui € 2.124.232 riconducibili a sentenze esecutive e € 1.152.385 relativi ad acquisizione di beni e servizi, con il riconoscimento, durante l'esercizio 2018, del 65% del totale del quinquennio. Non sono state inviate agli scriventi attestazioni di debiti risultanti e non ancora riconosciuti al 31/12/2022.

Tale evidenza denota, per il rilevante ammontare di lettera e), **la violazione** nel corso del quinquennio osservato, degli articoli 191-194 del TUEL, e, quindi, delle ordinarie regole procedurali di impegno della spesa che sono alla base di una sana e ordinata gestione contabile.

L'ente, a mezzo delle note di cui agli allegati 20-21-22, ha inoltre trasmesso tutte le delibere di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, tra le quali sono state selezionate, per ogni annualità, le due più rilevanti in termini di importo riconosciuto, al fine di verificarne informazioni di dettaglio quali, la tipologia *ex art.* 194, l'esercizio di emersione, i pagamenti, l'eventuale atto di transazione sottoscritto, l'esistenza del parere del collegio dei revisori e l'invio alla Corte dei Conti. Le risultanze per singola delibera sono narrate qui di seguito nella tabella 29.

Tabella 29 – Campione delibera fuori bilancio 2018 – 2022.

Data seduta	N u m e r o	Oggetto	Importo	Tipologia	Esercizio di emersione	Strumento di copertura	Transazione	Parere revisori	Invio alla Corte dei Conti
09/03/2022	7	Riconoscimento dfb AEF - De Luca Maria Silvia con avv. Fusco Giuseppe	16.524,62	lett. a)	2021	capitolo 1.10.99.99.999	NO	SI	disposto
13/09/2022	66	Servizio di ricovero, custodia e mantenimento dei cani randagi catturati sul territorio del Comune di Marano di Napoli	18.341,00	lett. e)	2022	capitolo 169	NO	SI	disposto
16/04/2021	21	Gestori di strutture residenziali per minori nell'anno 2019	137.495,40	lett. e)	2019	capitolo 169	NO	SI	disposto
23/06/2020	36	Settore Demografico, Ufficio Elettorale. Elezioni amministrative 2018	53.429,73	lett. e)	2018	massa passiva dissesto	NO	SI	disposto
23/06/2020	38	Manutenzione ordinaria e ripristino funzionale degli impianti di pubblica illuminazione del territorio comunale	76.857,81	lett. e)	2020	capitolo 169	NO	SI	disposto
05/08/2019	68	Intervento di somma urgenza Ditta: Soc. Coop. Aurora "78"	197.986,81	lett. e)	2019	capitolo 169	NO	SI	disposto

05/08/2019	7 3	Interventi di somma urgenza Ditte: 1) Sansone Costruzioni €27.010,21 - 2) Soc. Coop. Napoli 75 €27.723,81 - 3) Edil Moderna €57.660,16 - 4) Alba '81 €93.285,00 - 5) Vivai Barretta €9.053,10 - 6) Soc. Coop. Napoli 75 €22.741,79	237.474,07	lett. e)	2019	capitolo 169	NO	SI	disposto
01/02/2018	2 6	Beghelli Servizi s.r.l.	645.000,00	lett. a)	2017	capitolo 169	NO (mancat a)	SI	disposto
31/07/2018	1 5 2	Eredi Gagliardi (Germani Migliaccio) con Avv. Amendola	257.503,00	lett. a)	2017	non specificato	NO	SI	disposto

Fonte: Tabella redatta in base a dati trasmessi dal Comune.

Le delibere selezionate dall'Ente, rilevano anzitutto che non sempre il debito è stato riconosciuto nel suo esercizio di emersione. Al riguardo, si osserva che il riconoscimento di un debito fuori bilancio «*deve avvenire tempestivamente, così come previsto anche all'art. 193 c. 2 del TUEL che, come noto, prevede che "almeno una volta entro il 31 luglio" l'organo consiliare adotti i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'art. 194*» (Corte dei Conti Sezione regionale di controllo Lazio deliberazione n. 80/2020/PRSP).

Si dà atto, invece, che il debito è generalmente impegnato con imputazione al cap. 169 (senza ulteriore specifica in merito al codice conto), mentre, tranne che per alcuni casi, i pagamenti avvengono nello stesso esercizio di riconoscimento del debito fuori bilancio.

L'analisi delle delibere-campione evidenzia una sistematica formazione di debiti fuori bilancio, di lettera e), indice di una inaccurata attività di programmazione delle spese, di debole presidio delle procedure e non corretta applicazione delle norme contabili.

All'uopo, si precisa che, benché l'art. 191 comma 3 e 4 del TUEL⁵⁵ consenta di effettuare lavori e interventi di somma urgenza con successivo regolarizzo contabile, è necessario definire con precisione cosa debba intendersi per evento eccezionale o imprevedibile, concetti che possono

⁵⁵ 3. Per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, la Giunta, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottopone al Consiglio il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'articolo 194, comma 1, lettera e), prevedendo la relativa copertura finanziaria nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. Il provvedimento di riconoscimento è adottato entro 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso, se a tale data non sia scaduto il predetto termine. La comunicazione al terzo interessato è data contestualmente all'adozione della deliberazione consiliare.

4. Nel caso in cui vi è stata l'acquisizione di beni e servizi in violazione dell'obbligo indicato nei commi 1, 2 e 3, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione e per la parte non riconoscibile ai sensi dell'articolo 194, comma 1, lettera e), tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura. Per le esecuzioni reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni

ricavarsi dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (n. 30521 del 2019), la quale, afferma, che affinché un evento possa assumere rilievo causale esclusivo, occorre che si possa riconoscere a tale evento le caratteristiche della eccezionalità (*“sensibile deviazione dalla frequenza statistica accettata come “normale”*”) e della imprevedibilità (*“alla stregua di un’indagine ex ante e di stampo oggettivo in base al principio di regolarità causale, va intesa come obiettiva inverosimiglianza dell’evento”*).

Pertanto, il riconoscimento sistematico di debiti fuori bilancio per somma urgenza necessita la corretta verifica della imprevedibilità o eccezionalità dell’evento, senza la quale può manifestarsi ancora una non corretta applicazione delle procedure amministrativo – contabili.

Infine, relativamente ai debiti in fase di formazione/riconoscimento, richiesti all’ente in data 15.12.2023, è stato ricevuto riscontro soltanto dal settore urbanistica e polizia locale, i quali hanno dichiarato l’assenza di debiti fuori bilancio (**Allegati 20, 21 e 22**). È **assente** l’attestazione di sussistenza o meno di debiti fuori bilancio da riconoscere da parte dei restanti settori.

4.7 – Equilibri di bilancio in fase di rendiconto.

Elemento fondamentale per la analisi della gestione finanziaria è la verifica degli equilibri di bilancio che a norma dell’art. 193 del TUEL, caratterizzano la gestione annuale. Il mantenimento di un equilibrio stabile consente all’ente di mantenersi, in prospettiva, in una situazione di avanzo di amministrazione e di sostenibilità dell’indebitamento (Corte dei Conti Sez. Abruzzo, del. n. 23/2023/PRSE; Corte dei conti Sez. Emilia-Romagna del. n. 166/2022). Il perseguimento degli equilibri di bilancio è difatti *“un obiettivo imprescindibile per una sana gestione dell’Ente locale, posto che il venir meno delle condizioni di equilibrio, per un verso, potrebbe pregiudicare l’erogazione dei servizi essenziali alla cittadinanza amministrata e, per altro verso, potrebbe condurre l’Ente alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale”* (Corte dei Conti Sez. Veneto, del. n. 115/2023/PRSE).

Giova, infine, richiamare le disposizioni del postulato generale n. 15 (principio dell’equilibrio di bilancio), di cui al D. lgs 118/2011, il quale subordina il concetto di equilibrio di bilancio ad una *“rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di uscita”*, precisando inoltre che tale condizione di equilibrio *“comporta anche la corretta applicazione di tutti gli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali che sono da verificare non solo in sede di previsione, ma anche durante la gestione in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell’esercizio che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione”*.

La Legge di Bilancio 2019 (art. 1, commi 819 e ss., l n. 145 del 2018) ha previsto, in attuazione delle pronunce della Corte costituzionale n. 247/2017 e n. 101/2018, che gli Enti territoriali si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza non negativo, desumibile dall’**Allegato 10**, che consente di dare rappresentazione agli equilibri della gestione annuale a rendiconto. In attuazione di tale norma, il D.M. del 1° agosto 2019 ha individuato tre saldi della gestione: Risultato di competenza, Equilibrio di bilancio, Equilibrio complessivo⁵⁶. Al riguardo, il

⁵⁶ L’equilibrio di bilancio è pari al risultato di competenza (avanzo/disavanzo) al netto delle risorse accantonate nel bilancio dell’esercizio cui il rendiconto si riferisce (stanziamenti definitivi al netto del Fondo anticipazione di liquidità, già considerato nell’equilibrio di competenza) e delle risorse vincolate non ancora impegnate al 31 dicembre dell’esercizio di riferimento. L’equilibrio complessivo, infine, è calcolato tenendo conto degli effetti derivanti dalle variazioni degli accantonamenti effettuati in sede di rendiconto, nel rispetto del principio della prudenza e a seguito di eventi successivi alla chiusura dell’esercizio.

Risultato di competenza e l'Equilibrio di bilancio afferiscono alla gestione del bilancio, mentre l'Equilibrio complessivo considera anche gli accantonamenti effettuati in sede di rendiconto, svolgendo pertanto la funzione di rappresentare gli effetti della gestione complessiva dell'esercizio e la relazione con il risultato di amministrazione. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in conto capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio al fine del rispetto del principio dell'integrità (art. 162, comma 6, del TUEL). Dal punto di vista sostanziale pertanto, gli enti, fermo restando l'obbligo di conseguire un risultato di competenza (W1) non negativo, ai fini della verifica del rispetto degli equilibri di cui al comma 821, dell'articolo 1, della legge n. 145 del 2018, devono tendere pertanto al rispetto dell'Equilibrio di bilancio (W2), che rappresenta l'effettiva capacità dell'ente di garantire, a consuntivo, la copertura integrale degli impegni, del ripiano del disavanzo, dei vincoli di destinazione e degli accantonamenti di bilancio (Corte dei Conti Sez. Abruzzo, del. n. 23/2023/PRSE).

La situazione degli equilibri del Comune di Marano di Napoli, negli anni in esame, è rappresentata nella seguente tabella:

Tabella 30 – Equilibri di bilancio in fase di rendiconto.

		2018	2019	2020	2021	2022
Risultato di Competenza W1	corrente (O1)	7.513.579	14.749.275	10.620.018	15.536.253	19.343.110
	capitale (Z1)	117.246	1.565.724	-15.236	5.858.084	983.503
	totale (W1=O1+Z1)	7.630.825	16.314.999	10.604.782	21.394.337	20.326.613
Equilibrio di bilancio W2	corrente (O2)	0	-4.566.087	1.498.419	2.999.646	4.935.600
	capitale (Z2)	0	297.615	-658.792	3.874.027	6.294
	totale (W2=O2+Z2)	0	-4.268.472	839.627	6.873.672	4.941.894
Equilibrio complessivo W3	corrente (O3)	0	-53.017.909	-50.886.373	-42.760.636	-43.827.626
	capitale (Z3)	0	297.615	-658.792	3.874.027	6.294
	totale (W3=O3+Z3)	0	-52.720.294	-51.545.165	-38.886.610	-43.821.332

L'ente ottiene sempre nel corso degli anni un risultato di competenza (W1) positivo, garantito da entrambe le componenti di parte corrente (O1) e parte capitale (Z1). Così come risulta sempre positivo, a partire dal 2020, l'equilibrio di bilancio (W2) a differenza dell'equilibrio complessivo (W3) che registra sempre risultati estremamente negativi nel 2019 e nel 2020, dettati per lo più da squilibri complessivi di parte corrente, a causa di variazioni di accantonamento in aumento effettuate in sede di rendiconto. Da una attenta analisi dell'allegato A1) al risultato di amministrazione, si evidenzia che l'elevato valore negativo è dovuto ad una costante variazione in aumento della voce "altri accantonamenti/ fondo dissesto" in sede di rendiconto. Di tale accantonamento si è detto al paragrafo 4.5.4.

Anche se l'equilibrio complessivo riveste una funzione solo conoscitiva della situazione dell'ente, ciò non toglie che rappresenta un segnale evidente, qualora negativo, della necessità di interventi per evitare squilibri della gestione (Corte dei Conti sez. contr. Piemonte, Deliberazione n.

101/2021/SRCPIE/PRSE). Si riporta che la Commissione Arconet, nella seduta dell'11 dicembre 2019, rimarcando l'assenza di specifiche sanzioni in merito al mancato rispetto degli equilibri suddetti, ha ritenuto che gli enti locali debbano obbligatoriamente conseguire un saldo di competenza (W1) non negativo e tendere al rispetto dell'equilibrio di bilancio (W2), mentre l'equilibrio complessivo (W3) svolge la funzione di rappresentare gli effetti della gestione complessiva dell'esercizio e la relazione con il risultato di amministrazione.

4.8 Servizi per conto terzi e partite di giro.

L'art. 168 del TUEL sancisce che *“le entrate e le spese relative ai servizi per conto di terzi e le partite di giro, che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti, in assenza di qualsiasi discrezionalità come individuate dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Le partite di giro riguardano le operazioni effettuate come sostituto di imposta, per la gestione dei fondi economici e le altre operazioni previste nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2, dove fondamentale è che, secondo quanto previsto al comma 2-bis, “le previsioni e gli accertamenti d'entrata riguardanti i servizi per conto di terzi e le partite di giro conservano l'equivalenza con le corrispondenti previsioni e impegni di spesa, e viceversa. A tal fine, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo ad entrate e spese riguardanti tali operazioni sono registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata, in deroga al principio contabile generale n. 16”*”.

Il principio contabile 4/2 al punto 7 definisce i servizi per conto di terzi e le partite di giro comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità ed autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle effettuate come sostituto di imposta, ed in deroga alla definizione di “Servizi per conto terzi”, sono classificate tra tali operazioni *“le transazioni riguardanti i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso l'ente, la cassa economica, le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle regioni per il finanziamento della sanità ed i relativi rimborsi”*. Hanno, ad esempio, natura di *“Servizi per conto terzi: le operazioni svolte dall'ente come “capofila”, solo come mero esecutore della spesa; la gestione della contabilità svolta per conto di un altro ente (anche non avente personalità giuridica) che ha un proprio bilancio di previsione e di consuntivo; la riscossione di tributi e di altre entrate per conto di terzi. Non hanno natura di “Servizi per conto di terzi” e, di conseguenza, devono essere contabilizzate negli altri titoli del bilancio “le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate, quali le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia, ecc.; le operazioni svolte per conto di un altro soggetto (anche non avente personalità giuridica, comprese le articolazioni organizzative dell'ente stesso) che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni; i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti; le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio. Nel caso di accertamento e/o riscossione di entrate per le quali, in bilancio, non è prevista l'apposita “tipologia di entrata” si rinvia a quanto previsto al punto 3.4”*⁵⁷.

La tabella successiva mostra i valori iscritti in entrata e uscita per conto terzi e partite di giro, per i cinque anni oggetto della verifica.

⁵⁷ Modifica prevista dal decreto ministeriale 4 dicembre 2017.

Tabella 31 - Servizi per conto terzi e partite di giro.

	2018			2019			2020			2021			2022		
	prev def comp	accertamenti	riscossioni	prev def comp	accertamenti	riscossioni	prev def comp	accertamenti	riscossioni	prev def comp	accertamenti	riscossioni	prev def comp	accertamenti	riscossioni
Entrate per partite di giro	39.163.000	18.480.614	18.476.574	42.220.000	14.137.455	11.759.515	46.650.000	8.693.896	6.975.328	46.640.000	5.972.823	5.815.798	146.640.000	6.801.227	6.764.039
Ritenute su redditi da lavoro dipendente	5.000.000	3.420.945	3.421.413	5.000.000	2.574.984	2.574.984	5.500.000	2.882.475	2.882.458	5.500.000	2.874.943	2.874.943	5.500.000	2.655.594	2.654.691
Rimborso di fondi economici	20.000	15.000	15.000	20.000	15.000	15.000	30.000	30.000	30.000	20.000	15.000	15.000	20.000	15.000	15.000
Entrate derivanti dalla gestione degli incassi vincolati degli enti locali	30.000.000	14.442.960	14.442.960	30.000.000	0	0	30.000.000	0	0	30.000.000	0	0	30.000.000	0	0
Entrate per conto terzi	4.143.000	601.708	597.201	7.200.000	11.547.471	9.169.531	11.120.000	5.781.421	4.062.870	11.120.000	3.082.880	2.925.854	111.120.000	4.130.634	4.094.347
	prev def comp	impegni	pagamenti	prev def comp	impegni	pagamenti	prev def comp	impegni	pagamenti	prev def comp	impegni	pagamenti	prev def comp	impegni	pagamenti
Uscite per partite di giro	39.163.000	18.480.614	19.012.098	42.220.000	14.137.455	4.220.890	46.650.000	8.693.896	6.259.574	46.640.000	5.972.823	9.246.144	146.640.000	6.801.227	5.410.466
Versamenti di ritenute	5.000.000	3.420.945	3.814.921	5.000.000	2.574.984	2.377.534	5.500.000	2.882.475	2.920.208	5.500.000	2.874.943	2.684.062	5.500.000	2.655.594	2.588.423
Costituzione fondi economici	20.000	15.000	15.000	20.000	15.000	15.000	30.000	30.000	30.000	20.000	15.000	15.000	20.000	15.000	15.000
Uscite derivanti dalla gestione degli incassi vincolati degli enti locali	30.000.000	14.442.960	14.442.960	30.000.000	0	0	30.000.000	0	0	30.000.000	0	0	30.000.000	0	0
Uscite per conto terzi	4.143.000	601.708	739.217	7.200.000	11.547.471	1.828.357	11.120.000	5.781.421	3.309.366	11.120.000	3.082.880	6.547.082	111.120.000	4.130.634	2.807.043

Si attesta l'equivalenza delle previsioni e gli accertamenti di entrata con le previsioni ed impegni di spesa, mentre si riscontra per la voce relativa alla gestione degli incassi vincolati una significativa previsione definitiva (€ 30.000.000) che dal 2019 non registra accertamenti ed impegni, né tantomeno riscossioni e pagamenti. Mentre nel 2022, come più volte evidenziato, sono contabilizzati i residui attivi e passivi in gestione OSL, di cui si dirà meglio nel capitolo successivo.

4.9 Parametri di deficitarietà strutturale.

L'art. 242 del TUEL considera in condizioni strutturalmente deficitarie "gli enti locali che presentano gravi ed incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un'apposita tabella, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari". È il Ministro dell'interno che, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, fissa i parametri obiettivi, nonché le modalità per la compilazione della tabella relativa. Il Comune di Marano, presenta i seguenti valori dei parametri, allegati al rendiconto:

Tabella 32 – Parametri di deficitarietà strutturale.

	2018	2019	2020	2021	2022
Indicatore 1.1 (Incidenza spese rigide - ripiano disavanzo, personale e debito - su entrate correnti) maggiore del 48%	nd	NO	NO	NO	NO
Indicatore 2.8 (Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente) minore del 22%	nd	NO	NO	NO	NO
Indicatore 3.2 (Anticipazioni chiuse solo contabilmente) maggiore di 0	nd	NO	NO	NO	NO

Indicatore 10.3 (Sostenibilità debiti finanziari) maggiore del 16%	nd	NO	NO	NO	NO
Indicatore 12.4 (Sostenibilità disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio) maggiore dell'1,20%	nd	NO	SI	NO	SI
Indicatore 13.1 (Debiti riconosciuti e finanziati) maggiore dell'1%	nd	SI	NO	NO	NO
Indicatore 13.2 (Debiti in corso di riconoscimento) + Indicatore 13.3 (Debiti riconosciuti e in corso di finanziamento)] maggiore dello 0,60%	nd	NO	NO	NO	NO
Indicatore concernente l'effettiva capacità di riscossione (riferito al totale delle entrate) minore del 47%	nd	NO	SI	SI	SI

Fonte: elaborazione su dati rendiconto.

Poiché **non** si ravvisano più della metà dei parametri con valori deficitari, l'ente non si ritiene strutturalmente deficitario nei cinque anni oggetto della verifica.

4.10 Indici di salute finanziaria.

Si prosegue nella disamina della situazione finanziaria attraverso l'analisi di taluni **indici** elaborati in base all'andamento, nel corso degli anni, di specifici dati di rendiconto. Al riguardo si premette, sul piano metodologico, che, singolarmente considerati, gli indici hanno un significato meramente indiziario e che, pertanto, essi assumono significatività solo se correttamente valutati all'interno di una loro analisi congiunta. Pertanto, gli stessi sono descritti al fine di verificarne i *trend* nel corso del quinquennio 2018-2022 ed il *benchmark* con i valori consolidati dei Comuni del territorio regionale. La disamina viene svolta con il supporto di alcuni degli indici di bilancio che la Corte dei conti ha utilizzato per l'analisi sulla qualità della spesa dei Comuni, previa individuazione, fra l'altro, di un «*indice sintetico di salute finanziaria*», a sua volta «*costruito sulla base di dieci indicatori di bilancio*» (deliberazione n. 14/SEZAUT/2021/FRG del 6 agosto 2021, pagine 17-18 e 28)⁵⁸. Sono stati considerati solo gli indici R4, R5 e R6, in quanto per il Comune di Marano di Napoli essi non assumono specifico rilievo, data la modalità contabilizzazione dei residui in capo all'OSL assunta dall'ente, di cui si è ampiamente parlato.

⁵⁸ Nella presente relazione il termine "indice" viene utilizzato per designare ciò che semplicemente individua il valore numerico della grandezza da misurare (ed è quindi sinonimo del termine "tasso", o "percentuale"), mentre si ritiene il termine "indicatore" come riferibile a un concetto di più ampia portata. Un concetto che, grazie - di norma - all'analisi coordinata di più indici, identifica ciò che segnala e qualifica una determinata condizione oggetto di analisi (in tal senso, vedasi il documento in data 7 marzo 2019 'Relazione sul governo societario contenente programma di valutazione del rischio di crisi aziendale ex articolo 6, commi 2 e 4 del D.lgs. n. 175 del 2016' a cura del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili).

Tabella 33 – indici sintetici di salute finanziaria (deliberazione Corte dei conti n. 14/SEZAUT/2021/FRG).

R4	Equilibrio strutturale di parte corrente	Comune di Marano di Napoli	-0,48	1,14	0,72	0,41	0,01
		Comuni della regione Campania	0,20	0,05	0,07	0,11	0,05
R5	Rigidità della spesa causata dal personale	Comune di Marano di Napoli	0,16	0,12	0,11	0,10	0,10
		Comuni della regione Campania	0,21	0,20	0,17	0,15	0,16
R6	Saturazione dei limiti di indebitamento	Comune di Marano di Napoli	0,05	0,04	0,04	0,04	0,03
		Comuni della regione Campania	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04

L'indice R4⁵⁹ esprime il rapporto fra le entrate correnti accertate (sia quelle proprie che quelle da trasferimenti da altri enti, es. Stato), depurate della quota % di accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, e gli impegni di spesa corrente e di servizio al debito di finanziamento (ammortamento mutui e prestiti a m-l/t). L'ottimo è rappresentato dai valori pari o superiori a 1, ma la legge consente diverse eccezioni, per cui potrebbe essere pericolosamente inferiore a 1. Ad esclusione del 2018 che presenta valori negativi, l'indice è costantemente al di sopra dei valori dei comuni della regione, mentre nel 2022 scende vicino allo 0. Tale valore risente del peso del fondo crediti di dubbia esigibilità, che, al suo crescere, ne riduce la portata. Numeri elevati del comune rispetto al resto della regione, potrebbero risentire di una sottostima del FCDE.

L'indice R5⁶⁰ descrive la spesa corrente provocata dal personale quale componente rigida che può provocare problemi all'equilibrio strutturale di parte corrente (difficoltà di copertura da parte delle entrate correnti); l'indicatore indica quanta parte delle entrate correnti accertate è destinata alla copertura delle spese del personale. I valori dimostrano un peso del personale al di sotto del dato regionale, a dimostrazione di un **sottodimensionamento** dell'ente in termini di personale strutturato.

L'indice R6⁶¹ infine, simile al precedente, indica la quantità di entrate correnti accertate che serve alla copertura delle spese per interessi. A ben vedersi, il dato è in linea con il *benchmark* regionale, attestandosi nel 2022 allo 0,03.

⁵⁹ Accertamenti entrate correnti [titoli 1+2+3] depurati della quota % di accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità / impegni di spese correnti e per rimborso mutui e prestiti a medio-lungo termine impegnate [titoli 1+4].

⁶⁰ Impegni spese personale [titolo 1, macroaggregato "personale"] / accertamenti entrate correnti [titoli 1+2+3].

⁶¹ Interessi passivi [titolo 1, macroaggregato "interessi"] / accertamenti entrate correnti [titoli 1+2+3].

CAPITOLO V

LA GESTIONE DI ENTRATE E SPESE E I RESIDUI

5.1 Analisi delle entrate accertate e riscosse.

Il presente paragrafo analizza nel dettaglio i risultati della gestione del bilancio, in particolare delle entrate, le quali, suddivise per titoli, vengono attenzionate rispetto alle previsioni definitive di competenza, agli accertamenti e alle riscossioni in conto competenza.

La tabella 34 mostra i valori degli stanziamenti finali di competenza, degli accertamenti e la relativa percentuale di realizzazione degli stanziamenti nel corso degli esercizi 2018-2022.

Tabella 34 – Capacità di realizzo delle previsioni definitive (dati in migliaia di €).

	2018			2019			2020			2021			2022		
	prev def comp	accertamenti	% realizzo previsioni												
Titolo 1	30.900	29.086	94,13%	34.132	30.824	90,31%	30.235	30.213	99,93%	31.451	31.917	101,48%	31.983	33.172	103,72%
Titolo 2	7.311	4.019	54,97%	8.005	3.885	48,53%	14.523	11.212	77,20%	15.552	7.464	48,00%	15.875	9.161	57,71%
Titolo 3	13.378	9.283	69,39%	12.859	13.775	107,12%	10.745	8.729	81,23%	11.635	9.051	77,79%	11.224	9.572	85,28%
Titolo 4	11.419	791	6,93%	10.547	1.736	16,46%	26.732	6.318	23,63%	60.012	6.635	11,06%	30.592	3.624	11,85%
Titolo 5	0	0		0	0		0	0		0	0		0	0	
Titolo 6	4.804	2.087	43,44%	2.130	0	0,00%	2.167	0	0,00%	2.167	0	0,00%	2.239	0	0,00%
Titolo 7	35.000	18.843	53,84%	35.000	0	0,00%	35.000	0	0,00%	35.000	0	0,00%	35.000	0	0,00%
Titolo 9	39.163	18.481	47,19%	42.220	14.137	33,49%	46.650	8.694	18,64%	46.640	5.973	12,81%	146.640	6.801	4,64%
Totale Entrate	141.975	82.589	58,17%	144.893	64.357	44,42%	166.052	65.165	39,24%	202.457	61.040	30,15%	273.552	62.330	22,79%
<i>Totale Entrate dato regionale</i>	<i>26.609</i>	<i>11.872</i>	<i>44,62%</i>	<i>27.334</i>	<i>12.652</i>	<i>46,29%</i>	<i>32.567</i>	<i>14.438</i>	<i>44,33%</i>	<i>29.167</i>	<i>12.203</i>	<i>41,84%</i>	<i>33.704</i>	<i>10.228</i>	<i>30,35%</i>

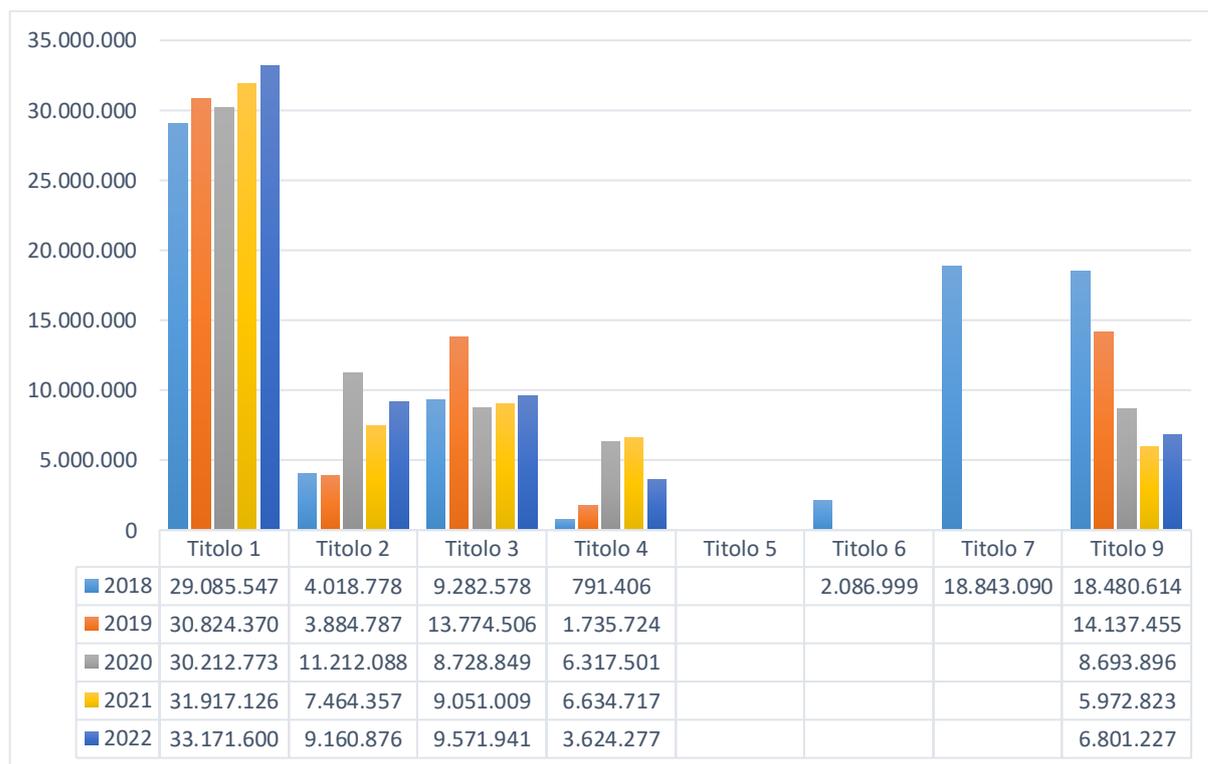
Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Si può rilevare che sono stati accertati nell'ultimo anno 2022 euro 62.330.000 con una percentuale di realizzo delle previsioni pari al 22,79% ed in costante diminuzione dal 2018 (all'epoca il 58,17%). Il dato è, altresì, costantemente più basso della media regionale, se si esclude il 2018, il quale registra nel 2022 il 30,35% del realizzo delle previsioni. In particolare, eccessivamente bassa risulta la capacità di realizzo delle previsioni di titolo IV, così come quelle di titolo II, mentre totalmente nulla quella di titolo VI (accensione prestiti). Dei servizi per conto terzi e partite di giro (titolo IX) si è parlato al paragrafo 4.8. Questo conferma una crescente **scarsa capacità di programmazione in fase previsionale dell'ente**, già rilevata nel capitolo II, nonché una scarsa attendibilità delle previsioni di titolo IV e di titolo VI che denota una ridotta capacità di programmazione degli investimenti, come già rilevato nel paragrafo sul FPV. È stato chiesto all'ente la motivazione di tale scarsa capacità, chiedendo di comunicare i titoli legittimanti le iscrizioni in bilancio delle somme, puntualmente previste ad inizio esercizio e successivamente non accertate in corso di gestione, il quale ha riscontrato, con nota formale del 29.03.2024, così come specificato al paragrafo 7.4, che tali previsioni sono state fatte in ragione di quanto disposto dalla Legge Merloni (L. 109/94) all'ex-art. 14 comma 10, al fine di consentire all'ente di poter accedere a risorse economiche non gravanti sul bilancio comunale.

La Corte dei Conti, sez. Calabria n. 121/2021, difatti, ricorda che *“significativi scostamenti fra gli stanziamenti di competenza e gli accertamenti, e in ossequio al principio di attendibilità del bilancio, un’informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni notevoli e se, su di essa, si può fare affidamento. A tal fine le previsioni di bilancio devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri obiettivi parametri di riferimento (art. 162 comma 5, TUEL), nonché dalle legittime aspettative di acquisizione e utilizzo delle risorse”*. Il D.lgs. n. 118/2011 stabilisce, tra l’altro, che *“il principio della veridicità non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Si devono quindi evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che invece devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo [...] Le previsioni e in generale tutte le valutazioni a contenuto economico – finanziario e patrimoniale, devono essere, inoltre, sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse al fine di rendere attendibili i documenti predisposti (principio dell’attendibilità)”* (Corte Conti Marche deliberazione n. 156/2023). Si richiama pertanto l’ente, nella predisposizione del previsionale, ad attenersi al principio della veridicità di bilancio (principio contabile n. 5, allegato 1 al D.lgs. n. 118/2011) secondo cui *“nella fase di previsione, si devono evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste e le previsioni di competenza e di cassa devono essere formulate sulla base di rigorose analisi, tenendo conto anche dei residui presunti provenienti dalla gestione dell’anno corrente e degli esercizi precedenti”*

Se si guarda l’andamento degli accertamenti nel grafico successivo, si evidenzia un andamento crescente degli accertamenti di titolo I che toccano nel 2022 il valore di € 33.171.600, così come il tendenziale delle restanti entrate finali. Diverso l’andamento degli accertamenti di titolo IX, mentre si azzerano quelli di titolo VI e titolo VII (anticipazione di liquidità) dal 2019.

Grafico 7 – Andamento degli accertamenti per titoli.



Fonte: elaborazione su dati BDAP.

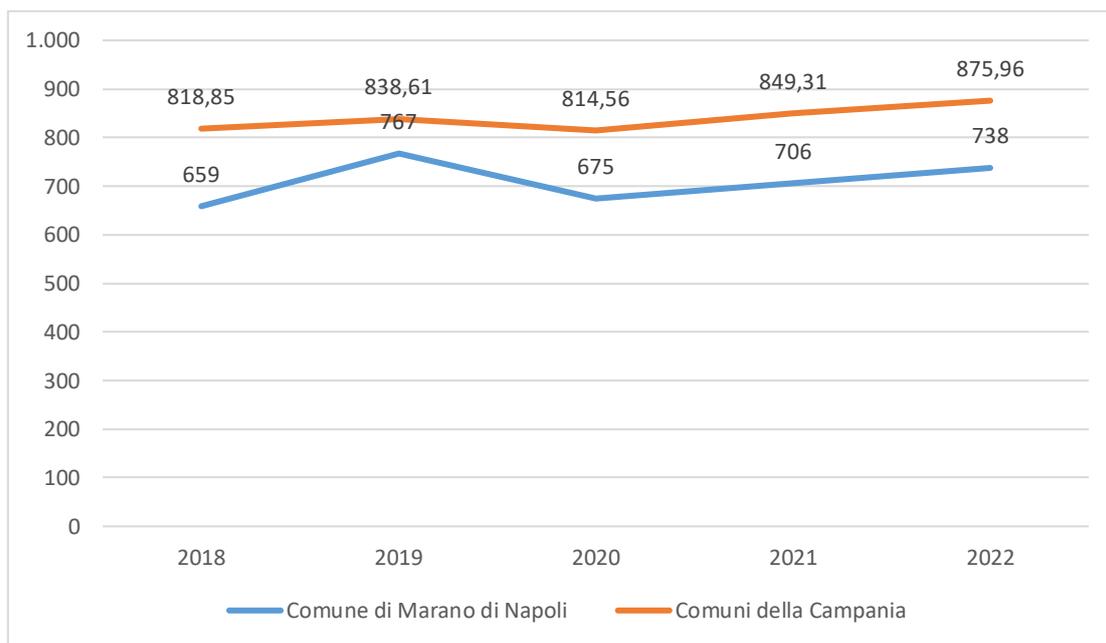
Per una migliore comprensione della portata degli accertamenti di titolo I e titolo III, nella seguente tabella e grafico, si riportano i valori *pro-capite*:

Tabella 35 – Accertamenti pro-capite.

	2018	2019	2020	2021	2022
	accertamenti	accertamenti	accertamenti	accertamenti	accertamenti
Titolo 1	29.085.547	30.824.370	30.212.773	31.917.126	33.171.600
Titolo 3	9.282.578	13.774.506	8.728.849	9.051.009	9.571.941
Totale	38.368.125	44.598.876	38.941.623	40.968.136	42.743.541
Totale pro capite	659	767	675	706	738
<i>Totale dato regionale</i>	<i>4.700.433.098,59</i>	<i>4.790.250.666,28</i>	<i>4.581.305.385,28</i>	<i>4.776.900.439,17</i>	<i>4.913.729.846,55</i>
<i>Totale pro capite dato regionale</i>	<i>819</i>	<i>839</i>	<i>815</i>	<i>849</i>	<i>876</i>

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Grafico 8 – Accertamenti pro-capite Comune di Marano di Napoli e Comuni della Campania.



Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Come si può ben notare, gli accertamenti pro capite delle entrate tributarie ed extratributarie sono costantemente **al di sotto** della media regionale, benché in tendenziale aumento, se si esclude l’anno 2020 inficiato dal Covid-19. Questo dato può avere **diverse motivazioni**, tra i quali l’inadeguatezza degli uffici nelle attività di accertamento ordinario o l’incapacità ad estendere la platea dei contribuenti per mancati censimenti o recupero delle omesse dichiarazioni.

L’approfondimento della questione viene effettuato al paragrafo successivo 5.3 “*evasione tributaria*”.

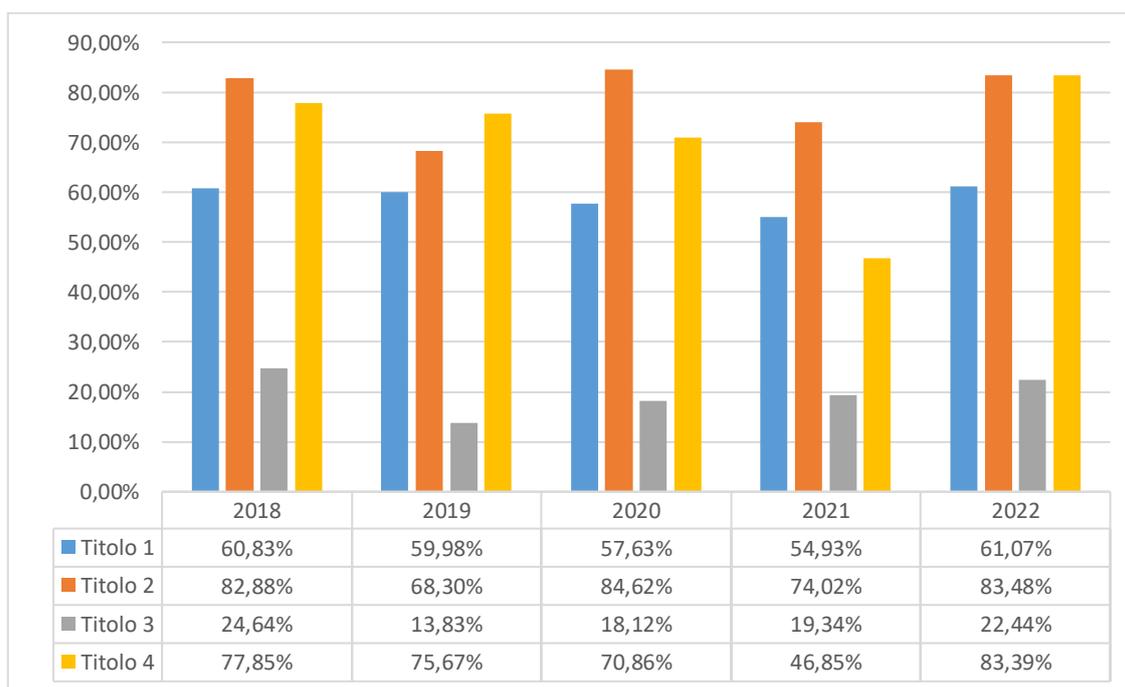
Nella seguente tabella si analizza invece la capacità di realizzo degli accertamenti per ciascun titolo di entrata, che misura il tasso di riscossione in conto competenza per gli accertamenti contabilizzati in ciascun esercizio oggetto della verifica.

Tabella 36 – capacità di realizzo degli accertamenti (dati in migliaia di €).

	2018			2019			2020			2021			2022		
	accertamenti	riscoss comp	% realizzo												
Titolo 1	29.086	17.691	60,83%	30.824	18.489	59,98%	30.213	17.412	57,63%	31.917	17.531	54,93%	33.172	20.259	61,07%
Titolo 2	4.019	3.331	82,88%	3.885	2.653	68,30%	11.212	9.488	84,62%	7.464	5.525	74,02%	9.161	7.647	83,48%
Titolo 3	9.283	2.287	24,64%	13.775	1.905	13,83%	8.729	1.581	18,12%	9.051	1.750	19,34%	9.572	2.148	22,44%
Titolo 4	791	616	77,85%	1.736	1.313	75,67%	6.318	4.477	70,86%	6.635	3.108	46,85%	3.624	3.022	83,39%
Titolo 5	0	0		0	0		0	0		0	0		0	0	
Titolo 6	2.087	546	26,17%	0	0		0	0		0	0		0	0	
Titolo 7	18.843	18.843	100,00%	0	0		0	0		0	0		0	0	
Titolo 9	18.481	18.468	99,93%	14.137	11.760	83,18%	8.694	6.749	77,63%	5.973	5.661	94,79%	6.801	6.077	89,34%
Totale Entrate	82.589	61.782	74,81%	64.357	36.120	56,12%	65.165	39.707	60,93%	61.040	33.577	55,01%	62.330	39.153	62,82%
<i>Totale Entrate dato regionale</i>	<i>11.872</i>	<i>8.873</i>	<i>74,74%</i>	<i>12.652</i>	<i>8.940</i>	<i>70,66%</i>	<i>14.438</i>	<i>10.597</i>	<i>73,40%</i>	<i>12.203</i>	<i>8.837</i>	<i>72,42%</i>	<i>10.228</i>	<i>6.762</i>	<i>66,12%</i>

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Grafico 9 – capacità di riscossione entrate finali.



Fonte: elaborazione su dati BDAP,

Il Comune di Marano registra una capacità di riscossione media nel quinquennio pari al 61,94%, con un tasso di riscossione costantemente sotto la media regionale ad esclusione del 2018.

In particolare, si registra un basso tasso di riscossione del titolo III (media del 19,67%), benché in leggera ripresa dal 2019, ed un tasso di riscossione del titolo I che ha toccato nel 2022 il 61,07%.

Con riferimento alle singole voci di entrata, la successiva tabella evidenzia le risultanze per i principali tributi.

Tabella 37 –Capacità di realizzo entrate tributarie per categoria.

	2018			2019			2020			2021			2022		
	accertamenti	riscoss comp	% realizzo												
IMU	8.290	6.232	75,17%	8.717	6.867	78,78%	9.001	7.171	79,66%	9.118	7.284	79,88%	8.997	7.147	79,44%
TARI	10.943	4.167	38,08%	12.230	4.248	34,73%	11.638	2.411	20,72%	11.988	431	3,60%	12.504	2.015	16,11%
TOSAP	168	168	99,94%	164	163	99,39%	141	119	84,58%	85	85	99,85%	16	15	90,59%
Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni	79	78	99,22%	73	68	92,93%	47	40	85,66%	46	46	99,74%	24	23	95,52%
TASI	11	11	100,00%	403	3	0,68%	201	13	6,58%	1	0	20,56%	1	0	29,08%
Altre imposte, tasse	1.104	205	18,61%	750	0	0,00%	750	10	1,32%	550	0	0,00%	550	0	0,09%
Totale Entrate Titolo I	29.086	17.691	60,83%	30.824	18.489	59,98%	30.213	17.412	57,63%	31.917	17.531	54,93%	33.172	20.259	61,07%
Totale Entrate Titolo I dato regionale	3.770.200	2.666.626	70,73%	3.857.465	2.693.793	69,83%	3.765.724	2.481.959	65,91%	3.931.864	2.539.991	64,60%	3.979.766	2.647.281	66,52%

Fonte: elaborazione su dati BDAP

I dati sopra evidenziati, mostrano **difficoltà di riscossione** soprattutto della “*Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani*” con una media del periodo del 22,65%, ma con un *trend* decrescente che tocca nel 2021 il 3,60% e nel 2022 il 16,11%. Così come bassa risulta la percentuale di realizzo per il “*tributo per i servizi indivisibili*”. Pressoché nullo è il tasso di riscossione della voce “*altre imposte, tasse*” relativa a sanzioni amministrative legate ai tributi, rispetto ad accertamenti consistenti, nell’ordine di € 550.000 nell’ultimo biennio ed € 750.000 nel 2019 e nel 2020. Si è chiesto all’ente il motivo di tali incapacità di riscossione, il quale ha riscontrato, con nota del responsabile del settore tributi del 19.03.2024, che il dissesto ha provocato “*in generale una ridotta capacità dei servizi pubblici ed un amento tariffario al massimo della previsione di legge. Le conseguenze si riflettono normalmente in una riduzione delle capacità di riscossione prima ordinaria*”, nonché le possibilità assunzionali. “*Allo stato attuale la responsabilità della gestione dei tributi e entrate patrimoniali sono gravemente condizionate dalla mancanza di personale e di risorse*” (**Allegato 23**).

Il tasso di riscossione è altresì costantemente al di sotto del dato regionale, indice di una incapacità di riscossione da parte dell’ente.

La **maggiore** criticità risiede nell’incapacità di riscossione delle entrate extra-tributarie, come viene evidenziato nella tabella successiva:

Tabella 38 –Capacità di realizzo entrate extra-tributarie per categoria.

	2018			2019			2020			2021			2022		
	accertamenti	riscoss comp	% realizzo	accertamenti	riscoss comp	% realizzo									
Proventi da trasporti funebri, pompe funebri, illuminazione votiva	88	75	84,84%	94	47	50,58%	101	20	19,45%	30	1	4,76%	148	75	50,44%
Proventi da parcheggi custoditi e parchimetri	0	0		101	54	53,03%	100	0	0,00%	65	65	99,78%	108	87	80,21%
Proventi da servizi n.a.c.	7.177	409	5,70%	7.136	399	5,60%	6.885	144	2,09%	6.662	82	1,23%	6.734	202	3,00%
Proventi da concessioni su beni	0	0		107	107	100,00%	0	0		3	3	100,00%	656	70	10,60%
Fitti, noleggi e locazioni	202	183	90,67%	185	161	86,83%	199	192	96,41%	274	274	100,00%	261	234	89,84%
Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	500	480	95,90%	5.262	442	8,40%	292	241	82,38%	288	247	85,78%	340	257	75,56%
Totale Entrate Titolo III	9.283	2.287	24,64%	13.775	1.905	13,83%	8.729	1.581	18,12%	9.051	1.750	19,34%	9.572	2.148	22,44%
Totale Entrate Titolo III dato regionale	930.233,35	367.725,64	39,53%	932.785,21	379.584,93	40,69%	815.581,41	297.352,16	36,46%	845.036,49	331.483,18	39,23%	933.963	442.145	47,34%

La tabella sovrastante, evidenzia che la criticità relativa al basso tasso di riscossione delle entrate del titolo III è confermata in confronto al dato regionale (circa la metà negli ultimi tre anni), ed in particolare in ciò che concerne l’incasso dei canoni idrici (codifica “proventi da servizi n.a.c.”).

Tale bassa incapacità di riscossione, è, a detta dell’ente, attribuibile “*alla gestione di un servizio di una rete ormai obsoleta e con notevoli innovazioni stabilite dall’organo di regolazione nazionale*”. “*Anche questo servizio*”, dichiara l’ente nell’ambito della citata nota del 19.03.2024, di cui all’**Allegato 23**, “*nel tempo ha evidenziato una scarsa percentuale di riscossione, e ha subito un drastico diminuire dei dipendenti incaricati, sia per la parte tecnica (affidata al settore tecnico) sia per la parte della riscossione affidata al settore tributi. Oggi i dipendenti incardinati nel servizio idrico nel settore tributi sono n. 1 di categoria B per la parte amministrativa e n. 2 dipendente di categoria B incaricati del censimento delle utenze idriche*”.

Nel 2022, anomalie si registrano nella riscossione di proventi da concessioni su beni (di cui si è chiesto all’ente in data 07.03.2024), così come livelli più bassi nella riscossione di fitti attivi e proventi derivanti da sanzioni del codice della strada. I proventi da concessioni su beni non riscossi fanno riferimento a “*maggior imputazione riconducibile all’imputazione di tre annualità dei diritti derivanti dal passaggio delle reti del gas sul territorio comunale, accertate solo a fine novembre 2022, per effetto del recupero dei dati inerenti a due annualità precedenti e quindi alla fatturazione al gestore competente, cui ha fatto seguito l’incasso ad inizio anno 2023*”.

Altri dati anomali si registrano nel 2020, nella totale assenza di riscossione dei proventi da parcheggi, nel 2021 per bassi proventi per illuminazione votiva e nel 2019 per percentuale decisamente bassa rispetto al resto dei proventi derivanti da repressione delle irregolarità ed illeciti (8,40%).

Al riguardo, si rammenta come la Corte Costituzionale abbia più volte evidenziato che “*una riscossione ordinata e tempestivamente controllabile delle entrate è elemento indefettibile di una corretta elaborazione e gestione del bilancio, inteso come «bene pubblico» funzionale «alla valorizzazione della democrazia rappresentativa»* (sentenza n. 51/2019, nello stesso senso anche sentenze n. 184/2016; n. 247 e n. 80/2017). La magistratura contabile, poi, ha messo in luce come

un'efficiente attività di riscossione consenta agli enti di poter fare affidamento su “una maggiore disponibilità di risorse, utili ad erogare migliori e maggiori servizi alla comunità amministrata, garantendo, nel contempo, una più proficua programmazione finanziaria e delle attività da porre in essere” (Sez. Contr. Lombardia, n. 334/2019/PRSE e Sez. Contr. Lazio n. 103/2020/PRSE). A questo, si aggiunge una recente sentenza⁶² della Corte dei Conti Sez. giurisdizionale della Sicilia, con cui ha condannato tre funzionari del comune per avere omesso l'avvio delle procedure volte a incassare i corrispettivi dovuti dai cittadini, non aver adottato alcun provvedimento di sospensione della fornitura, né avere interrotto la prescrizione dei crediti. Secondo i magistrati contabili, l'incidenza negativa della carenza di personale, non ha impedito di imputare ai responsabili di settore una grave trascuratezza degli obblighi di servizio e di tutela degli interessi dell'amministrazione di appartenenza.

Infine, per quanto concerne i permessi di costruire, si registrano le seguenti contabilizzazioni:

2018			2019			2020			2021			2022		
accertamenti	riscoss comp	% realizzo												
511.790,82	487.152,10	95,19%	146.403	146.403	100,00%	515.042	515.042	100,00%	999.326	999.326	100,00%	358.463	305.374	85,19%

Le entrate da Titolo IV provenienti dal rilascio dei permessi di costruire vengono “accertate per cassa” e, secondo quanto sancito dal principio contabile 4/2, l'entrata viene accertata “in concomitanza con il versamento da parte dell'utente, a seguito del quale avviene il rilascio del permesso”. L'ente, nel motivare le ragioni dei mancati incassi rispetto alle somme accertate, conferma, con nota del 22.03.2024 (**Allegato 24**) che “i permessi di costruire vengono rilasciati dal Settore solo a valle del pagamento dell'intero importo dovuto, in quanto non è ammesso rateizzo né altra forma di differimento, quindi l'importo incassato coincide perfettamente con quanto realmente associato al rilascio dei titoli edilizi, sui quali non è possibile incidere, se non con la corretta gestione delle istanze che pervengono”. **Non è chiaro pertanto il motivo** dei mancati incassi con possibilità che i crediti derivanti dal rilascio dei permessi di costruire possono dar luogo ad entrate di dubbia e difficile esigibilità e, pertanto, richiedere la loro svalutazione mediante congruo accantonamento a FCDE.

5.2 Gestione dei residui attivi.

Come è noto, ai sensi dell'art. 60 del D.lgs. n. 118 del 2011, costituiscono residui attivi le somme accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio, mentre sono residui passivi le somme impegnate e non pagate entro il termine dell'esercizio.

Il punto 9.1 dell'allegato 4/2 del medesimo decreto (recante il principio contabile della competenza finanziaria potenziata) dispone che, in ossequio al principio contabile generale della prudenza, tutte le amministrazioni pubbliche effettuano annualmente (e, in ogni caso, prima della predisposizione del rendiconto, con effetti sul medesimo) una ricognizione dei residui attivi e passivi, diretta a verificare:

- la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità del credito;

⁶² N. 256/2023.

- 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.

Dall'altra parte, nell'art. 3, comma 4, del D.lgs. n. 118/2011, richiamato dall'art. 228, comma 3, del TUEL⁶³, il riaccertamento dei residui appare come snodo cruciale della rendicontazione, in quanto la richiamata disposizione ne esalta la funzione di stretta strumentalità, laddove afferma che *“al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato 1, gli enti di cui al comma 1 provvedono, annualmente, al riaccertamento dei residui attivi e passivi, verificando, ai fini del rendiconto, le ragioni del loro mantenimento... Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate”*.

L'importanza di detta attività è evidenziata dal fatto che l'analisi e il costante monitoraggio dei residui attivi e passivi sono decisivi per la definizione di un chiaro e trasparente quadro delle posizioni debitorie e creditorie riferibili all'ente regionale. Inoltre, va rilevato che, attraverso la predetta attività, con particolare riferimento ai residui attivi, l'amministrazione è in grado di effettuare un adeguato, consapevole e corretto accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), la cui determinazione non può prescindere, difatti, da una rigorosa ricognizione di tali poste di bilancio (Corte dei Conti sez. reg. Campania, deliberazione n. 305/2023).

Premesso quanto sopra, la tabella successiva mostra il totale dei residui attivi riaccertati in sede di rendiconto:

Tabella 39 – Riaccertamento residui attivi.

	2018	2019	2020	2021	2022
	riaccertamento residui ⁶⁴				
Titolo 1	1.146.349	0	-425.861	-76.902	-636.681
Titolo 2	-682.432	0	0	386	-1.532.677
Titolo 3	-4.513	0	-9.978	81.108	272.862
Titolo 4	0	0	0	0	0
Titolo 5	0	0	0	0	0
Titolo 6	-481.419	0	0	0	0
Titolo 7	0	0	0	0	0
Titolo 9	0	0	0	0	-37.786
Totale riaccertamenti residui	-22.014	0	-435.839	4.592	-1.934.283

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

⁶³ 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 e della corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità di cui all'art. 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

⁶⁴ Deliberazione della commissione straordinaria n. 20 del 27.03.2023

Nel 2022, si registrano le maggiori economie del quinquennio per € 1.934.283 derivanti sostanzialmente da minori residui di titolo II (€ -1.532.677) e di titolo I (€ -636.681), mentre anche il 2020 evidenzia residui stralciati per € 435.839, quasi tutti di titolo I (€ -425.861). Il 2019, anno del bilancio stabilmente riequilibrato, non presenta residui attivi riaccertati.

Se i minori residui di titolo II generati dal riaccertamento del 2022 sono imputabili a minori trasferimenti per i quali è stato chiesto all'ente di specificarne la motivazione, la tabella successiva chiarisce le movimentazioni relative al titolo I e III suddivise per categoria di entrata:

Tabella 40 – Riaccertamento residui attivi per categoria di entrata.

	2018	2019	2020	2021	2022
	riaccertamento residui				
Titolo 1					
<i>Imposta municipale propria</i>	434.419		-239.137	-448	-430.313
<i>ICI</i>	-228.045				
<i>Tassa smaltimento o rifiuti solidi urbani</i>	20.188		-132.187	-71.103	-42.216
<i>Tasi</i>			-6.532	-5.351	
<i>Altre imposte, tasse e proventi assimilati</i>	-138.250		-56.702		-164.103
Titolo 3					
<i>Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti</i>	-15.638		-10.115	-35.401	-66.118
<i>Entrate dalla vendita di servizi</i>				116.508	339.075

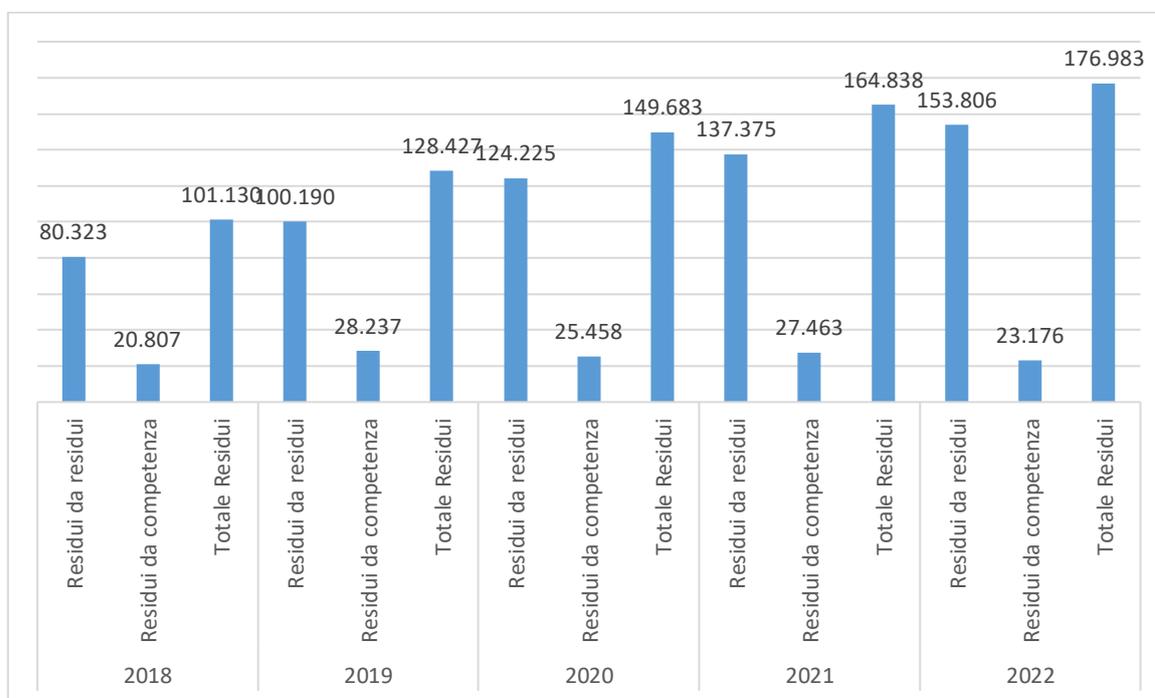
Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Il paragrafo 9.1 dell'allegato 4/2 al D. lgs. n. 118 del 2011, sancisce le condizioni cui è subordinata la cancellazione per inesigibilità, definendo che i crediti formalmente riconosciuti assolutamente inesigibili (...) sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso la delibera di riaccertamento dei residui "il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità (...) dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione (...), rimanendo fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie".

L'ente, con la citata nota del 22.03.2024, di cui all'allegato 14, punto 12, ha precisato che: *“in merito ai residui attivi titolo II stralciati per euro 1.532.677,24 nel 2022 si evince dall'elenco allegato che l'importo di euro 1.524.503,92 è ascrivibile al “trasferimento da parte dell'OSL delle rate di ammortamento pagate negli anni 2019/2021 per il mutuo di liquidità D.L. 35/2013”. In seguito, l'art. 225 comma 10 del TUEL, come modificato dall'art.1 comma 789 della Legge 197/2022, ha escluso dalla competenza dell'OSL l'amministrazione delle anticipazioni di tesoreria di cui all'articolo 222, delle anticipazioni di liquidità previste dal D.L. 35/13 e dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata, facendo venire meno il presupposto per il mantenimento in bilancio dell'accertamento. In merito ai residui attivi titolo I stralciati nel 2020 (- 425.861) e nel 2022 (- 636.681), si allegano i prospetti dimostrativi delle rettifiche da cui è possibile evincere che trattasi di somme rimosse per conto della gestione del dissesto e riversate all'OSL. (all. 3 e 4)”*.

Di seguito invece, si riporta un grafico rappresentativo del totale dei residui attivi al 31.12, suddivisi per residui da esercizi precedenti e residui di nuova formazione:

Grafico 10 – Totale residui attivi al 31.12.



Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Come può evincersi, **il totale dei residui è in costante aumento**, fino a toccare nel 2022 € 176.982.858 di cui quasi l'87% rappresentato da residui provenienti da esercizi precedenti, a conferma di sempre più deboli prospettive di riscossione. I residui di nuova formazione oscillano intorno alla media dei € 25.000.000, la cui incidenza sul totale dei residui a fine anno diminuisce nel corso degli esercizi ispezionati, a dimostrazione di un carente capacità di smaltimento dei residui. La tabella successiva, evidenzia i residui attivi al 31.12 per titoli di entrata:

Tabella 41 – Residui attivi per titoli.

	2018			2019			2020			2021			2022		
	Residui da residui	Residui da competenza	Totale Residui	Residui da residui	Residui da competenza	Totale Residui	Residui da residui	Residui da competenza	Totale Residui	Residui da residui	Residui da competenza	Totale Residui	Residui da residui	Residui da competenza	Totale Residui
Titolo 1	38.807	11.394	50.201	50.201	12.336	62.537	59.510	12.801	72.311	67.498	14.386	81.884	25.817	12.912	38.729
Titolo 2	6.946	688	7.634	7.634	1.232	8.866	8.307	1.724	10.031	8.558	1.939	10.496	1.096	1.514	2.610
Titolo 3	22.185	6.995	29.180	29.180	11.870	41.050	40.907	7.148	48.054	42.759	7.301	50.060	18.271	7.424	25.695
Titolo 4	7.398	175	7.573	7.573	422	7.995	7.908	1.841	9.749	9.308	3.526	12.834	5.195	602	5.797
Titolo 5	2.012	0	2.012	2.012	0	2.012	2.012	0	2.012	2.012	0	2.012	0	0	0
Titolo 6	2.954	1.541	4.495	3.554	0	3.554	3.394	0	3.394	3.263	0	3.263	0	0	0
Titolo 7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Titolo 9	22	13	35	35	2.378	2.413	2.187	1.945	4.131	3.977	311	4.288	103.426	725	104.151

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Come si può ben notare, nel 2022 vi è stato un aumento spropositato di residui di titolo IX, che passano da € 4.288.000 del 2021 a € 104.151.000 del 2022, a discapito del titolo I e del titolo III, che registravano fino al 2021 i valori più alti. È stato chiesto all'ente il motivo di tale anomalia. In proposito, è stato fornito riscontro sempre con la citata nota del 22.03.2024, di cui all'**Allegato 14**, punto 13, precisando che *“al fine di gestire separatamente i residui attivi e passivi in carico alla gestione straordinaria del dissesto di competenza dell'OSL e non generare possibili influenze sul risultato della gestione ordinaria per il periodo di risanamento, sono stati stornati i residui attivi e passivi presenti al 2018 e precedenti sul titolo IX - entrate per conto terzi e sul titolo VII – uscite per conto terzi”*.

Sul punto, la Corte dei Conti sez. controllo Puglia con la deliberazione n. 98/2017, chiarisce che: *“la disciplina ... nel delineare i compiti dell'OSL e quelli dell'ente locale non introduce alcuna deroga all'art. 228, comma 3, TUEL, sancendo che i residui rientranti nella gestione dell'OSL debbano essere cancellati dal bilancio comunale, ma si limita a chiarire che, per i residui inclusi nel piano di rilevazione o nella procedura semplificata di cui all'art. 258, compete all'organo del dissesto l'estinzione mediante pagamento: la previsione, in altri termini, afferisce alla gestione e non alla contabilizzazione del debito dell'ente. Per i suddetti debiti, fino all'estinzione mediante intervenuto pagamento, continuano a permanere le ragioni che ne hanno determinato l'iscrizione in bilancio. Ai sensi del combinato disposto degli artt. 228 comma 3 TUEL ed art. 3, comma 4, D.lgs 118/2011, infatti, possono essere conservati tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate”*. Orientamento poi confermato dalla sezione regionale di controllo Abruzzo con deliberazione n. 11/2021. Pertanto, si ritiene che, alla luce della più recente giurisprudenza contabile, gli stessi avrebbero dovuto essere contabilizzati nei titoli di origine. Altresì, tale nuova contabilizzazione, non è stata supportata da alcun provvedimento. Difatti, il paragrafo 9.1 del principio contabile applicato n. 4/2 espressamente prevede che *“la reimputazione di un residuo attivo ad un titolo di bilancio differente da quello inizialmente attribuito è attuato attraverso una rettifica in aumento ed una corrispondente riduzione dei residui attivi, e non mediante accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio. In caso di una revisione o aggiornamento della classificazione di bilancio, le necessarie reimputazioni dei residui sono effettuate attribuendo la nuova codifica ai residui iniziali dell'esercizio da cui decorre l'applicazione della nuova codifica e non ai residui finali dell'esercizio precedente, operando un riaccertamento dei residui in sede di rendiconto dell'esercizio precedente. Conseguentemente, l'articolazione dei residui iniziali dell'esercizio di adozione della nuova codifica, non potrà corrispondere all'articolazione dei residui finali dell'esercizio precedente, salvo il totale generale. La differenza tra la nuova e la vecchia articolazione dei residui è spiegata attraverso una matrice di correlazione predisposta dall'ente”*.

Dall'analisi della deliberazione della commissione straordinaria con i poteri della giunta n. 20 del 27.03.2023, **non** si dà evidenza di tale reimputazione **né** si dà spiegazione attraverso la matrice di correlazione, **né si ritiene altresì corretta** l'imputazione dei residui in capo all'OSL al titolo "servizi per conto terzi e partite di giro", in quanto non coerente con la definizione degli stessi richiamata al punto 7 del principio contabile 4/2 allegato al D. lgs. 118/2011.

I residui di titolo I sono in costante aumento fino al 2021, così come quelli di titolo III, a causa della componente in conto residui in persistente aumento, la cui origine è indagata facendo riferimento esclusivamente all'annualità 2022. Come si vedrà meglio in seguito, invero, in ragione della natura dell'entrata (crediti verso soggetti privati per Entrate proprie), oltre che della avvenuta scadenza non più recente dei sottostanti crediti, tali residui definiscono la vera e propria "massa critica" che, di norma - rispetto alla totalità dei residui - contraddistingue i crediti a più elevato rischio di insolvenza.

La relazione del collegio dei revisori allegata al rendiconto 2022, presenta il seguente quadro dei residui attivi per anno di provenienza:

	2018 ed esercizi precedenti	2019	2020	2021	2022	Totali
Titolo I		€ 8.867.037	€ 7.869.813	€ 9.080.317	€ 12.912.101	€ 38.729.268
Titolo II		€ 166.114	€ 639.394	€ 290.941	€ 1.513.766	€ 2.610.215
Titolo III		€ 9.156.158	€ 3.796.589	€ 5.318.480	€ 7.423.777	€ 25.695.004
Titolo IV		€ 250.000	€ 1.445.114	€ 3.500.000	€ 602.133	€ 5.797.247
Titolo V						
Titolo VI						
Titolo VII						
Titolo IX	€ 99.405.591	€ 2.045.109	€ 1.856.647	€ 119.089	€ 724.691	€ 104.151.125
Totale						

Fonte: relazione del collegio dei revisori allegata al rendiconto 2022.

In merito a quanto innanzi, l'articolo 11, comma 6, lettera e) stabilisce che nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto devono essere illustrate, fra i crediti di maggiore consistenza, le ragioni del persistere di residui con anzianità superiore ai cinque anni, evidenziando, altresì, in quella sede, fondatezza e solvibilità delle sottostanti obbligazioni attive, compresi i crediti inesigibili, ai sensi della lettera n) del medesimo comma 6. A tal riguardo, in corso di verifica è stato invece riscontrato che, per l'esercizio 2022, **né** la relazione sulla gestione, **né** il parere reso dal collegio dei revisori, **forniscono elementi esplicativi**, in tal senso, per le obbligazioni attive più vetuste iscritte a titolo IX, **né** risultano coincidenti gli importi riportati nella relazione sulla gestione con quelli riportati nel conto del bilancio. I crediti vetusti attengono al titolo IX che, come spiegato in precedenza, sono relativi a crediti della gestione OSL, reimputati nel rendiconto 2022.

Di seguito è riportata una tabella che, in via sintetica, elabora il solo dato relativo alla percentuale di riscossione del Comune di Marano in conto residui, così evidenziandone immediatamente il trend, relativamente ad ogni singola tipologia di entrate, per il periodo 2018-2022:

Tabella 42 – Percentuale di riscossione residui attivi in conto residui.

	2018			2019			2020			2021			2022		
	Residui Attivi al 1.1	Riscossioni in c/residui	% di riscossione in c/residui	Residui Attivi al 1.1	Riscossioni in c/residui	% di riscossione in c/residui	Residui Attivi al 1.1	Riscossioni in c/residui	% di riscossione in c/residui	Residui Attivi al 1.1	Riscossioni in c/residui	% di riscossione in c/residui	Residui Attivi al 1.1	Riscossioni in c/residui	% di riscossione in c/residui
Titolo 1	44.478.144	7.211.112	16,21%	50.201.305	0	0,00%	62.536.875	2.601.489	4,16%	72.310.652	4.735.266	6,55%	31.682.896	5.229.048	16,50%
Titolo 2	8.573.299	944.962	11,02%	7.634.119	0	0,00%	8.865.727	558.782	6,30%	10.031.154	1.474.021	14,69%	2.862.366	233.240	8,15%
Titolo 3	27.476.593	5.299.696	19,29%	29.179.947	0	0,00%	41.049.661	132.732	0,32%	48.054.478	5.376.204	11,19%	20.880.369	2.882.004	13,80%
Titolo 4	7.464.647	66.986	0,90%	7.572.945	0	0,00%	7.995.266	87.321	1,09%	9.748.814	441.202	4,53%	5.260.964	65.850	1,25%
Titolo 5	2.012.410	0	0,00%	2.012.410	0	0,00%	2.012.410	0	0,00%	2.012.410	0	0,00%	0	0	
Titolo 6	3.626.212	191.010	5,27%	4.494.670	940.396	20,92%	3.554.274	159.808	4,50%	3.394.467	131.779	3,88%	0	0	
Titolo 7	0	0		0	0		0	0		0	0		0	0	
Titolo 9	30.735	9.054	29,46%	34.775	0	0,00%	2.412.716	226.091	9,37%	4.131.283	154.385	3,74%	104.151.722	687.503	0,66%
Totale	93.662.038	13.722.820	14,65%	101.130.171	940.396	0,93%	128.426.929	3.766.223	2,93%	149.683.258	12.312.857	8,23%	164.838.318	9.097.644	5,52%
Totale Regione Campania	10.797.750.336	1.942.689.330	17,99%	10.961.230.340	1.678.044.424	15,31%	12.007.706.862	1.769.781.273	14,74%	13.125.240.710	2.085.312.198	15,89%	13.083.779.431	1.962.849.388	15,00%

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Il suesposto prospetto pone in evidenza, per l’annualità 2022, una capacità di riscossione in conto residui, relativamente al totale delle entrate, pari al 5,52% rispetto ad una media regionale del 15,00%. Il dato è inficiato dalla presenza dei crediti vetusti in capo all’Organismo Straordinario di Liquidazione, che ha competenze di gestione dei residui attivi pre-dissesto, contabilizzati al titolo IX, come precisato dall’ente nella nota del 22.03.2024.

La capacità di riscossione in conto residui del titolo I e del titolo III nel 2022 si attesta rispettivamente al 16,50% e al 13,80%, **avvicinandosi ai livelli pre-dissesto** del 2018 per il titolo I, e peggiorando la *performance* per il titolo III. La tabella seguente, specifica nel dettaglio gli andamenti delle riscossioni e dei residui, delle principali entrate contabilizzate al titolo I e titolo III:

Tabella 43 – Percentuale di riscossione residui attivi in conto residui per categoria di entrata.

	2018			2019			2020			2021			2022		
	Residui Attivi al 1.1	Riscossioni in c/residui	% di riscossione in c/residui	Residui Attivi al 31.12	Residui Attivi al 1.1	Riscossioni in c/residui	% di riscossione in c/residui	Residui Attivi al 31.12	Residui Attivi al 1.1	Riscossioni in c/residui	% di riscossione in c/residui	Residui Attivi al 31.12	Residui Attivi al 1.1	Riscossioni in c/residui	% di riscossione in c/residui
Imposta municipale propria	1.744	925	53,05%	3.311	3.346.03	0,00%	5.196	5.196	44	0,85%	6.744	6.744	432	6,40%	8.146
ICI	3.128	407	13,01%	2.493	2.590	0,00%	2.590	2.590	0	0,00%	2.590	2.590	0	0,00%	2.590
Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani	34.244	2.493	7,28%	38.547	38.567	0,00%	46.549	46.549	1.173	2,52%	54.471	54.471	3.184	5,85%	62.772
Tasi	0	0	0,00%	0	0	0,00%	400	400	2	0,41%	580	580	111	19,11%	464
Altre imposte, tasse e proventi assimilati	2.314	227	9,83%	2.847	2.847	0,00%	3.597	3.597	21	0,58%	4.260	4.260	194	4,55%	4.616
Titolo I	44.478	7.211	16,21%	50.201	50.201	0,00%	62.537	62.537	2.601	4,16%	72.311	72.311	4.735	6,55%	81.884
Proventi derivanti dall’attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	3.179	103	3,23%	3.081	3.081	0,00%	7.901	7.901	3	0,04%	7.939	7.939	83	1,05%	7.862
Proventi da servizi acquedotto	0	5.060	0,00%	1.708	0	0,00%	6.736	0	9	0,00%	6.732	0	5.094	0,00%	1.486
Titolo III	27.477	5.300	19,29%	29.180	29.180	0,00%	41.050	41.050	133	0,32%	48.054	48.054	5.376	11,19%	50.060

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Emerge un disallineamento tra i dati BDAP e quelli risultanti nella contabilità dell'ente, alla colonna residui attivi all'1.1 per quanto concerne i proventi da servizi acquedotto nonché di accertamento.

Per la quantificazione dei crediti a riscossione più incerta viene qui utilizzato un indicatore introdotto dalla Corte dei Conti per l'analisi sulla qualità della Spesa dei Comuni, previa individuazione di un «*indice sintetico di salute finanziaria*», a sua volta «*costruito sulla base di dieci indicatori di bilancio*» (deliberazione n. 14/SEZAUT/2021/FRG del 6 agosto 2021). A tal riguardo, la Corte (si vedano gli indici R2 ed R3 a pagina 17 della predetta deliberazione) ha statuito che, di norma, è all'interno dei residui c/residui dei Titoli I e III che si trova la “*massa critica*” dei crediti con più elevato rischio di insolvenza. Quanto innanzi premesso, pertanto, l'indicatore in parola è stato elaborato mettendo a confronto la “*massa critica*” dei residui (titolo I + titolo III) con il valore degli accertamenti nell'esercizio per i medesimi titoli di entrata. Nella successiva tabella n. 44, infine, è riportato l'andamento negli anni dell'indicatore che viene altresì confrontato con il medesimo indice calcolato per i Comuni presenti nella Regione.

Tabella 44 – Incidenza residui in c/residui su accertamenti.

	2018	2019	2020	2021	2022
Residui in c/residui	60.991.556	79.381.252	100.416.476	110.257.866	44.088.394
Accertamenti	9.311.663	13.805.331	8.759.062	9.082.927	9.605.113
Comune di Marano	6,55	5,75	11,46	12,14	4,59
<i>Comuni Regione Campania</i>	<i>1,14</i>	<i>1,17</i>	<i>1,32</i>	<i>1,29</i>	<i>1,28</i>

Fonte: Elaborazione sulla base di dati prelevati dalla BDAP.

Come si vede in tabella, mentre i residui in c/residui si incrementano progressivamente negli anni, fino a diminuire vertiginosamente nel 2022 a causa dello spostamento dei residui in capo all'OSL all'interno del titolo IX, gli accertamenti di Entrata per le medesime voci contabili mantengono una consistenza tendenzialmente stabile, con un picco nel 2019.

L'indicatore registra ogni anno valori considerevolmente più alti della media regionale, in crescita dal 2019 ed anche nel 2022, esercizio in cui i residui in c/residui sono sterilizzati dell'importo dei residui vetusti gestiti dell'organismo di liquidazione, il valore dell'indicatore è 4 volte più alto della media regionale. Tale risultanza, **evidenzia un valore molto elevato dei crediti a rischio insoluto.**

5.3 Evasione tributaria.

L'Ente, come si evince dall'analisi dei dati in BDAP, negli esercizi 2018-2022, ha svolto attività di contrasto all'evasione tributaria, come evidenziato nella seguente tabella:

Tabella 45 – Principali tributi riscossi a seguito attività di verifica e controllo (dati in migliaia di €).

	2018			2019			2020			2021			2022		
	Accertamenti	Riscossioni comp	Riscoss c/residui												
IMU	2.517	459	456	1.850	0	0	1.850	19	44	1.853	18	432	1.850	0	0
TARI	36	36	110	830	0	0	200	17	24	180	19	174	100	0	97
TOSAP	68	68	54	51	51	0	89	75	1	41	41	13	0	0	0
TASI	11	11	0	400	0	0	200	12	2	1	0	111	1	0	0

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

La tabella evidenzia una scarsa capacità di riscossione, rispetto agli accertamenti, ad eccezione del 2021 e del 2018. L’attività di recupero delle entrate provenienti dalla lotta all’evasione fiscale ha comportato un incremento tendenziale e generalizzato dei relativi accertamenti non tradottisi, per alcune entrate, tuttavia, in crescenti riscossioni, con conseguente mantenimento in bilancio di rilevanti stanziamenti in conto residui. È stato chiesto all’ente, **stante la bassa capacità di riscossione** nell’attività di verifica e controllo delle principali entrate tributarie, di relazionare sulle iniziative intraprese per migliorare l’efficienza nel recupero dell’evasione tributaria. L’ente nell’ambito della citata nota del 19.03.2024, di cui all’**Allegato 23**, ha precisato che si è proceduto alla esternalizzazione del servizio di accertamento e riscossione dei tributi locali con approvazione della determinazione n. 32 del 04.08.2022, che ha fatto seguito alla “*deliberazione n. 49 del 30/06/2022 della commissione straordinaria con la quale sono stati individuati gli obiettivi operativi dell’esercizio 2022 affidati al settore tributi, preceduti dall’approvazione del DUP e del Bilancio di previsione approvati con deliberazioni n. 44 e 45 del 22/06/2022 da parte della C.S, come stabilito con deliberazione C.S n. 22 del 22/05/2022*”. Le motivazioni che stanno alla base di questa decisione, spiega l’ente, “*sono individuate in due ordini di problemi; il primo attiene alla scarsa percentuale di riscossione dei ruoli affidati al concessionario ADER che ad oggi è di circa il 25% medio dei caricati affidati; i dati sono acquisiti dal portale ADER. L’altro problema attiene al numero ridotto dei dipendenti comunali e alla categoria degli stessi; infatti gli incaricati dell’attività di accertamento ad oggi sono così individuati: n.2 dipendenti di categoria B per TARI e Canone Unico; n. 2 dipendenti di categoria B per IMU e TASI... le scelte di esternalizzazione delle entrate tributarie e patrimoniali sono figlie di disagi organizzativi e sociali, aggravatisi in periodo COVID 19.*”.

In particolare, l’attività svolta dall’ente negli ultimi anni, “*è stata in ogni caso tesa a garantire la formazione e riscossione dei ruoli e liste ordinari (tari, cup e servizio idrico, imu) e definire successivamente tutti i procedimenti tesi a garantire la continuità del diritto di credito e formazione delle partite di riscossione coattiva in consegna ad ADER*”.

L’importanza dell’attività di contrasto all’evasione tributaria e al recupero delle entrate tributarie ed extra-tributarie, è stata oggetto di diversi interventi della giurisprudenza contabile. La Corte dei Conti sez. contr. Marche con la recente deliberazione n. 4/2024, ha evidenziato che una adeguata gestione delle entrate, presuppone “*basilari regole di diligenza e caratterizzata*”, e che “*una inefficiente attività di contrasto all’evasione tributaria può risultare pregiudizievole per le casse del Comune e per gli equilibri di bilancio dell’Ente*”. Un **mancato** avvio del programma di recupero dell’evasione tributaria, nonché la **mancanza di tempestività**, “*pone in evidenza un comportamento astrattamente foriero di gravi responsabilità dell’Amministrazione, tanto più che la relativa violazione può portare a situazioni di danno erariale dovute al mancato rispetto di termini posti da*

norme di legge”. Dello stesso tenore, la deliberazione n. 100/2022 della sezione Marche che censura “qualsiasi azione od omissione volta a procrastinare l’adempimento degli obblighi tributari che, in quanto tali, vincolano al rispetto dei doveri ineludibili di solidarietà (art. 23 della Costituzione) e la cui inosservanza determina, sul piano sostanziale, sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi, nonché riflessi irrazionali sul piano della sana gestione”.

5.4 Analisi delle spese impegnate e pagate.

Anche sul piano dell’analisi della spesa si procede ad un esame delle relazioni esistenti tra gli stanziamenti finali, gli impegni di competenza ed i relativi pagamenti.

Tabella 46 – Capacità di realizzo delle previsioni definitive (dati in migliaia di €).

	2018				2019				2020				2021				2022			
	prev def comp	impegni	fpv	realizzo previsioni	prev def comp	impegni	fpv	realizzo previsioni	prev def comp	impegni	fpv	realizzo previsioni	prev def comp	impegni	fpv	realizzo previsioni	prev def comp	impegni	fpv	realizzo previsioni
TITOLO 1	48.830	32.180	852	67,65%	52.661	30.871	1.124	60,76%	53.696	34.259	4.770	72,68%	62.609	32.780	4.965	60,29%	64.021	31.580	6.458	59,42%
TITOLO 2	15.844	909	1.616	15,93%	13.828	1.608	178	12,91%	29.465	987	5.704	22,71%	67.075	1.542	4.312	8,73%	37.835	2.039	6.128	21,59%
TITOLO 3	0	0	0	0,00%	0	0	0	0,00%	0	0	0	0,00%	0	0	0	0,00%	0	0	0	0,00%
TITOLO 4	2.224	1.164	0	52,34%	2.272	1.212	0	53,35%	17.980	668	0	3,71%	2.382	1.322	0	55,51%	2.372	1.312	0	55,31%
TITOLO 5	35.000	18.843	0	53,84%	35.000	0	0	0,00%	35.000	0	0	0,00%	35.000	0	0	0,00%	35.000	0	0	0,00%
TITOLO 7	39.163	18.481	0	47,19%	42.220	14.137	0	33,49%	46.650	8.694	0	18,64%	46.640	5.973	0	12,81%	146.640	6.801	0	4,64%
Totale Spese	141.061	71.576	2.468	52,49%	145.982	47.829	1.302	33,66%	182.791	44.607	10.474	30,13%	213.706	41.617	9.278	23,82%	285.868	41.733	12.586	19,00%
Totale Spese dato regionale	27.670.665	11.097.020	1.008.715	43,75%	28.527.600	11.591.162	1.260.602	45,05%	35.733.423	11.819.387	1.808.687	38,14%	31.761.847	10.464.472	2.022.284	39,31%	36.135.847	8.738.757	2.268.641	30,46%

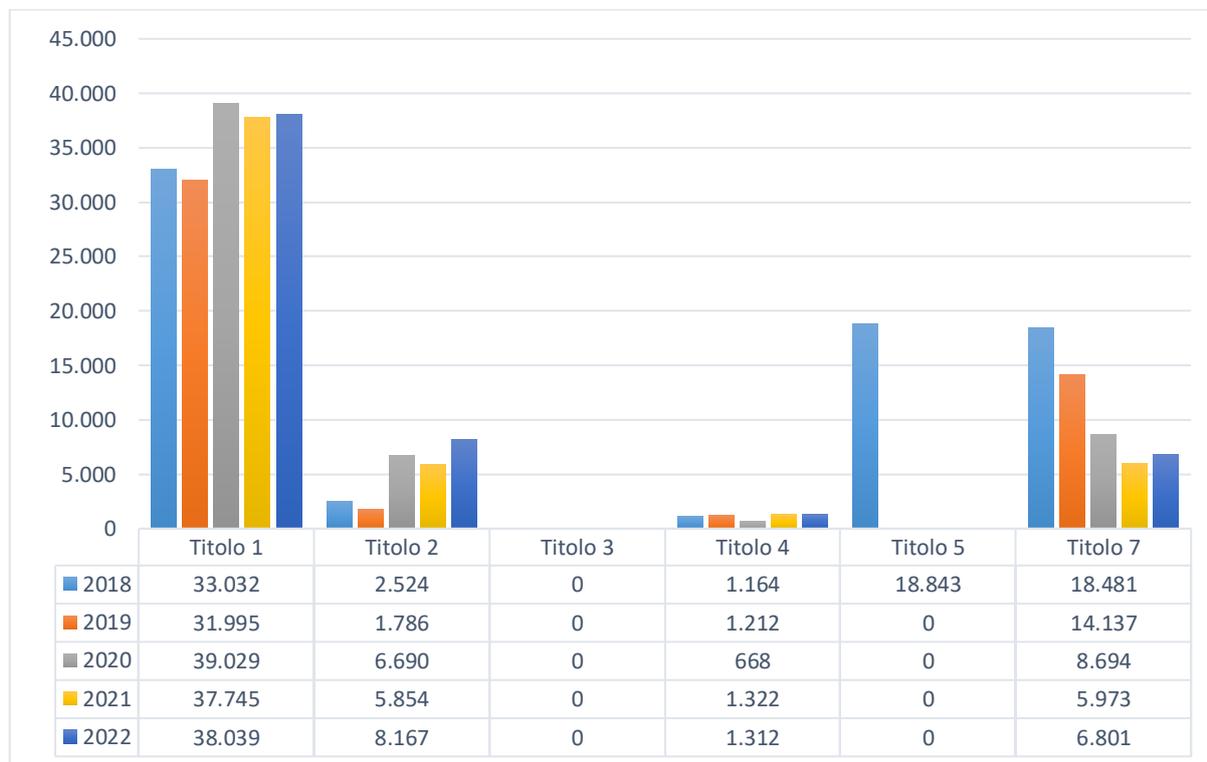
Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Nel complesso, il Comune registra una **decescente capacità di realizzo delle spese**, che passa dal 52,49% del 2018 al 19,00% del 2022, con valori sempre al di sotto della media regionale dal 2019. In particolare, specificatamente scarsa risulta la performance del titolo II, che evidenzia impegni di spesa pari, in media, al 16,37% delle previsioni definitive. Il motivo di tale incapacità, trova spiegazione con quanto già riportato nel paragrafo 5.1 relativamente alle entrate in conto capitale.

Si ricorda, all’uopo, che il punto 9.4 del principio contabile 4/1 allegato al d. lgs. 118/2011, precisa che: “le previsioni di spesa sono predisposte nel rispetto dei principi contabili generali della veridicità e della coerenza, tenendo conto dei riflessi finanziari delle decisioni descritte nel documento di programmazione, comprese quelle in corso di realizzazione rappresentate dagli impegni già assunti a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate, esigibili negli esercizi considerati”.

Il successivo grafico, sintetizza l’andamento degli impegni, unitamente al fondo pluriennale vincolato, suddivisi per titoli e nel periodo oggetto della verifica.

Grafico 11 – Andamento degli impegni + FPV per titoli.



Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Considerando il totale delle spese e l'andamento degli impegni (sommata al fondo pluriennale vincolato), si registra un andamento altalenante del titolo I che raggiunge nel 2022, l'importo totale di circa € 38.039.000, così come per il titolo II che tocca nel 2022 poco più di 8 milioni di euro. Diminuiscono invece gli impegni relativi alle partite di giro, rispetto alle annualità 2018 e 2019.

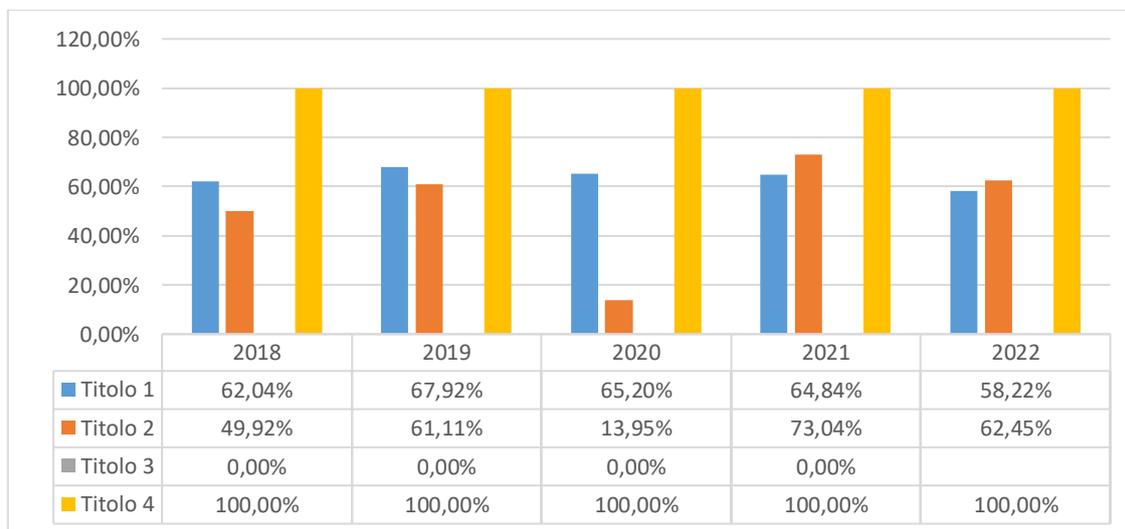
La tabella successiva invece, evidenzia la capacità di realizzo degli impegni di spesa da parte dell'ente, che rimarca l'eventuale creazione di residui passivi, con riguardo al titolo I relativa la velocità di pagamento di debiti di natura anche commerciale, mentre con riguardo al titolo II la capacità di realizzazione degli investimenti. Dal 2019, la *performance* relativa al titolo I è in peggioramento, con percentuale di realizzo nel 2022 pari al 58,22% e che scende sistematicamente dal massimo toccato nel 2019 (67,92%). Questo dato potrebbe far emergere un ritardo nei tempi medi di pagamento, di cui si parlerà nel capitolo VI.

Tabella 47 – Capacità di realizzo degli impegni di competenza (dati in migliaia di €).

	2018			2019			2020			2021			2022		
	impegni	pagamenti comp	% realizzo competenza	impegni	pagamenti comp	% realizzo competenza	impegni	pagamenti comp	% realizzo competenza	impegni	pagamenti comp	% realizzo competenza	impegni	pagamenti comp	% realizzo competenza
Titolo 1	32.180	19.965	62,04%	30.871	20.968	67,92%	34.259	22.337	65,20%	32.780	21.255	64,84%	31.580	18.387	58,22%
Titolo 2	909	454	49,92%	1.608	983	61,11%	987	138	13,95%	1.542	1.126	73,04%	2.039	1.273	62,45%
Titolo 3	0	0	0,00%	0	0	0,00%	0	0	0,00%	0	0	0,00%	0	0	0,00%
Titolo 4	1.164	1.164	100,00%	1.212	1.212	100,00%	668	668	100,00%	1.322	1.322	100,00%	1.312	1.312	100,00%
Titolo 5	18.843	18.843	100,00%	0	0	0,00%	0	0	0,00%	0	0	0,00%	0	0	0,00%
Titolo 7	18.481	18.204	98,50%	14.137	4.209	29,77%	8.694	5.529	63,60%	5.973	3.774	63,18%	6.801	4.449	65,42%
Totale Spese	71.576	58.629	81,91%	47.829	27.371	57,23%	44.607	28.671	64,27%	41.617	27.478	66,02%	41.733	25.421	60,91%
<i>Totale Spese dato regionale</i>	<i>11.097.020</i>	<i>8.188.162</i>	<i>73,79%</i>	<i>11.591.162</i>	<i>8.236.585</i>	<i>71,06%</i>	<i>11.819.387</i>	<i>8.725.448</i>	<i>73,82%</i>	<i>10.464.472</i>	<i>7.770.336</i>	<i>74,25%</i>	<i>8.738.757</i>	<i>5.905.026</i>	<i>67,57%</i>

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Grafico 12 – capacità di pagamento spese per titoli.



Fonte: elaborazione su dati BDAP.

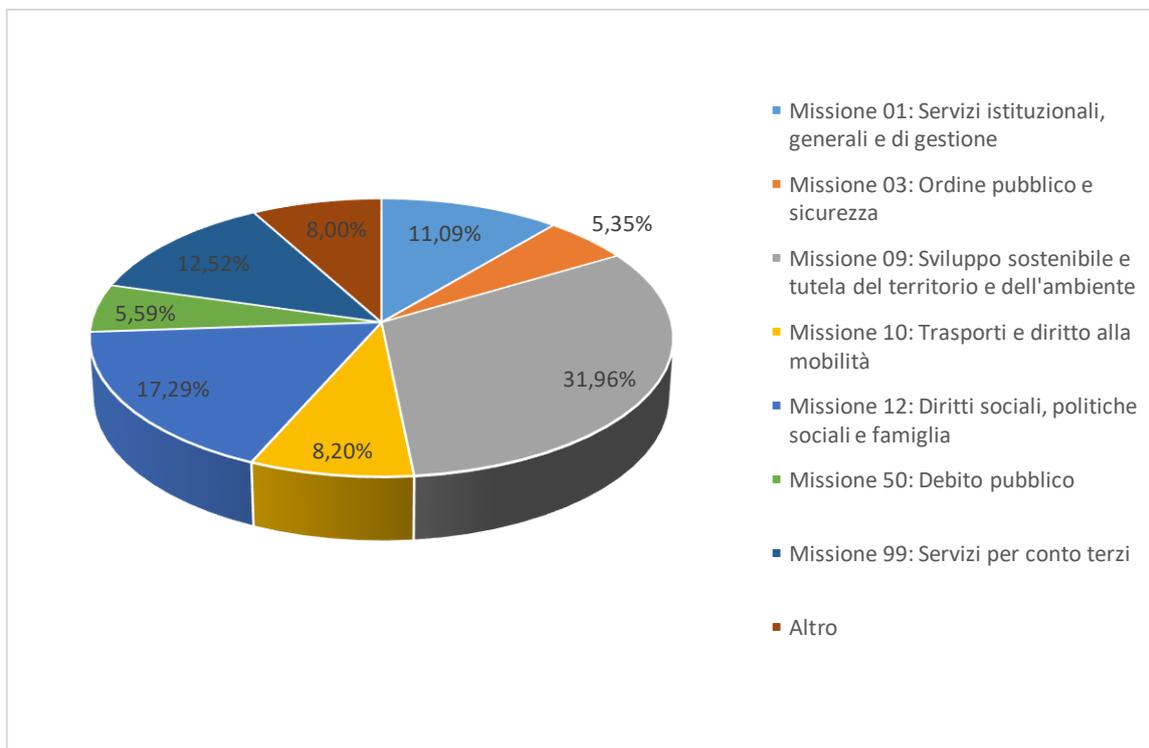
Infine, un ultimo aspetto da esaminare riguarda, più nel dettaglio, le singole Missioni, in quanto consente di individuare le finalità che si intende realizzare con le spese assunte nell'esercizio 2022. Di seguito, una tabella rappresentativa delle Missioni di bilancio:

Tabella 48 – Stanziamenti di previsione, impegni e pagamenti per missioni di spesa.

	2022					
	stanziamenti di competenza	impegno			pagamento di competenza	
		importo	fpv	% realizzo previsioni	importo	% realizzo impegni
Missione 01: Servizi istituzionali, generali e di gestione	10.592.284	5.312.631	712.393	56,88%	4.558.004	85,80%
Missione 02: Giustizia	21.202	1.972	0	9,30%	864	43,79%
Missione 03: Ordine pubblico e sicurezza	2.982.211	1.747.518	1.156.182	97,37%	1.475.905	84,46%
Missione 04: Istruzione e diritto allo studio	3.383.603	1.045.158	1.080.240	62,81%	304.019	29,09%
Missione 05: Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	37.356	23.427	0	62,71%	13.427	57,32%
Missione 06: Politiche giovanili, sport e tempo libero	60.000	0	0	0,00%	0	0,00%
Missione 08: Assetto del territorio ed edilizia abitativa	19.290.721	966.054	1.105.867	10,74%	460.541	47,67%
Missione 09: Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	26.804.314	15.182.833	2.178.193	64,77%	7.384.783	48,64%
Missione 10: Trasporti e diritto alla mobilità	4.842.129	3.137.419	1.316.562	91,98%	1.379.239	43,96%
Missione 11: Soccorso civile	28.100	5.099	0	18,14%	4.414	86,57%
Missione 12: Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	19.072.357	4.398.185	4.991.055	49,23%	2.293.157	52,14%
Missione 14: Sviluppo economico e competitività	122.700	73.076	45.677	96,78%	59.385	81,27%
Missione 20: Fondi e accantonamenti	12.892.731	0	0	0,00%	0	0,00%
Missione 50: Debito pubblico	4.097.927	3.037.927	0	74,13%	3.037.927	100,00%
Missione 60: Anticipazioni finanziarie	35.000.000	0	0	0,00%	0	0,00%
Missione 99: Servizi per conto terzi	146.640.000	6.801.227	0	4,64%	4.449.322	65,42%
Totale Missioni	285.867.636	41.732.527	12.586.170	19,00%	25.420.987	60,91%

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Grafico 13 – Impegni di spesa per missione.



Il grafico mostra come le maggiori risorse sono state impegnate (considerato il fondo pluriennale vincolato) sulla Missione 09 “Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell’ambiente” per euro 17.361.026, con a seguire la Missione 12 “Diritti sociali, politiche sociali e famiglia”, con euro 9.389.240. Per quanto concerne la capacità di realizzo delle previsioni, **risulta molto bassa** quella della missione 08 “Assetto del territorio ed edilizia abitativa” con il 10,74%, così come quella della missione 12, di poco sotto al 50%. La capacità di realizzo degli impegni di competenza registra una bassa percentuale della missione 04 “istruzione e diritto allo studio” pari al 29,09%, legata, come precisato dall’ente con il file di cui all’**Allegato 25**, esclusivamente a spese correnti.

5.5 Residui passivi.

L’art. 60, comma 2, del D. Lgs. 118/2011, sancisce che “*costituiscono residui passivi le somme impegnate a norma dell’art. 56, liquidate o liquidabili, e non pagate entro il termine dell’esercizio, da iscriversi nel bilancio di previsione dell’esercizio successivo. Non è ammessa la conservazione nel conto dei residui di somme non impegnate a norma dell’art. 56.*” Il successivo comma 3 precisa che “*non è consentita la cancellazione dei residui passivi dalle scritture contabili per perenzione*”.

La tabella seguente riporta il totale dei residui passivi stralciati per ogni esercizio, dove emerge un valore importante nel 2022 relativo in particolare al titolo I. L’ente, nell’ambito della citata nota del 22.03.2024, di cui all’allegato 14, punto 16, ha precisato che tale stralcio è imputabile “*alla verifica di alcune posizioni debitorie per le quali sono risultati impegni maggiori rispetto ai reali consumi fatturati per la FORNITURA ACQUA POTABILE TERRITORIO COMUNALE per gli anni 2019/2020 per un ammontare di euro 2.504.465,73 (all. 5)*”. Risulta però **assente**, nell’ambito del riaccertamento dei residui, quanto richiesto dal punto 9.1 del principio contabile n.4/2 che richiede, per il riconoscimento formale dell’assoluta insussistenza dei debiti, adeguata motivazione.

Tabella 49 – Riaccertamento residui passivi.

	2018	2019	2020	2021	2022
	riaccertamento residui				
Titolo 1	-1.762.001	0	-37.535	-77.460	-2.717.543
Titolo 2	-396.522	0	0	0	-386.889
Titolo 3	0	0	0	0	0
Titolo 4	0	0	0	0	0
Titolo 5	0	0	0	0	0
Titolo 7	0	0	-62	-4.483	-31.571
Totale riaccertamenti residui	-2.158.522	0	-37.596	-81.943	-3.136.003

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

La tabella successiva evidenzia una crescita nel corso degli anni, seppur più contenuta rispetto ai residui attivi, anche dei residui passivi, che si attestano nel 2022 ad € 89.377.527. La deliberazione della Sezione delle Autonomie, n. 9/SEZAUT/2016/INPR, sottolinea che una corretta gestione ordinaria dei residui passivi dovrebbe condurre verso una loro progressiva riduzione.

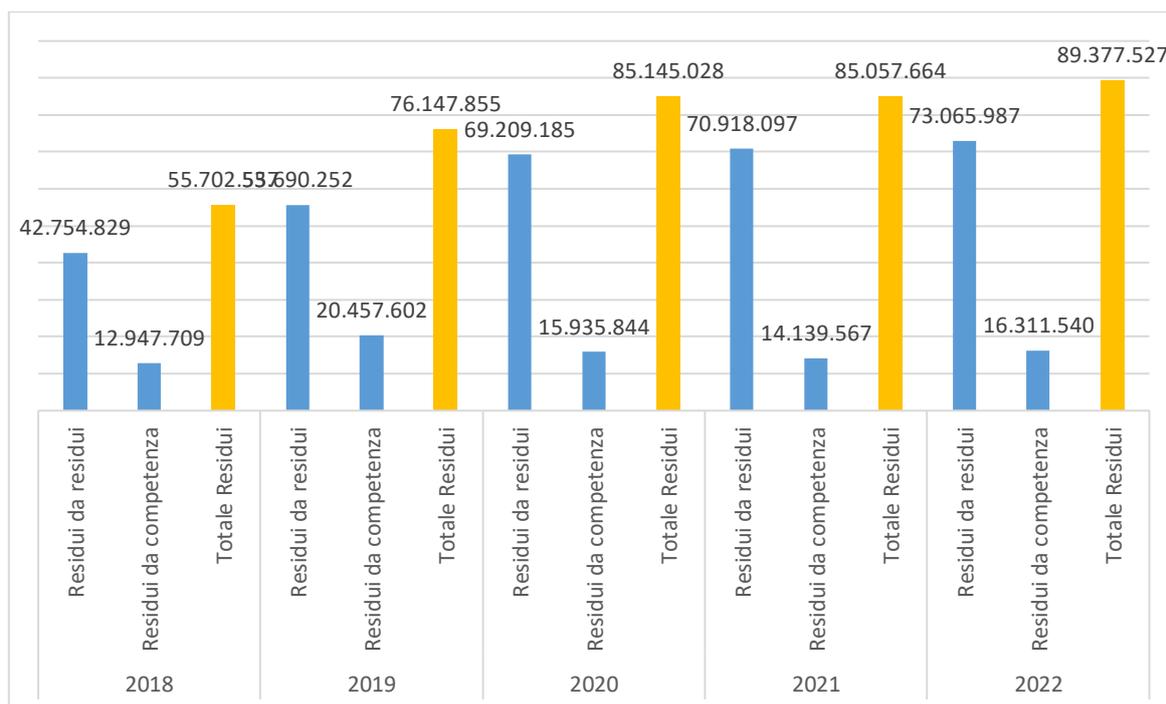
Con riguardo ai residui provenienti dai residui, va evidenziato che essi rappresentano l'81,74% del totale dei residui al 31 dicembre 2022, in diminuzione rispetto al medesimo dato registrato nel 2021 (83,37%). Inoltre, la variazione in aumento dei residui passivi a titolo VII a discapito del titolo I e II è ascrivibile, al pari di quanto accaduto con la parte entrate, allo storno dei residui di competenza dell'OSL. Di seguito una tabella rappresentativa dei residui negli esercizi oggetto dell'ispezione:

Tabella 50 – Totale residui passivi.

	2018			2019			2020			2021			2022		
	Residui da residui	Residui da competenza	Totale Residui	Residui da residui	Residui da competenza	Totale Residui	Residui da residui	Residui da competenza	Totale Residui	Residui da residui	Residui da competenza	Totale Residui	Residui da residui	Residui da competenza	Totale Residui
Titolo 1	28.260.330	12.215.678	40.476.008	40.476.008	9.903.256	50.379.264	44.326.676	11.921.869	56.248.545	48.327.274	11.524.982	59.852.256	9.136.924	13.193.940	22.330.863
Titolo 2	12.846.535	454.985	13.301.520	13.301.520	625.497	13.927.017	13.803.528	849.057	14.652.585	13.791.727	415.651	14.207.378	146.221	765.695	911.916
Titolo 4	155.989	0	155.989	155.989		155.989	155.989	0	155.989	155.989	0	155.989	0	0	0
Titolo 7	1.491.975	277.045	1.769.020	1.756.735	9.928.850	11.685.585	10.922.991	3.164.917	14.087.909	8.643.106	2.198.934	10.842.041	63.782.842	2.351.905	66.134.748
TOTALE	42.754.829	12.947.709	55.702.537	55.690.252	20.457.602	76.147.855	69.209.185	15.935.844	85.145.028	70.918.097	14.139.567	85.057.664	73.065.987	16.311.540	89.377.527

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Grafico 14 – Totale residui passivi.



Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Da ultimo, i pagamenti in conto residui registrano valori costantemente al di sotto della media regionale, con percentuale nel 2022 pari al 10,41%.

Tabella 51 – Pagamenti in conto residui.

	2018			2019			2020			2021			2022		
	Residui Passivi al 1.1	Pagamenti in c/residui	% di pagamenti in c/residui	Residui Passivi al 1.1	Pagamenti in c/residui	% di pagamenti in c/residui	Residui Passivi al 1.1	Pagamenti in c/residui	% di pagamenti in c/residui	Residui Passivi al 1.1	Pagamenti in c/residui	% di pagamenti in c/residui	Residui Passivi al 1.1	Pagamenti in c/residui	% di pagamenti in c/residui
Titolo 1	41.799.341	11.777.011	28,18%	40.476.008	0	0,00%	50.379.264	6.015.053	11,94%	56.248.545	7.843.811	13,94%	19.376.248	7.521.781	38,82%
Titolo 2	13.738.842	495.785	3,61%	13.301.520	0	0,00%	13.927.017	123.489	0,89%	14.652.585	860.858	5,88%	905.859	372.748	41,15%
Titolo 4	155.989		0,00%	155.989	0	0,00%	155.989		0,00%	155.989		0,00%			0,00%
Titolo 5	658.324	658.324	100,00%	0	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	0	0	#DIV/0!	0	0	0,00%
Titolo 7	2.300.504	808.530	35,15%	1.769.020	12.285	0,69%	11.653.649	730.596	6,27%	14.119.845	5.472.255	38,76%	64.775.558	961.144	1,48%
Totale	58.653.001	13.739.650	23,43%	55.702.537	12.285	0,02%	76.115.919	6.869.138	9,02%	85.176.964	14.176.924	16,64%	85.057.664	8.855.674	10,41%
Totale Regione Campania	6.307.913.954	2.297.853.331	36,43%	6.402.099.202	2.413.938.891	37,71%	6.711.702.305	2.722.727.510	40,57%	6.556.813.799	2.485.100.245	37,90%	6.265.291.501	2.098.488.449	33,49%

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

L'indice R10 individua l'ammontare dei residui passivi (debiti a breve) maturati per la spesa corrente sull'ammontare dei relativi impegni. Più il valore è elevato, più denota tempi di dilazione lunghi per i pagamenti delle spese correnti. La successiva tabella mostra valori sempre superiori rispetto alla media regionale, se fino al 2021 inficiati dai residui OSL, nel 2022 il valore è pari a 0,71, indice della **necessità di maggiore smaltimento dei residui**.

Tabella 52 – Indice R10.

	2018	2019	2020	2021	2022
Residui passivi totali	40.476.008	50.379.264	56.248.545	59.852.256	22.330.863
Impegni	32.180.262	30.871.196	34.258.548	32.780.282	31.580.468
Comune di Marano	1,26	1,63	1,64	1,83	0,71
Comuni regione Campania	0,73	0,75	0,69	0,70	0,66

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

5.6 Equilibrio della gestione residuale.

Dopo avere analizzato il dato della gestione dei residui, sia sul lato dei residui attivi sia su quello dei residui passivi, occorre verificare il saldo della gestione residuale complessiva.

Tabella 53 – Equilibrio della gestione residuale.

	2018	2019	2020	2021	2022
Riscossioni in c/residui	13.722.820	940.396	3.766.223	12.312.857	9.097.644
Pagamenti in c/residui	13.739.650	12.285	6.869.138	14.176.924	8.855.674
SALDO	-16.830	928.111	-3.102.916	-1.864.067	241.971
Residui attivi da residui al 31/12	80.322.995	100.189.775	124.224.868	137.374.992	153.806.390
Residui passivi da residui al 31/12	42.754.829	55.690.252	69.209.185	70.918.097	73.065.987

SALDO massa residuale	37.551.336	45.427.634	51.912.768	64.592.829	80.982.374
Fondo cassa al 01/01	107.018	3.243.327	9.676.337	17.609.073	21.844.001
Risultato gestione residui	37.658.355	48.670.961	61.589.104	82.201.902	102.826.375
Residui attivi al 31/12	101.130.171	128.426.929	149.683.258	164.838.318	176.982.858
Residui passivi al 31/12	55.702.537	76.147.855	85.145.028	85.057.664	89.377.527
SALDO gestione residuale complessiva	83.085.988	100.950.035	126.127.334	161.982.556	190.431.707

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Alla luce della lettura della tabella va evidenziato che il saldo riscossioni e pagamenti in conto residui è leggermente positivo (in miglioramento rispetto ai valori negativi del 2020 e del 2021). Il saldo della gestione residuale da residui è sempre in crescita durante il quinquennio, soprattutto a causa di una crescita più veloce dei residui attivi rispetto ai residui passivi, fino ad attestarsi con un saldo di € 190.431.707.

5.7 Margine di manovra.

Di recente, giusta deliberazione n. 18 del 29 dicembre 2022, la Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, all'interno delle linee guida approvate per l'analisi di sostenibilità della Spesa di investimento afferente al PNRR, ha considerato assai rilevante un indicatore, definito come un particolare «*indice ibrido, che utilizza dati di cassa e competenza finanziaria*». Più precisamente, l'indice esprime il rapporto tra il totale complessivo delle riscossioni delle entrate correnti (titoli 1, 2 e 3), relative al quinquennio analizzato, e la sommatoria degli impegni delle spese correnti (titolo 1) e per rimborso di mutui e prestiti (titolo 4) dello stesso periodo. (Indicatore: riscossioni totali entrate correnti 2018-2022) / (impegni titolo 1 + impegni titolo 4 2018-2022). Al di sotto delle soglie stabilite, sancisce la Corte dei Conti, l'Amministrazione potrebbe trovarsi in difficoltà nel conseguimento dell'equilibrio strutturale qualora i progetti del PNRR generassero ulteriore spesa corrente non coperta da flussi certi e aggiuntivi di entrata. In assenza di un adeguato margine corrente le amministrazioni, nell'ambito della loro autonomia gestionale, possono valutare se realizzare progetti infrastrutturali che non impegnino ulteriori quote di spesa corrente oppure verificare la concreta possibilità di aumentare le proprie entrate correnti attraverso congrue manovre fiscali.

La tabella successiva valorizza il “*margine di manovra*”, confrontandolo con il dato regionale:

Tabella 54 – Margine di manovra.

	2018	2019	2020	2021	2022
Riscossioni totali Entrate Correnti	36.764.763	23.046.770	31.773.851	36.392.366	38.399.065
Impegni (titolo 1 + titolo 4)	33.344.123	32.083.404	34.926.296	34.102.738	32.892.113
Comune di Marano	1,10	0,72	0,91	1,07	1,17
Comuni della Regione Campania	0,94	0,86	1,00	1,05	1,04

Fonte:Elaborazione su dati di rendiconto prelevati dalla BDAP.

I risultati evidenziano una situazione di **solido e costante equilibrio**, fra riscosso e impegnato, se si esclude il 2019, con valori anche migliori del dato regionale nel 2021 e nel 2022, dove l'ente ha limitato l'assunzione formale di obbligazioni passive (ci si riferisce allo *stock* degli impegni contabilizzati nei Titoli I e IV delle Spese) al di sotto di quanto complessivamente riscosso dalle Entrate correnti (Titoli da I a III). Verificandosi una tale ipotesi, invero, può affermarsi, in termini generali, che i rischi di tensioni finanziarie sarebbero nel breve periodo scongiurati, salvo il sopravvenire, per ammontari rilevanti, di criticità gestionali latenti come, ad esempio, nel caso di riconoscimento postumo di debiti fuori bilancio non finanziati. Se si tiene conto della somma dei valori nel quinquennio, si registra un **sostanziale bilanciamento** tra il riscosso corrente e l'impegnato, dato che va considerato con il periodo Covid-19. In conclusione, l'ente dispone di un margine minimo di manovra corrente, dato il surplus di risorse correnti superiore agli impegni assunti.

Ciò può consentire di sostenere l'incremento di spesa corrente generato dai progetti infrastrutturali promossi dal PNRR (deliberazione Corte dei Conti, sez. Autonomie, n. 18 del 29 dicembre 2022).

Capitolo VI

LA TEMPESTIVITA' DEI PAGAMENTI

6.1 - Indicatore di tempestività dei pagamenti.

L'articolo 33 del D.lgs. n. 33 del 2013, come modificato dal D.L. 66/2014, pone a carico delle Pubbliche Amministrazioni l'obbligo di pubblicare, con cadenza annuale, un indicatore dei propri tempi medi di pagamento relativi agli acquisti di beni, servizi, prestazioni professionali e forniture (transazioni commerciali).

Tale indicatore è denominato “*Indicatore annuale di tempestività dei pagamenti*”. Analogo obbligo sussiste per quanto concerne la pubblicazione dell'ammontare complessivo dei debiti in essere e del numero delle imprese creditrici. A decorrere dall'anno 2015, sulle medesime Amministrazioni, grava altresì l'obbligo di pubblicare, con cadenza trimestrale, un indicatore avente il medesimo oggetto, denominato “*Indicatore trimestrale di tempestività dei pagamenti*”. Le modalità di elaborazione e pubblicazione dell'indicatore sono precisate dagli artt. 9 e 10 del D.P.C.M. del 22 settembre 2014, che hanno chiarito in maniera univoca cosa calcolare, in quale formato pubblicare il dato ed entro quali tempi⁶⁵. In sintesi, l'indicatore di tempestività dei pagamenti viene definito in termini di ritardo medio di pagamento ponderato, in base all'importo delle fatture.

Tra le più rilevanti indicazioni contenute nel citato D.P.C.M. si riportano le seguenti:

- 1.L'indicatore di tempestività dei pagamenti è calcolato come la somma, per ciascuna fattura emessa a titolo di corrispettivo di una transazione commerciale, dei giorni effettivi intercorrenti tra la data di scadenza della fattura o richiesta equivalente di pagamento e la data di pagamento ai fornitori, moltiplicata per l'importo dovuto, rapportata alla somma degli importi pagati nel periodo di riferimento.
- 2.L'indicatore annuale va pubblicato entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, mentre quello trimestrale entro 30 giorni dalla conclusione del trimestre cui si riferisce.

Il risultato dell'operazione indicherà il ritardo medio dei pagamenti rispetto alla scadenza delle relative fatture (espresso in giorni). Esso sarà un numero negativo in caso di pagamenti avvenuti mediamente in anticipo rispetto alla data di scadenza delle fatture e positivo in caso contrario.

Trattandosi di una media ponderata, nella determinazione dell'indicatore di tempestività dei pagamenti avranno maggior peso le fatture di importo più elevato.

6.2 - Indicatore di ritardo annuale dei pagamenti.

La legge n.145/2018 (legge di bilancio 2019) ha introdotto l'”*Indicatore di ritardo annuale dei pagamenti*”, da calcolare esaminando i dati relativi all'esercizio precedente, per l'eventuale applicazione, a partire dal 2021, di misure previste dall'art.1 commi 862 e 864 della stessa legge.

Esso è calcolato solo “*sulle fatture ricevute e scadute nell'anno precedente*” (comma 859, lettera b). E' previsto, altresì, che “*i tempi di ritardo sono calcolati tenendo conto anche delle fatture scadute che le amministrazioni non hanno ancora provveduto a pagare*” (comma 861).

⁶⁵ Sull'argomento il Ministero dell'Economia e Finanze ha fornito dettagliate istruzioni operative con le circolari n. 3/2015 e n. 22/2015.

La differenza tra i due indicatori sta nel fatto che, mentre l'indicatore di tempestività dei pagamenti misura esclusivamente la tempestività delle transazioni pagate nel periodo, indipendentemente da quando siano state ricevute le richieste di pagamento, l'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti, ha l'obiettivo di esprimere la capacità dell'amministrazione di pagare le fatture scadute nell'anno e non ancora pagate, escludendo quindi le fatture scadute negli anni precedenti e pagate nell'anno⁶⁶.

È di quest'ultimo indicatore che si tiene conto per l'applicazione delle misure di garanzia di cui all'art. 1, commi 859 e seguenti della legge n. 145 del 2018, che ha previsto l'obbligo di un accantonamento al Fondo di garanzia debiti commerciali nella misura pari al 5% degli stanziamenti riguardanti la spesa per acquisti di beni e servizi. Tale conseguenza si verifica in presenza di una delle seguenti due condizioni:

1. mancata riduzione del 10% dello *stock* dei debiti commerciali scaduti e non pagati alla fine dell'esercizio precedente rispetto a quello del secondo esercizio precedente;
2. mancato rispetto dei tempi di pagamento, ove l'indicatore annuale dei tempi di pagamento dell'esercizio precedente risulti superiore al termine di 30 (o 60) giorni di cui all'art. 4, D.lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, emanato per dare attuazione alla direttiva della Comunità Europea 2011/7/UE in materia di tempestività dei pagamenti.

In ogni caso, il comma 859 così precisa: *“le medesime misure non si applicano se il debito commerciale residuo scaduto, di cui al citato articolo 33 del decreto legislativo n. 33 del 2013, rilevato alla fine dell'esercizio precedente, non è superiore al 5 per cento del totale delle fatture ricevute nel medesimo esercizio”*.

In sostanza, laddove il debito commerciale residuo scaduto rilevato alla fine dell'esercizio precedente, non sia superiore al 5 per cento del totale delle fatture ricevute nel medesimo esercizio, non è necessario appostare il fondo garanzia crediti commerciali, anche in presenza delle altre condizioni sopra indicate.

L'art. 1, comma 854, lett. a), della L. 27 dicembre 2019, n. 160, ha posticipato al 2021 l'applicazione di tale norma, che doveva inizialmente produrre i suoi effetti a partire dal 2020.

La misura da accantonare, (nel caso degli enti locali, con delibera di Giunta), entro la data del 28 febbraio dell'esercizio in cui sono state rilevate le condizioni di cui al comma 859 riferite all'esercizio precedente, viene poi declinata in ragione della gravità del ritardo, così come specificato nel successivo comma 862. In particolare, il fondo confluisce nel risultato di amministrazione in misura pari:

“a) al 5 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, in caso di mancata riduzione del 10 per cento del debito commerciale residuo oppure per ritardi superiori a sessanta giorni, registrati nell'esercizio precedente;

b) al 3 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra trentuno e sessanta giorni, registrati nell'esercizio precedente;

c) al 2 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra undici e trenta giorni, registrati nell'esercizio precedente;

⁶⁶ Si veda anche la circolare MEF/Rgs n.17 del 7 aprile 2022.

d) all'1 per cento degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra uno e dieci giorni, registrati nell'esercizio precedente.”

La prima verifica da effettuare, quindi, riguarda la sussistenza o meno della condizione di cui al citato comma 859, a partire dall'esercizio 2021.

Si precisa preliminarmente che l'Ente ha fornito i dati relativi agli indici di tempestività e ritardo dei pagamenti, unitamente a quelli inerenti ai debiti commerciali scaduti al 31 dicembre, mediante copia di note cartacee sottoscritte dai responsabili dei Servizi finanziari.

I dati relativi all'ammontare complessivo delle fatture ricevute per gli esercizi 2021-2022 (dato, come detto, rilevante ai fini dell'applicabilità o meno delle misure di cui al comma 862) sono stati forniti a mezzo di *file excel* estratti dal sistema contabile.

A seguito di richiesta di chiarimenti, l'Ente, con apposita nota sottoscritta dal Responsabile del Settore Gestione Bilancio, trasmessa il 22/03/2024, di cui all'**Allegato 26**, fa presente che “i dati sulla tempestività e sul ritardo dei pagamenti sono stati desunti dai propri dati contabili, ad eccezione dell'annualità 2019”.

Nella stessa nota si precisa che “riguardo alla possibilità di utilizzare i dati contabili desunti dalle proprie scritture, l'Ente ha fatto riferimento, per l'annualità 2019, alla circolare dell'IFEL del 21.11.2019.....che richiama il D.L. n. 124 del 2019 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili), che consente agli Enti di calcolare gli indicatori di ritardo annuale dai propri dati contabili”.

A tale ultimo proposito, si sottolinea che la disposizione richiamata dalla nota IFEL è stata **soppressa** a mezzo dell'art.1, comma 854, lettera b) della L.160/2019.

A corredo della citata nota, viene allegato, tra gli altri, un documento, di cui all'**Allegato 27**, estratto dalla PCC in data 22/03/2024, riepilogativo dei dati risultanti nella stessa piattaforma, posti a confronto con i dati inseriti dall'Ente sulla base dei dati contabili, emergendo differenze, a volte anche marcate, sul calcolo degli indici di tempestività e di ritardo dei pagamenti, nonché sui dati inerenti alle fatture ricevute e sul debito residuo.

In ogni caso, anche i dati degli indici risultanti dalla PCC denotano **ritardi nei pagamenti**.

Tutto ciò premesso, ai fini delle verifiche inerenti all'applicazione delle misure di cui al comma 862, si è fatto riferimento, nelle tabelle seguenti, ai dati ufficiali risultanti dalle delibere della Commissione straordinaria nn. 37/2021 (riferita all'approvazione del Bilancio di previsione 2021-23), 13/2022 e 11/2023, con le quali sono stati disposti gli accantonamenti al FGDC, adottate previo parere favorevole dell'organo di revisione.

Tabella 55 - Tempi di pagamento debiti commerciali e stock debito scaduto al 31/12.

	2018	2019	2020	2021	2022
Ammontare dei debiti commerciali scaduti e non pagati al 31/12 (a)*			4.293.000	4.394.000	7.824.318
Importo totale delle fatture ricevute nell'anno (b)				19.937.126	17.017.244
b*5/100				996.856	850.862

Tempi di pagamento – indicatore annuale di tempestività	114	150	34	49	66
1° Trimestre	167	-39	23	65	54
2° Trimestre	103	-14	55	34	38
3° Trimestre	144	17	28	39	20
4° Trimestre	34	143	22	54	127
Indicatore di ritardo annuale dei pagamenti			42	50	39

Fonte dati: documenti analogici forniti dall'ente.

*Fonte dati: delibere della Commissione straordinaria in sede di accantonamento al FGDC, riscontrati dall'organo di revisione.

Come si può notare dalla tabella di cui sopra, in tutti gli esercizi del quinquennio, l'indice annuale di tempestività dei pagamenti e, a partire dal 2021, l'indice annuale di ritardo dei pagamenti, risultano **significativamente superiori** a quello previsto dal citato art. 4, D.lgs. 9 ottobre 2002, n. 231.

Per quanto attiene al rispetto di quanto disposto dall'art. 1, comma 859, della legge 145/2018, dalla lettura dei dati di cui alla tabella sopra riportata, si osserva che:

- Per il 2020, l'indice di ritardo dei pagamenti, pari a 42, rende necessario l'accantonamento a FGDC in misura pari al 2% degli stanziamenti 2021 riguardanti la spesa per acquisto di beni e servizi, per effetto del ritardo dei pagamenti compreso tra undici e trenta giorni, ai sensi dell'art.1, comma 862, lettera c) della L.145/2018;
- Per il 2021 e per il 2022, lo *stock* di debito non pagato al 31/12 non si riduce di almeno il 10% rispetto a quello risultante nell'esercizio precedente e, in ogni caso, eccede il valore del 5% del valore delle fatture ricevute negli stessi esercizi, rendendosi pertanto necessaria l'applicazione della misura di cui all'art. 1, comma 862, lettera a) della L. n. 145/2018, prevista per le amministrazioni diverse dalle amministrazioni dello Stato che adottano la contabilità finanziaria, come nel caso del Comune di Marano di Napoli, vale a dire l'accantonamento al FGDC, in misura pari al 5% degli stanziamenti relativi alla spesa per acquisto di beni e servizi, a valere sugli esercizi 2022 e 2023.

Come anticipato, a seguito delle opportune verifiche, è stato riscontrato che la Commissione straordinaria, con i poteri della Giunta comunale, dopo aver acquisito il parere favorevole dell'organo di revisione, ha disposto l'accantonamento al FGDC a valere sugli esercizi 2021, 2022 e 2023, nelle misure sopra indicate, a mezzo delle delibere sopra indicate, così come già descritto al paragrafo 4.5.4.

Nello specifico, l'accantonamento, per tutti e tre gli esercizi, è stato disposto escludendo, ai sensi del comma 863 dell'art.1 della L.145/2018, gli stanziamenti della spesa per acquisto di beni e servizi che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione, indicati analiticamente nelle rispettive delibere e sinteticamente riportati nella tabella seguente.

Tabella 56 - Calcolo misura accantonamento al FGDC.

	2021	2022	2023
Spese per acquisto beni e servizi	22.775.604,09	20.177.669,37	20.468.746,00
Spese con specifici vincoli di destinazione (-)	18.065.027,17	15.520.474,56	15.309.627,81
Stanziamiento sul quale applicare l'accantonamento	4.710.576,92	4.657.194,81	5.159.118,19
Accantonamento al FGDC (2%→2021; 5%→2022 e 2023)	94.211,54	232.859,74	257.955,91

Fonte dati: delibere della Commissione straordinaria in sede di accantonamento al FGDC, riscontrati dall'organo di revisione.

Ciò posto, è stato verificato che gli importi relativi agli accantonamenti in parola risultano, contabilizzati, alla fine dei rispettivi esercizi 2021 e 2022, nell'ambito delle quote accantonate del risultato di amministrazione, seppur in modo indistinto, alla voce *altri accantonamenti*, e non alla voce *Fondo di garanzia debiti commerciali*, così come disposto dal citato comma 862; per il 2023, atteso che il conto consuntivo non risulta ancora approvato, è stato verificato che l'accantonamento risulta contabilizzato, nella misura corretta, nel Bilancio di previsione 2023/2025.

Al fine di verificare in un solo documento contabile che gli accantonamenti in parola sussistano per tutti e tre gli esercizi, è stata acquisita la stampa del Bilancio di previsione 2024/2026, approvato dalla Giunta comunale nella seduta del 14/03/2024, sul quale, a pagina 103 (**Allegato 28**) risulta contabilizzato, sul capitolo 361, correttamente alla voce *Fondo di garanzia debiti commerciali*, l'accantonamento complessivo di euro 585.027,19, quale sommatoria degli accantonamenti disposti, come sopra evidenziato, per gli esercizi 2021-2022-2023.

Per quanto riguarda gli obblighi di pubblicazione, l'Ente risulta adempiere pubblicando sul proprio sito istituzionale quanto previsto dall'art. 33 del D.lgs. 33/2013. Si sottolinea comunque che i dati pubblicati si riferiscono a quelli elaborati a mezzo dei dati contabili interni e non a quelli estratti dalla PCC.

Sul sito sono pubblicati anche gli elenchi dei singoli pagamenti con importo e data di pagamento, in linea con le disposizioni dell'art. 4-bis, c. 2 dello stesso Dlgs. n. 33/13.

In definitiva, dal punto di vista sostanziale sono stati **correttamente effettuati** gli adempimenti previsti dalle norme in materia di tempestività e ritardi dei pagamenti, segnatamente l'applicazione della prevista misura di accantonare una quota dello stanziamento di spesa relativo agli esercizi 2021-2022 e 2023 per l'acquisto di beni e servizi al Fondo garanzia dei debiti commerciali

Tuttavia, sono emerse carenze dal punto di vista del rispetto delle disposizioni inerenti all'utilizzo della Piattaforma Crediti Commerciali, carenze che hanno comportato, tra l'altro, conseguenze in merito all'accuratezza e all'affidabilità dei dati, così come emerso dal citato documento di cui all'**Allegato 27**.

Capitolo VII

IL DEBITO DI FINANZIAMENTO E LA REALIZZAZIONE DELLA SPESA PER INVESTIMENTI

7.1 Indebitamento.

Nel TUEL non è presente una puntuale definizione delle spese di investimento, per la quale si può fare riferimento invece all'art. 3, comma 18, della L. 350/2003 che riporta un elenco dettagliato⁶⁷, nonché alla circolare n. 1253/2003 della **Cassa Depositi e Prestiti (CDP)** che definisce le spese di investimento come quelle *“in conto capitale a fronte delle quali nel bilancio dell'ente, che le sostiene, si registra un incremento patrimoniale”*. Il TUEL invece disciplina le modalità di finanziamento degli investimenti degli Enti locali definendo dapprima, con l'articolo 199, gli strumenti previsti per l'attivazione degli investimenti⁶⁸, unitamente alla regola aurea che vieta il finanziamento di spesa corrente con entrate in conto capitale (comma 2 del medesimo articolo), e successivamente il limite di indebitamento, disciplinato dagli artt. 203 e 204 del D.lgs. n. 267/2000, individuato nella sussistenza di due condizioni⁶⁹ e del rispetto di limiti di natura finanziaria (importo

⁶⁷ Ai fini di cui all'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, costituiscono investimenti:

- a) l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione e la manutenzione straordinaria di beni immobili, costituiti da fabbricati sia residenziali che non residenziali;
- b) la costruzione, la demolizione, la ristrutturazione, il recupero e la manutenzione straordinaria di opere e impianti;
- c) l'acquisto di impianti, macchinari, attrezzature tecnico-scientifiche, mezzi di trasporto e altri beni mobili ad utilizzo pluriennale;
- d) gli oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale;
- e) l'acquisizione di aree, espropri e servitù onerose;
- f) le partecipazioni azionarie e i conferimenti di capitale, nei limiti della facoltà di partecipazione concessa ai singoli enti mutuatari dai rispettivi ordinamenti;
- g) Contributi agli investimenti e i trasferimenti in conto capitale a seguito di escussione delle garanzie destinati specificamente alla realizzazione degli investimenti a cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni; (lettera così modificata dall'art. 75 del D.lgs. n. 118 del 2011, introdotto dal D.lgs. n. 126 del 2014);
- h) Contributi agli investimenti e i trasferimenti in conto capitale a seguito di escussione delle garanzie in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari o gestori di impianti, di reti o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici o di soggetti che erogano servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata. In tale fattispecie rientra l'intervento finanziario a favore del concessionario di cui al comma 2 dell'articolo 19 della legge 11 febbraio 1994, n. 109; (lettera così modificata dall'art. 75 del D.lgs. n. 118 del 2011, introdotto dal D.lgs. n. 126 del 2014);
- i) gli interventi contenuti in programmi generali relativi a piani urbanistici attuativi, esecutivi, dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio.

⁶⁸ Per l'attivazione degli investimenti gli enti locali possono utilizzare:

- a) entrate correnti destinate per legge agli investimenti;
- b) avanzo di parte corrente del bilancio, costituito da eccedenze di entrate correnti rispetto alle spese correnti aumentate delle quote capitali di ammortamento dei prestiti;
- c) entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossioni di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni;
- d) entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale dello Stato, delle regioni, da altri interventi pubblici e privati finalizzati agli investimenti, da interventi finalizzati da parte di organismi comunitari e internazionali;
- e) avanzo di amministrazione, nelle forme disciplinate dall'articolo 187;
- f) mutui passivi;
- g) altre forme di ricorso al mercato finanziario consentite dalla legge.

⁶⁹ Il ricorso all'indebitamento è possibile solo se sussistono le seguenti condizioni:

- a) avvenuta approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento;
- b) avvenuta deliberazione del bilancio di previsione nel quale sono iscritti i relativi stanziamenti.

annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate e a quello derivante da garanzie prestate non superiore al 10 per cento delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui).

L'analisi dell'indebitamento del Comune di Marano, è rappresentata nelle tabelle sottostanti:

Tabella 57 - Situazione complessiva indebitamento e connessi oneri.

	QUOTA CAPITALE			QUOTA INTERESSI			DEBITO RESIDUO			
	Mutui di finanz.	Anticip. ex DL 35/2013	Totale quota capitale	Mutui di finanz.	Anticip.ex DL 35/2013	Totale quota interessi	Mutui di finanz.	Anticip. ex DL 35/2013	Totale debito residuo	Debito da finanz. su Stato Patrimon.
2018	599.836	564.024	1.163.860	1.491.903	452.312	1.944.215	31.311.562	17.954.339	49.265.901	64.920.871
2019	633.850	578.357	1.212.207	1.494.790	437.979	1.932.769	30.677.712	17.390.314	48.068.026	47.191.584
2020	74.684*	593.064	667.748	1.405.559	423.272	1.828.831	30.603.028	16.811.957	47.414.985	46.841.764
2021	714.302	608.154	1.322.456	1.387.744	408.182	1.795.926	29.888.726	16.218.893	46.107.619	45.519.307
2022	747.121	564.524	1.311.645	1.354.867	371.415	1.726.282	29.141.605	15.610.739	44.752.344	44.207.662

Fonte dati: Bilanci consuntivi dell'Ente, dati extracontabili forniti dall'Ente e piani di ammortamento mutui liquidità erogati da CDP.

* quota capitale ridotta a causa di rinegoziazione mutui prestiti ordinari ai sensi del Decreto Legge n. 18 del 17/03/2020 potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse a epidemiologica da COVID-19" e dell'art. 113 del c.d. Decreto Rilancio n. 34 del 19/05/2020 rubricato "rinegoziazione mutui Semplificazione procedure di adesione", rinegoziazione che ha comportato sostanzialmente il rinvio alle annualità successive capitali con scadenza 2020, al fine di alleggerire gli oneri gravanti sugli EE.LL.

I dati riportati nella tabella di cui sopra sono tratti, quanto alle quote capitale ed interessi, da apposite interrogazioni di contabilità dei pertinenti capitoli, mentre, per quel che concerne il debito residuo al 31/12 di ogni anno, si è fatto riferimento, quanto alle anticipazioni ex D.L. 35/2013, ai dati risultanti sui piani di ammortamento indicati su apposito documento di CDP, di cui all'**Allegato 29**, mentre, per i mutui di finanziamento, ai dati risultanti da apposito prospetto in *excel* fornito dall'Ente.

Si evidenzia, tuttavia, che i dati relativi al debito residuo dell'anno $n+1$ **non concordano** con le risultanze che si ottengono sottraendo, al debito residuo dell'anno n , la quota capitale pagata nell'anno $n+1$, anche se va detto che si tratta di differenze marginali, nell'ordine di poche migliaia di euro. Invece, come si può facilmente apprezzare, **differenze più marcate** risultano, soprattutto per il 2018, tra il debito residuo indicato nello Stato patrimoniale dei vari esercizi alla voce *debiti da finanziamento* (che comprende comunque anche quello di liquidità) e quello indicato nel *file excel* messo a disposizione.

L'analisi è rivolta *in primis*, alla verifica dell'andamento della situazione debitoria, alla luce dell'eventuale accensione di nuovi prestiti, ovvero della devoluzione di mutui per finalità diverse da quelle per le quali furono concessi, tenendo conto del rimborso dei prestiti, nonché ad evidenziare l'onere costituito dagli interessi passivi. Come si evince dalla tabella di cui sopra, i dati ivi riportati comprendono, per completezza, sia quelli riferiti ai mutui di finanziamento, sia quelli inerenti alle anticipazioni di liquidità concesse ex DL 35/2013, i quali trovano conferma nei piani di ammortamento di cui al citato documento di CDP, di cui all'**Allegato 29**.

Ciò posto, si ritiene di limitare il prosieguo dell'analisi ai soli mutui, che costituiscono il c.d. *debito di finanziamento*, facendo rinvio, per la specifica trattazione dell'anticipazione di liquidità, al successivo paragrafo 4.5.3

Tale considerazione si fonda anche sul contenuto della sentenza della Corte Costituzionale n. 80/2021, depositata il 29/04/2021, nell'ambito della quale si precisa che *“le anticipazioni di liquidità costituiscono una forma straordinaria di indebitamento a lungo termine e – in quanto tali – sono utilizzabili in senso costituzionalmente conforme solo per pagare passività pregresse iscritte in bilancio”*. Inoltre, *“l'anticipazione di liquidità è esclusivamente finalizzata al pagamento dei debiti scaduti e non al rimborso del prestito”*.

Nella citata sentenza si sottolinea, infine, che *l'indebitamento deve essere «finalizzato e riservato unicamente agli investimenti in modo da determinare un tendenziale equilibrio tra la dimensione dei suoi costi e i benefici recati nel tempo alle collettività amministrate» (sentenza n. 18 del 2019)*. Per tali motivi, i dati di cui alle tabelle seguenti, sia come situazione debitoria, sia come oneri connessi alla stessa situazione, saranno riferiti, al solo debito di finanziamento, rappresentato dai mutui erogati da CDP e Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Tabella 58 - Andamento situazione debitoria.

Tipologia	2018	2019	2020	2021	2022
Residuo debito (+)	31.311.562	30.677.712	30.603.028	29.888.726	29.141.605
Nuovi prestiti (+) *	2.086.999				
Prestiti rimborsati (-)	1.163.861	1.212.207	667.748	1.322.456	1.311.645
Estinzioni anticipate (-)					
Altre variazioni (+/-)					
Totale fine anno	32.234.700	29.465.505	29.935.280	28.566.270	27.829.960
Variazione del debito	2,95	-3,95	-2,18	-4,42	-4,50

Fonte: Dati extracontabili forniti dall'Ente e dati risultanti dai Bilanci consuntivi e dalla contabilità dei vari anni.

*L'importo dei nuovi prestiti è da riferirsi a mutui oggetto di devoluzione, ai sensi dell'art. 10 del D.M. 7/01/1998 recante *Nuove norme relative alla concessione, garanzia ed erogazione dei mutui da parte della Cassa Depositi e Prestiti*.

Come si evince dalle risultanze sopra riportate, lo stock di debito **si è ridotto sistematicamente** ogni anno, in virtù di un valore annuo di rimborso dei prestiti superiore ad un milione di euro, ad eccezione del 2020.

Nel 2020 la quota capitale rimborsata è stata ridotta a causa di rinegoziazione di mutui ordinari ai sensi del Decreto Legge n. 18 del 17/03/2020 *“misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”* e dell'art. 113 del c.d. Decreto Rilancio n. 34 del 19/05/2020 rubricato *“rinegoziazione mutui enti locali. Semplificazione procedure di adesione”*, rinegoziazione che ha comportato sostanzialmente il rinvio alle annualità successive delle quote capitali con scadenza 2020, al fine di alleggerire gli oneri gravanti sugli EE.LL.

Stante l'avvenuta deliberazione di dissesto nel 2018, il Comune, in applicazione dell'art. 249 del TUEL, non ha contratto nuovi mutui negli anni successivi, come si evince dalla tabella di cui

sopra. Pertanto, non si procede alla verifica del rispetto del limite di cui all'art. 204 del TUEL, riguardante le condizioni inerenti alla possibilità di accensione di nuovi mutui.

Si ritiene utile porre a confronto la situazione del debito del Comune di Marano, rispetto alla popolazione, confrontandola poi con il dato regionale e nazionale.

Come anticipato, i dati del Comune di Marano riportati nella tabella seguente comprendono, per ragioni di omogeneità e di confrontabilità con la situazione debitoria a livello regionale e nazionale, anche quelli riferiti ai mutui di liquidità e sono stati tratti dallo Stato Patrimoniale dei vari anni, così come inseriti in BDAP, pur ribadendo che gli stessi non concordano con i dati contenuti nel *file excel* messo a disposizione. In proposito, si invita a riconciliare i dati ed operare, ove necessario, le relative sistemazioni contabili.

Tabella 59 - Confronto situazione debitoria Comune, Regione e Italia.

	2018	2019	2020	2021	2022
Totale Debito Marano di Napoli	64.920.871	47.509.511	46.841.764	45.519.307	44.207.662
Abitanti Marano di Napoli	58.248	58.132	57.700	58.042	57.931
Debito pro capite Marano di Napoli	1.114,56	817,27	811,82	784,25	763,11
Totale Debito comuni Campania	5.700.286.498	6.122.776.194	6.861.031.016	6.624.574.937	6.358.882.809
Abitanti Campania	5.740.291,00	5.712.143,00	5.624.260,00	5.624.420,00	5.609.536,00
Debito pro capite comuni Campania	993,03	1.071,89	1.219,90	1.177,82	1.133,58
Totale debito comuni Italia	40.903.850.174	41.748.467.960	42.637.721.538	41.508.778.384	40.326.103.746
Abitanti Italia	60.359.546	60.244.639,00	59.236.213,00	59.030.133,00	58.997.201,00
Debito pro capite comuni Italia	677,67	692,98	719,79	703,18	683,53

Fonte: elaborazione su dati BDAP.

Dalla tabella di cui sopra, si evidenzia che l'indebitamento pro-capite del Comune di Marano si pone, per il 2018, anno per il quale vi è stato verosimilmente un errore materiale nella compilazione dello Stato patrimoniale, ad un livello superiore alla media regionale e nazionale, mentre, per gli altri anni, il debito pro capite dell'Ente si pone ad un **livello intermedio** tra quello dei comuni italiani e quello dei comuni della regione Campania.

7.2 Oneri da indebitamento.

Nella tabella seguente si espone l'onere del debito, rappresentato dagli interessi passivi, posto a confronto con il valore delle entrate correnti, al fine di verificare il valore del parametro 6.1 del piano degli indicatori di bilancio, allegato n. 2/a al rendiconto.

Tabella 60 - Quadro onere del debito – parametro 6.1 piano indicatori.

Tipologia	2018	2019	2020	2021	2022
Oneri finanziari (interessi passivi)	1.491.903	1.456.722	1.405.559	1.387.744	1.354.867
Entrate correnti	29.085.547	30.824.370	30.212.773	31.917.126	33.171.600
Incidenza interessi passivi su entrate correnti (parametro 6.1)	5,13	4,73	4,65	4,35	4,08
Quota capitale	599.836	633.850	74.684	714.302	746.550
Totale quota capitale + interessi passivi	2.091.739	2.090.572	1.480.243	2.102.046	2.101.417

Fonte: elaborazione su dati bilanci consuntivi.

Il valore degli oneri finanziari **risulta decrescente** nel corso degli esercizi (confermato dal decremento del parametro 6.1), a fronte di un andamento crescente del rimborso della quota capitale, ad eccezione del valore del 2020, per i motivi già esplicitati.

7.3 La normativa vigente in materia di programmazione degli investimenti.

L'art. 200 del TUEL, che disciplina gli investimenti degli enti locali, fa rinvio a quanto previsto dall'art. 21 del codice degli appalti, il quale, al comma 1, stabilisce che le amministrazioni aggiudicatrici adottano *"... il programma triennale dei lavori pubblici, nonché i relativi aggiornamenti annuali. I programmi sono approvati nel rispetto dei documenti programmatori e in coerenza con il bilancio e, per gli enti locali, secondo le norme che disciplinano la programmazione economico-finanziaria degli enti."*

Si tenga anche conto che, ai sensi dell'art. 11, comma 5, lett. d), del D.lgs. n. 118/2011, è stato stabilito che, nella nota integrativa al bilancio di previsione, occorre indicare *"...l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili."*

Con riguardo, in particolare, al programma triennale, di cui al citato art. 21, del D.lgs. n. 50/2016, al comma 2 è stato chiarito che *"le opere pubbliche incompiute sono inserite nella programmazione triennale di cui al comma 1, ai fini del loro completamento ovvero per l'individuazione di soluzioni alternative quali il riutilizzo, anche ridimensionato, la cessione a titolo di corrispettivo per la realizzazione di altra opera pubblica, la vendita o la demolizione."* Nel successivo comma 3, inoltre, è stato specificato che *"il programma triennale dei lavori pubblici e i relativi aggiornamenti annuali contengono i lavori il cui valore stimato sia pari o superiore a 100.000 euro e indicano, previa attribuzione del codice unico di progetto di cui all'articolo 11, della legge 16 gennaio 2003, n. 3, i lavori da avviare nella prima annualità, per i quali deve essere riportata l'indicazione dei mezzi finanziari stanziati sullo stato di previsione o sul proprio bilancio, ovvero disponibili in base a contributi o risorse dello Stato, delle regioni a statuto ordinario o di altri enti pubblici. Per i lavori di importo pari o superiore a 1.000.000 euro, ai fini dell'inserimento nell'elenco annuale, le amministrazioni aggiudicatrici approvano preventivamente il progetto di fattibilità tecnica ed economica..."*

Come già precisato nella nota n. 68, l'art. 199 del D.lgs. n. 267/2000, prevede che, per l'attivazione degli investimenti, gli enti locali possono utilizzare le seguenti fonti di finanziamento:

- a) entrate correnti destinate per legge agli investimenti;
- b) avanzo di parte corrente del bilancio, costituito da eccedenze di entrate correnti rispetto alle spese correnti aumentate delle quote capitali di ammortamento dei prestiti;
- c) entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossioni di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni;
- d) entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale dello Stato, delle regioni, da altri interventi pubblici e privati finalizzati agli investimenti, da interventi finalizzati da parte di organismi comunitari e internazionali;
- e) avanzo di amministrazione, nelle forme disciplinate dall'articolo 187;
- f) mutui passivi;
- g) altre forme di ricorso al mercato finanziario consentite dalla legge.

Inoltre, il comma 1-bis dello stesso art. 199 stabilisce che “*le entrate di cui al comma 1, lettere a), c), d) ed f) sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento e non possono essere impiegate per la spesa corrente.*”

Infine, il principio contabile applicato concernente la programmazione del bilancio di cui all’Allegato 4/1 al D. Lgs. 118 del 2011 - Punto 8.2 - **La sezione operativa (SEO) del Documento unico di programmazione (DUP)** – parte 2, prevede che il DUP comprenda il programma triennale delle opere pubbliche nonché l’elenco annuale delle opere da realizzare. La SEO del DUP deve prevedere la programmazione dettagliata, relativamente all’arco temporale di riferimento del DUP, delle opere pubbliche. E’ stabilito inoltre che “*i lavori da realizzare nel primo anno del triennio sono compresi nell’elenco annuale che costituisce il documento di previsione per gli investimenti in lavori pubblici e il loro finanziamento*”.

Ogni ente locale deve analizzare, identificare e quantificare gli interventi e le risorse reperibili per il loro finanziamento.

Il programma deve in ogni modo indicare:

- le priorità e le azioni da intraprendere come richiesto dalla legge;
- la stima dei tempi e la durata degli adempimenti amministrativi di realizzazione delle opere e del collaudo;
- la stima dei fabbisogni espressi in termini sia di competenza, sia di cassa, al fine del relativo finanziamento in coerenza con i vincoli di finanza pubblica.”

Nello stesso Allegato 4/1, al punto 9.8, si prevede che “*considerato che la programmazione e la previsione delle opere pubbliche è fondata sul Programma triennale delle opere pubbliche e sul relativo elenco annuale, che richiedono, tra l’altro, la formulazione del cronoprogramma (previsione dei SAL) relativo agli interventi di investimento programmati, l’eventuale previsione di investimenti non ancora definiti deve essere adeguatamente motivata nella nota integrativa, indicando le cause che non hanno reso ancora possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione del cronoprogramma della spesa*”.

7.3.1 Gli investimenti connessi con il PNRR.

In merito ai progetti finanziati con risorse del PNRR è stato chiesto al Responsabile del Servizio tecnico di fornire informazioni in “*merito al finanziamento dei progetti PNRR affidati al Comune di Marano, sulla loro attuazione e sull’attuale stato dell’arte*”. In proposito, con apposita nota del 29.04.2024, il predetto Responsabile ha comunicato che, nell’ambito delle azioni previste dal PNRR, il Comune di Marano di Napoli è stato destinatario di un finanziamento di € 7.204.088,33 per l’esecuzione dei Lavori di “*riqualificazione edilizia residenziale pubblica Rione Piave, Rione Duca D’Aosta e immobili acquisiti al patrimonio comunale e/o confiscati alle mafie. Del predetto importo, il Comune ha ricevuto un primo acconto per € 720.408,83 contabilmente imputato al Cap. 3493 del bilancio comunale in ragione del quale con Determine Settore LL.PP. n. 460/23 e n. 427/23 sono stati rispettivamente affidati gli incarichi di redazione del progetto di fattibilità tecnico-economica e quello di supporto tecnico-amministrativo alle attività del RUP. Con successiva Determina Settore LL.PP. n. 4/24 è stata indetta apposita procedura di gara da esperirsi ad opera delle Centrale di Committenza Area Nolana. Ad oggi, così come comunicato dalla CUC, la gara per l’aggiudicazione dell’appalto risulta essere in corso di esecuzione con la partecipazione di 13 concorrenti per sei dei quali si è reso però necessario avviare l’istituto del soccorso istruttorio con termine al prossimo 1° Aprile*”.

Nella nota si fa riferimento solo al progetto di cui sopra, dovendo pertanto ritenersi che sia l'unico affidato al Comune di Marano. D'altra parte, nell'ambito delle verifiche dei progetti di opere pubbliche inserite nei documenti programmatici è stato riscontrato che il progetto sopra sinteticamente descritto è l'unico, finanziato con risorse del PNRR, ad essere stato inserito nel programma triennale 2022-2024, mentre nel 2021 non ne risultano.

Le relative risorse sono state inserite anche nell'elenco annuale dei lavori 2022, riproponendosi, pertanto, anche a proposito di tale progetto, le considerazioni già svolte in merito alla mancata coerenza tra i documenti programmatici e il cronoprogramma dei lavori, se solo si tiene conto che, a distanza di 2 anni dalla concessione del progetto, non è stato ancora affidato l'appalto per l'esecuzione dei lavori. Dal punto di vista contabile, l'Ente ha **correttamente** proceduto secondo le indicazioni della FAQ n.48 Arconet.

In particolare, è stato riscontrato che l'anticipazione ricevuta di euro 720.408,83 è stata accertata sul capitolo di entrata 807, collegato, nell'ambito delle risorse vincolate del risultato di amministrazione 2022, al capitolo di spesa 3643.

7.4 La programmazione e realizzazione delle opere e la tempistica di attuazione.

Il Comune di Marano ha adottato, con deliberazioni della Giunta comunale ovvero, nei periodi in cui è stato commissariato, della Commissione straordinaria, il Piano triennale delle OO.PP. e l'elenco annuale dei lavori per ciascuno degli esercizi considerati. In alcuni casi, segnatamente negli esercizi 2019-2020-2022 sono state apportate modifiche in corso d'anno ai piani originariamente adottati.

Nella tabella che segue, si riportano i dati relativi alle risorse previste per il finanziamento delle opere inserite nei programmi triennali delle opere pubbliche dal triennio 2018/2020 al 2022/2024 e negli elenchi annuali relativi al periodo 2018-2022, precisando che i dati esposti si riferiscono ai documenti programmatici definitivi, vale a dire a seguito dell'approvazione delle delibere di variazione.

Tabella 61 - Programmi triennali ed elenco annuale lavori.

Bilancio di previsione	Tipologia di entrata	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	TOTALI
2018/2020	Vincolata per legge	10.283.003	1.745.000	5.774.999					17.803.002
	Contrazione di mutuo								0
	Capitali privati								0
	Stanziamiento di bilancio	0	500.000	500.000					1.000.000
	Devoluzione mutui	3.283.898							3.283.898
	Altra tipologia		7.074.303	3.650.000					10.724.303
Totali 2018/2020		13.566.901	9.319.303	9.924.999	0	0	0	0	32.811.203
2019/2021	Vincolata per legge		27.222.251	9.865.643	1.000.000				38.087.894
	Contrazione di mutuo								0
	Capitali privati								0
	Stanziamiento di bilancio			170.000	150.000				320.000
	Devoluzione mutui		1.626.657						1.626.657
	Altra tipologia								0
Totali 2019/2021		0	28.848.908	10.035.643	1.150.000	0	0	0	40.034.551
2020/2022	Vincolata per legge			25.611.913	13.925.463				39.537.376
	Contrazione di mutuo								0
	Capitali privati								0
	Stanziamiento di bilancio				170.000	150.000			320.000
	Devoluzione mutui			1.106.657	380.000				1.486.657
	Altra tipologia								0
Totali 2020/2022		0	0	26.718.570	14.475.463	150.000	0	0	41.344.033
2021/2023	Vincolata per legge				52.479.632	17.589.887	4.700.000		74.769.519
	Contrazione di mutuo								0
	Capitali privati					170.000	150.000		320.000
	Stanziamiento di bilancio								0
	Devoluzione mutui				1.106.657	380.000			1.486.657
	Altra tipologia								0
Totali 2021/2023		0	0	0	53.586.289	18.139.887	4.850.000	0	76.576.176
2022/2024	Vincolata per legge					30.169.082	16.133.657	450.000	46.752.739
	Contrazione di mutuo								0
	Capitali privati								0
	Stanziamiento di bilancio								0
	Devoluzione mutui					1.178.967			1.178.967
	Altra tipologia								0
Totali 2022/2024		0	0	0	0	31.348.049	16.133.657	450.000	47.931.706
TOTALI 2018-2024		13.566.901	38.168.211	46.679.212	69.211.752	49.637.936	20.983.657	450.000	238.697.669
TOTALI 1° ANNO		154.068.717							

I dati di cui alla tabella n. 61 vanno letti in correlazione con quanto già illustrato nel corso della relazione al capitolo II e al capitolo V, con particolare riferimento ai Titoli IV e VI delle Entrate e II delle Uscite. In particolare, appare di immediata evidenza che le previsioni di bilancio non risultano coerenti con l'effettiva capacità di Accertamento delle Entrate e di Impegno delle Spese, determinando, a consuntivo, rilevanti importi quali *minori entrate* (per le Entrate) ed *economie in termini di competenza* (per le Spese). Tale fenomeno, che interessa in maniera significativa tutti gli esercizi del periodo in esame, con percentuali di *minori entrate/economie* che oscillano tra il 77% e il 91%, fa ritenere che sussista un **consolidato modus operandi** consistente nella predisposizione degli atti di programmazione dei lavori pubblici in maniera svincolata dalle dinamiche di bilancio e,

soprattutto dall'effettiva disponibilità delle risorse. Tale considerazione è rivolta soprattutto alle opere inserite nell'elenco annuale dei lavori.

In proposito, il competente responsabile del Servizio tecnico ha fatto presente, a mezzo di apposita nota pervenuta in data 29.04.2024, di cui all'**Allegato 30**, che l'evidenziata modalità di predisposizione dei documenti programmatici in tema di lavori pubblici, con particolare riferimento agli elenchi annuali dei lavori relativi al periodo 2018-2022, *“potrebbe essere stata posta in essere dai colleghi che lo hanno preceduto nella funzione di Responsabile del Settore LL.PP., al fine di consentire all'Ente di poter accedere a risorse economiche non gravanti sul bilancio comunale, in ragione di quanto dall'art. 14, comma 10, della L. 109/94 “i lavori non ricompresi nell'elenco annuale o non ricadenti nelle ipotesi di cui al comma 5 (eventi imprevedibili o calamitosi nonché le modifiche dipendenti da sopravvenute disposizioni di legge o regolamentari ovvero da altri atti amministrativi adottati a livello statale o regionale) non possono ricevere alcuna forma di finanziamento da parte di pubbliche amministrazioni”*. In proposito, nel precisare che la L.109/94 è stata da tempo abrogata, si richiama quanto previsto dall'art. 21, comma3, del D. Lgs. 50/2016, che stabilisce, che per i lavori da avviare nella prima annualità (elenco annuale opere da realizzare), deve essere riportata l'indicazione dei mezzi finanziari stanziati sullo stato di previsione o sul proprio bilancio, ovvero disponibili in base a contributi o risorse dello Stato, delle regioni a statuto ordinario o di altri enti pubblici. Atteso che la norma *de qua* fa riferimento a *mezzi finanziari stanziati, ovvero disponibili, non appare pertanto consentito* l'inserimento nell'elenco annuale delle opere da realizzare in assenza di tali presupposti.

Per quanto sopra, le opere inserite negli elenchi annuali dei lavori riferiti ai singoli esercizi dovrebbero essere immediatamente cantierabili o, comunque, avviate nel corso dell'esercizio cui ogni elenco di riferisce.

Invece, come evidenziato, a fronte di stanziamenti di bilancio di conto capitale, sia in entrata che in uscita, molto significativi, che a loro volta riflettono in gran parte le risultanze dei documenti programmatici inerenti alle opere pubbliche, l'effettivo conseguimento degli introiti previsti ed il correlato sostenimento delle spese risultano assai ridotti.

Si rappresenta pertanto l'esigenza, anche in considerazione del carattere strutturale ed ordinario dell'utilizzo della descritta dinamica gestionale nel corso degli esercizi, che l'Ente **proceda con maggior accuratezza**, fin dalla fase programmatica dei lavori inseriti nel *programma triennale dei lavori pubblici e dell'elenco annuale delle opere pubbliche*, limitandosi ad includervi, quelli per i quali già esistono le risorse in bilancio, ovvero vi siano formali assicurazioni da parte degli Enti/soggetti finanziatori, anche in relazione alle tempistiche di erogazione definite nel cronoprogramma, ovvero ancora sussistano concrete possibilità di poter finanziare ed eseguire i lavori ricompresi nei documenti programmatici, nell'arco temporale di riferimento del bilancio.

Dalla tabella n. 61 si evince che, nel periodo di riferimento, il valore complessivo delle opere inserite nei piani triennali delle opere pubbliche ammonta ad euro 238.697.669, mentre il valore degli interventi inseriti negli elenchi annuali dei singoli esercizi ammonta ad euro 154.068.717.

Al fine di verificare, in concreto, quanto emerso dall'analisi di bilancio, gli scriventi hanno chiesto preliminarmente di avere contezza, da parte del competente Ufficio, dei titoli legittimanti le iscrizioni in bilancio delle somme nei Titoli IV e VI delle Entrate e nel Titolo II delle Uscite, puntualmente previste ad inizio esercizio e successivamente non accertate/impegnate in corso di gestione. Il Responsabile del Servizio tecnico, con la nota di cui all'**Allegato 31**, ha trasmesso un elenco di opere, suddiviso per esercizio, specificando che si tratta dei *“soli lavori, con relative*

specifiche inerenti le fonti di finanziamento che legittimavano, il loro inserimento negli Elenchi annuali di riferimento direttamente (contributi già assegnati) ovvero indirettamente (diverso utilizzo di residui di mutui contratti dall'Ente ed inerenti opere già concluse)".

Il valore delle opere inserite in tale elenco, posto a confronto con il valore delle opere inserite nei rispettivi elenchi annuali dei lavori ammonta a:

- 2018: euro 5.734.485 (elenco annuale euro 13.566.901);
- 2019: euro 5.653.657 (elenco annuale euro 28.848.908);
- 2020: euro 18.928.570 (elenco annuale euro 26.718.570);
- 2021: euro 17.565.284 (elenco annuale euro 53.586.289);
- 2022: euro 13.282.855 (elenco annuale euro 31.348.049).

Come si evince facilmente dai dati di cui sopra, il valore delle opere per le quali si dichiara l'esistenza di un titolo legittimante all'inserimento nei documenti programmatici costituisce una quota parte che non supera, ad eccezione del 2020, il 42% del valore delle opere inserite nei rispettivi elenchi annuali dei lavori.

Ciò fa ritenere che la restante parte delle opere è stata inserita sulla base dell'invocato principio secondo il quale l'inclusione delle opere nei documenti programmatici costituirebbe titolo, nei confronti degli Enti sovraordinati, per la concessione del relativo finanziamento, principio, come già segnalato, che non risulta supportato da alcuna disposizione di legge o regolamentare.

L'analisi inerente alla realizzazione delle OO.PP. da parte del Comune di Marano è proseguita con la richiesta di trasmettere l'elenco delle opere programmate, avviate ed effettivamente realizzate nel corso del quinquennio 2018-2022.

In riscontro a tale richiesta, il Responsabile del Settore Lavori Pubblici, a mezzo di molteplici note, ognuna riferita ad un triennio di programmazione, ha trasmesso le informazioni inerenti a quanto richiesto, informazioni riepilogate nella tabella seguente.

Tabella 62 – Elenco opere programmate 2018 – 2022.

DESCRIZIONE LAVORI	ESERCIZIO DI PROGRAMMAZIONE -AGGIUDICAZIONE	IMPORTO PREVISTO	STATO LAVORI	IMPORTO SPESO	FONTE DI FINANZIAMENTO	NOTE
Messa in sicurezza costoni e viabilità strade cittadine - risanamento per messa in sicurezza rete fognaria comunale	2018	1.064.936	ultimati	985.756	Devoluzione mutui	
Messa in sicurezza edifici scolastici	2018	278.784	ultimati	246.232	Devoluzione mutui	
Risanamento per messa in sicurezza rete idrica comunale	2018	227.324	ultimati	192.259	Devoluzione mutui	
Messa in sicurezza impianti di pubblica illuminazione	2018	606.198	ultimati	540.336	Devoluzione mutui	
Risanamento, ampliamento funzionale e messa in sicurezza rete idrica comunale.	2019	150.000	ultimati	150.000	Devoluzione mutui	

Realizzazione impianti fognari Torre Caracciolo	2019	3.500.000	non iniziati		Città metropolitana di Napoli	Ammessi a finanziamento Approvato studio fattibilità tecnico ed economico e progetto esecutivo
Interventi per il controllo e la tutela ambientale per il contrasto al fenomeno dei roghi	2019	250.000	ultimati	202.759	Regione Campania	
Messa in sicurezza edifici scolastici II lotto	2020	191.569	ultimati	191.569	Decreto MUIR 140/20	
Messa in sicurezza del territorio da rischio idraulico	2020	1.000.000	in fase di ultimazione	615.000	Ministero Interno – MEF decreto 30/12/2019	
Messa in sicurezza del territorio da rischio frana	2020	1.000.000	ultimati	670.000	Ministero Interno – MEF decreto 30/12/2019	
Messa in sicurezza e ripristino infrastrutture danneggiate da calamità naturali - Messa in sicurezza e ripristino: 1° lotto Via Recca - 2° lotto Via S. Maria a Pigno - 3° Lotto impianto fognario ex-Commissariato di Governo emergenza Collina dei Camaldoli	2020	1.000.000	ultimati	845.833	Ministero Interno – MEF decreto 30/12/2019	
Manutenzione straordinaria del manto stradale per messa in sicurezza tratti di viabilità di strade comunali	2020	1.000.000	in corso di esecuzione	826.000	Ministero Interno – MEF decreto 30/12/2019	
Lavori di messa in sicurezza, prevenzione e riduzione dei rischi elementi non strutturali Plesso Tagliamento	2020	269.660	ultimati	104.541	(Fondi d'Ambito - Decreto Regione 27/20)	
PICS - Polo del riuso	2021	313.684	ultimati	313.684	FINANZIAMENTO REGIONALE Programma Integrato Città Sostenibili	
PICS - Efficientamento energetico ed impianti di videosorveglianza	2021	2.500.000	ultimati	2.500.000	FINANZIAMENTO REGIONALE Programma Integrato Città Sostenibili	
PICS - Riqualificazione immobile confiscato comparto Cesina per Centro accoglienza soggetti affetti da autismo	2021	300.000	ultimati	300.000	FINANZIAMENTO REGIONALE Programma Integrato Città Sostenibili	

PICS - Riqualificazione ed efficientamento energetico Asilo Comunale piazza Dalla Chiesa	2021	500.000	ultimati	500.000	FINANZIAMENTO REGIONALE Programma Integrato Città Sostenibili
Messa in sicurezza immobili comunali	2022	176.200	ultimati	122.792	L. 205/17 ART. 1 C. 277 e 278 - realizzazione e manutenzione di OO.PP. Negli EE.LL. in condizione di scioglimento
Efficientamento energetico immobili comunali	2022	170.000	ultimati	136.442	Decreto MIT-MEF ex Art. 1 c. 20 L. 160/19
Manutenzione straordinaria strade comunali	2022	160.000	ultimati	160.000	Contributi per investimenti finalizzati alla manutenzione straordinaria delle strade comunali, dei marciapiedi e dell'arredo urbano ex L. 234/21 art. 1 c. 407
TOTALE				9.603.203	

Fonte: dati forniti dall'ente.

In calce alle note di riscontro, il Responsabile ha precisato che la *restante parte delle lavorazioni inserite nell'Elenco Annuale (dei vari anni) non hanno avuto seguito per mancata ammissione a finanziamenti ad opera di Enti terzi ovvero per procedura devolutiva di diverso utilizzo non attivata*. Lo stesso Responsabile ha precisato poi che diverse opere inserite nei documenti programmatici che non sono state avviate nell'anno di riferimento, sono state successivamente oggetto di riprogrammazione mediante inserimento nei Piani triennali/Elenchi annuali degli esercizi successivi.

Dai dati contenuti nella tabella di cui sopra, emerge che nel quinquennio 2018-2022, alla data del 28 febbraio 2024, sono state avviate, realizzate o in corso di realizzazione n. 20 opere inserite nei programmi triennali delle OO.PP/elencchi annuali dei lavori, per un importo complessivo speso pari ad euro 9.603.203, ricomprendendovi anche un intervento qualificato *in corso di esecuzione*, un altro *in fase di ultimazione* e un ulteriore intervento materialmente non ancora iniziato, ma per il quale è stato approvato lo studio di fattibilità tecnico ed economico e il progetto esecutivo.

Per quanto sopra, la percentuale della spesa afferente agli interventi ultimati, ovvero in varia misura attivati (euro 9.603.203), rispetto al valore delle opere inserite negli elenchi annuali (euro 154.068.717) è del 6,2%, un valore che, pur tenendo conto delle difficoltà di organico dell'Ente, appare estremamente basso. È evidente, pertanto, che **una parte molto limitata** delle OO.PP. inserite nei programmi triennali ed elenchi annuali, è risultata essere oggetto dell'avvio dell'iter di realizzazione.

Si può ritenere, pertanto, che la programmazione predisposta dal Comune di Marano, per quanto attiene alla realizzazione delle OO.PP, sia stata compromessa in una buona misura in fase di attuazione, ovvero, più verosimilmente, sia stata effettuata una programmazione delle OO.PP. **non**

accurata rispetto alla concreta realizzabilità delle opere, anche in riferimento al relativo cronoprogramma.

In merito, poi al rispetto di quanto previsto al punto 9.8 dell'Allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011, il quale prevede che l'eventuale previsione di investimenti non ancora definiti deve essere adeguatamente motivata nella nota integrativa, indicando le cause che non hanno reso ancora possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione del cronoprogramma della spesa, **non si sono riscontrati**, nelle note integrative dei conti consuntivi, particolari e puntuali riferimenti alle opere programmate e non realizzate, né alle relative motivazioni.

Si confermano, dunque, anche in questo contesto, le considerazioni già espresse in merito all'accuratezza della programmazione delle OO.PP. da parte del Comune di Marano.

CAPITOLO VIII

IL PATRIMONIO

8.1 Inventariazione.

“La corretta valorizzazione delle consistenze patrimoniali dei Comuni, e più in generale di tutti gli enti territoriali, sta assumendo progressivamente un’importanza crescente. Se, infatti, già con l’avvento dell’armonizzazione contabile si è cercato di porre rimedio alle innumerevoli difficoltà di rappresentazione dei valori dei beni patrimoniali immobili attraverso una revisione straordinaria degli inventari e della relativa documentazione contabile a supporto, oggi la nuova riforma in chiave “accrual” (economico-patrimoniali) dei sistemi contabili pubblici prevista dal PNRR (Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza), sta accelerando enormemente il processo di adesione di tutte le amministrazioni pubbliche a un approccio economico-patrimoniale di natura integrata, ovvero prediligendo sempre di più un’adeguata rappresentazione dei dati contabili rivenienti dalla contabilità finanziaria in quella più tipicamente di natura economico-patrimoniale” (Corte dei Conti sez. Autonomie, deliberazione n. 12/2023).

I nuovi principi armonizzati hanno imposto agli enti di adottare prospetti di Stato Patrimoniale specifici in cui è richiesta la riclassificazione delle voci patrimoniali, in precedenza valorizzate all’interno del “conto del patrimonio”, al fine di individuare in modo analitico tutti gli elementi attivi e passivi del patrimonio dell’ente e le sue variazioni nel corso degli esercizi. Il principio contabile allegato 4/3 al D. lgs. 118/2011 richiede agli enti di predisporre lo Stato Patrimoniale (e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell’ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione), in cui sono iscritte le immobilizzazioni, in cui iscrivere, come precisato al punto 6.1, gli elementi patrimoniali destinati a essere utilizzati durevolmente dall’ente. Condizione per l’iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali ed immateriali tra le immobilizzazioni (stato patrimoniale) è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell’effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi. Il punto 9 del principio contabile sancisce che è necessario riclassificare le singole voci dell’inventario secondo il piano dei conti patrimoniale, con applicazione dei criteri di valutazione dell’attivo e del passivo previsti dal principio applicato della contabilità economico patrimoniale all’inventario e allo stato patrimoniale riclassificato. A tal fine, si predisporre una tabella che, per ciascuna delle voci dell’inventario e dello stato patrimoniale riclassificato, affianca gli importi di chiusura del precedente esercizio, gli importi attribuiti a seguito del processo di rivalutazione e le differenze di valutazione, negative e positive.

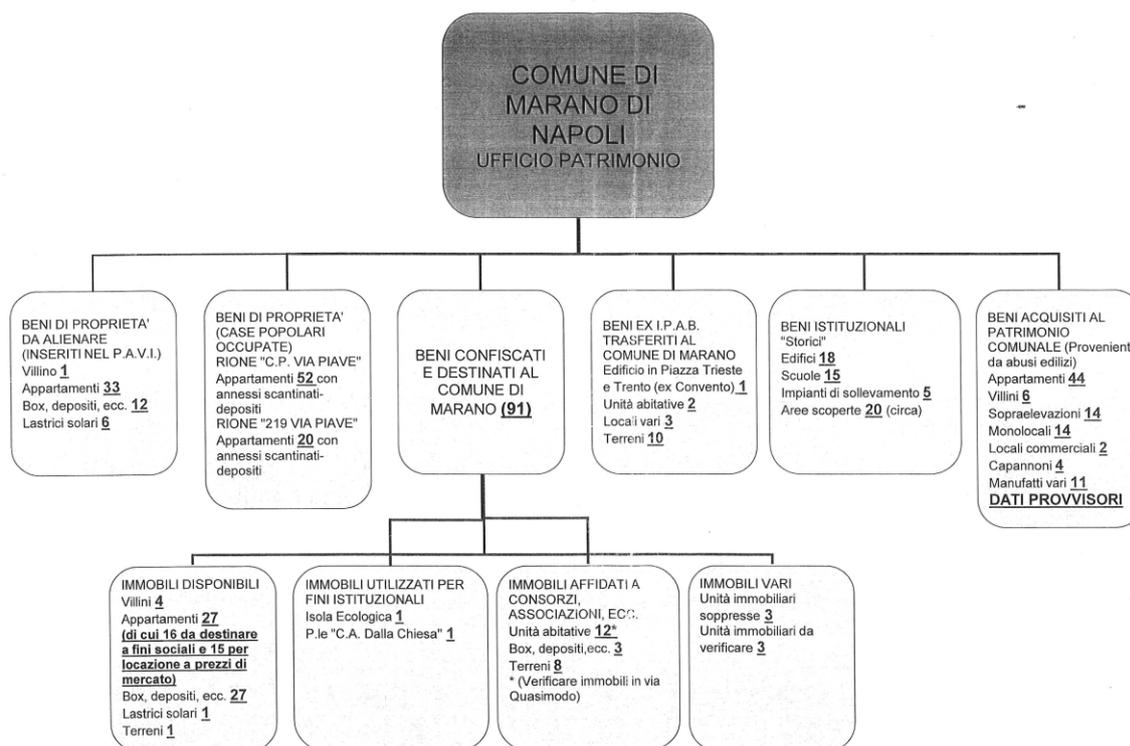
La Corte dei Conti sez. reg. Veneto, con la deliberazione n. 51/2021 ha rammentato i diversi obblighi normativi riferiti alla gestione patrimoniale, in particolare l’art. 230, comma 1, del TUEL, e comma 7 che obbliga gli enti a predisporre annualmente l’aggiornamento degli inventari, così come il principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all’allegato 1 e 4/3. Secondo il Collegio, *“la migliore utilizzazione delle risorse richiede che anche il patrimonio dell’ente vada gestito e reso economicamente efficiente. Un passaggio essenziale per una migliore gestione del patrimonio è quello della ricognizione completa di tutti gli immobili di proprietà dell’ente, nella loro natura oggettiva, per le loro funzioni, per lo stato manutentivo, poiché da una visione complessiva si può partire con una programmazione per il migliore utilizzo del patrimonio immobiliare pubblico. Evidentemente, quindi, le attività di inventario e di valutazione sono propedeutiche alle politiche di valorizzazione di tali beni patrimoniali, che l’ente deve attuare nel perseguimento degli obiettivi di efficienza ed economicità”*.

Secondo quanto comunicato dall'ente, con nota del 20.02.2024, di cui all'**Allegato 32, l'ultimo inventario** è stato approvato con deliberazione della giunta comunale n. 106 del 06.08.2019, che ha aggiornato l'inventario concernente l'annualità 2015. In ottemperanza alla richiesta degli scriventi, l'ente ha presentato un elenco di tutti i beni immobili in possesso dell'ente censiti al 31.12.2022. La deliberazione elenca negli allegati, i beni immobili di proprietà del Comune, che si sintetizzano qui di seguito con indicazione del valore catastale:

- fabbricati confiscati - € 851.249;
- fabbricati in proprietà - € 1.476.696;
- fabbricati da catasto individuati - € 9.193.086;
- fabbricati in proprietà da catasto e da verificare - € 2.939.763;
- terreni di proprietà indisponibili - € 621.137.

○ VALORE CATASTALE TOTALE = € 15.081.931

L'immagine seguente riporta la numerosità degli immobili in capo al Comune, censiti con la deliberazione di Giunta n. 106 del 06.08.2019:



L'elenco dei beni immobili in possesso del Comune di Marano di Napoli censiti al 31.12.2022, riportato nella citata nota del 20.02.2024, include:

- N. 25 Beni istituzionali, ERP ed Impianti Sportivi;
- N. 31 Beni acquisiti al Patrimonio Comunale ex. Art. 31 D.P.R. 380/2001;
- N. 5 Beni ex IPAB;

- N. 117 Beni confiscati alla criminalità organizzata (di cui di cui 45 assegnati (24 assegnati ad associazioni, 12 locati a prezzo di mercato, 6 a disposizione della Prefettura per immigrati e 3 destinati a fini istituzionali), 39 da destinare, 12 occupati con situazioni da definire e 21 da verificare);
- N. 13 Istituti scolastici.

A ben vedersi, si rilevano importanti differenze tra l’elenco delle immobilizzazioni contenute nell’ultima inventariazione del 2019 e quelle indicate nell’elenco inoltrato dall’ente durante la verifica ispettiva.

Il Comune inoltre presenta per le annualità oggetto della verifica, la seguente situazione patrimoniale relativa alle immobilizzazioni materiali:

Tabella 63 – Immobilizzazioni materiali.

	2018	2019	2020	2021	2022
Beni demaniali	48.076.322	47.953.657	46.398.796	45.104.553	44.640.362
Terreni	0				
Fabbricati	10.179.254	9.975.669	9.772.084	9.576.642	10.178.289
Infrastrutture	37.897.068	37.977.988	36.626.712	35.527.911	34.462.074
Altri beni demaniali	0				
Altre immobilizzazioni materiali	65.402.727	64.345.304	63.085.630	61.802.895	60.804.541
Terreni	621.136	621.136	621.136	621.136	621.136
Fabbricati	64.169.629	63.006.281	61.720.439	60.486.030	59.276.309
Impianti e macchinari	0	136.920	152.343	144.726	395.515
Attrezzature industriali e commerciali	506.775	481.436	456.097	433.292	411.628
Mezzi di trasporto	10.978	16.248	59.119	53.208	42.566
Macchine per ufficio e hardware	40.804	32.643	24.638	20.911	16.206
Mobili e arredi	21.230	19.107	20.969	18.881	17.705
Infrastrutture	0				
Altri beni materiali	32.176	31.532	30.889	24.711	23.476
Immobilizzazioni in corso ed acconti	1.913.570	1.913.570	5.888.163	7.418.314	7.970.531
Totale immobilizzazioni materiali	115.392.619	114.212.530	115.372.589	114.325.762	113.415.434

L’andamento delle immobilizzazioni materiali vede una diminuzione del valore patrimoniale a causa del decremento dei beni demaniali e delle altre immobilizzazioni materiali, in particolare dei fabbricati. Nel 2020 si registra un balzo delle immobilizzazioni in corso ed acconti. Il dato definitivo al 2022 si attesta ad € 113.415.434. La nota del 20.02.2024, in merito alla richiesta di aggiornamento su dismissioni e valorizzazioni intervenute nel corso degli esercizi, precisa che il settore urbanistica: “visto il bando di cui alla determina n. 18 del 09/02/2018, con determina n. 23 del 16/06/2022, ha proceduto all’aggiudicazione definitiva del lotto n.10, per € 95.000 e con successiva determina n. 47 del 19.12.2022 accertava la somma di € 85.423,30 quale importo a saldo. Con determina n. 31 del 27.09.2022 ha proceduto all’aggiudicazione definitiva del lotto n. 17 per € 94.000 e con successiva determina n. 68 del 04.07.2023 accertava la somma di € 84.673,30 quale importo a saldo. Con Determina n. 32 del 27.09.2022 ha proceduto all’aggiudicazione definitiva del lotto n° 16 per € 102.024 e con successiva determina n. 79 del 31.07.2023 accertava la somma di € 91.821,60 quale importo a saldo”. I valori descritti nella nota di riscontro, mostrano dati differenti dalle variazioni contabilizzate nell’attivo dello stato patrimoniale allegato al rendiconto.

L'organo di revisione, nella relazione allegata al rendiconto 2022, ha dichiarato che l'ente, "al fine di elaborare la situazione patrimoniale semplificata, non ha aggiornato gli inventari al 31 dicembre 2022", raccomandando all'ente, come già ribadito nel 2021, di effettuarne l'aggiornamento.

Il Collegio suggerisce all'ente di: "dotarsi di idonee procedure contabili per la compilazione e la tenuta dell'inventario e di effettuare rilevazioni sistematiche ed aggiornate sullo stato dell'effettiva consistenza del patrimonio dell'ente".

Si rileva pertanto, a partire dal 2020, **la violazione** dell'art. 230, comma 7, del TUEL unitamente alla presenza di unità immobiliari non accatastate, da verificare e con situazioni da definire.

Inoltre, l'art. 58 del D.L. n. 122/2008, convertito nella Legge n. 133/2008, disciplina la ricognizione e valorizzazione del patrimonio immobiliare di Regioni, Comuni ed altri Enti locali, al fine di procedere al riordino, gestione e valorizzazione del patrimonio immobiliare di Regioni, Province, Comuni e altri Enti locali. Detto articolo dispone che i Comuni, con delibera di Giunta, individuino, redigendo apposito elenco, i singoli beni immobili ricadenti nel territorio di competenza, non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, suscettibili di valorizzazione ovvero di dismissione. Viene così redatto il piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari allegato al bilancio di previsione e l'inserimento degli immobili nel piano ne determina la conseguente classificazione come patrimonio disponibile, atto salvo il rispetto delle tutele di natura storico-artistica, archeologica, architettonica e paesaggistico-ambientale, costituendo atto generale a contenuto programmatico (TAR Lecce, Puglia, Sez. II, 09 luglio 2018, n. 1130, TAR Toscana, sentenza n. 139/2019).

L'ente ha fornito un unico Piano di alienazione e valorizzazione immobiliare (P.A.V.I.), precisando che lo stesso è stato approvato con delibera della Commissione straordinaria n. 28 del 20.03.2017 per il periodo 2017-2019, ed in applicazione del P.A.V.I., l'area urbanistica, con determina n. 18 del 09.02.2018 approvava il bando e l'elenco degli immobili del patrimonio disponibile, con determina successiva n. 47 del 18.05.2018 approvava il verbale di commissione del 15.05.2018, poi rettificato con determina n. 50 del 28.05.2018.

Data l'inesistenza di ulteriori P.A.V.I. allegati ai bilanci di previsione approvati nel corso del quinquennio verificato, si evidenzia **la violazione** dell'art. 58 del D.L. n. 122/2008, convertito nella L. 133/2008.

8.2 Proventi della gestione immobiliare.

Al fine di verificare i proventi derivanti alla gestione immobiliare in termini di fitti attivi, è stato chiesto all'ente di compilare un *file excel* contenente la tipologia di immobile, il soggetto giuridico, l'importo del canone annuo previsto, la data di inizio contratto e gli incassi pervenuti alla data del riscontro (20.02.2024). Il riscontro pervenuto agli scriventi, descrive un quadro complessivo che viene qui di seguito sintetizzato:

Tabella 64 – Quadro fitti attivi.

Tipologia	Numero	Importo canone complessivo annuo	Incassi ad oggi (dal 2011 al 2022 in assenza di riferimento contrattuale)	Importo per rinnovata azione di recupero somme a credito
Alloggi ERP	114	80.330,88 €	369.469,54 €	476.979,34 €
Beni ex IPAB	4	1.577,74 €	18.932,88 €	
Beni confiscati	10	33.120,00 €	35.880,00 €	

Impianti sportivi	3			28.000,00 €
Beni comunali	1	5.400,00 €	17.100,00 €	9.900,00 €
Capannoni industriali	8		98.110,00 €	361.320,00 €
Stazione radio base	3	36.000,00 €		
Terreni	1	6.197,48 €		
TOTALI	144	162.626,10 €	539.492,42 €	876.199,34 €

Fonte: elaborazione su dati forniti dall'ente.

La tabella mostra un numero di immobili di proprietà del Comune in concessione di tipologia residenziale e non pari a n. 144, dai quali incassati, dal 2011 al 2022, € 539.492,42 e dai quali restano da incassare € 876.199,34, per i quali, così come precisato nella nota del comune del 20.02.2024, sono stati avviate nell'ultimo trimestre 2023, azioni di recupero dei fitti attivi non corrisposti.

Più nello specifico, risulta considerevole il numero di alloggi di edilizia residenziale pubblica, i quali coprono più del 50% dei mancati incassi, così come apprezzabile è il valore dei mancati incassi dei capannoni industriali pari ad € 361.320,00 rispetto agli incassi avvenuti ad oggi pari ad € 98.110,00, con contratti siglati tutti nei primi giorni di aprile 2021.

Inoltre, per i beni confiscati, nonostante siano stati concessi con data di inizio contratto il 18/11/2020 ed un canone annuo complessivo pari a € 33.120,00, ad oggi sono stati incassati € 35.880,00 senza alcuna azione di recupero, così come non risultano incassati i canoni relativi alle stazioni radio base, ad oggi contrattualmente scadute. Infine, precisa la nota dell'ente, in data 18.10.2023, sono state avviate azioni di recupero delle indennità di **occupazione sine titolo**, inerenti agli impianti sportivi, pari ad un totale di € 28.000,00.

Si precisa che, secondo quanto riportato da ANAC con delibera n. 55/2022, la locazione ad uso non abitativo comporta un'entrata per la pubblica amministrazione derivante dalla corresponsione del canone di locazione ed è riconducibile nell'ambito dei "contratti attivi" della pubblica amministrazione, i quali sono assoggettati alla normativa speciale per essi prevista e ai principi generali di cui alla normativa sulla contabilità di Stato e dell'art. 4 del Codice dei contratti pubblici.

Nei contratti di locazione attiva, pertanto, per l'individuazione del conduttore è necessario lo svolgimento di una **procedura di valutazione** tramite l'espletamento quantomeno di una gara informale, previa pubblicazione di un avviso pubblico o manifestazione di interesse, idonea a rispettare i principi di economicità, efficacia, imparzialità, parità di trattamento, trasparenza, proporzionalità, pubblicità e tutela dell'ambiente ed efficienza energetica.

8.3 Oneri per le locazioni passive.

Alla stregua delle entrate, è stato chiesto all'ente di portare a conoscenza le locazioni passive e le spese per fitti passivi. Il Comune ha fornito i seguenti dati:

Tabella 65 – Quadro locazioni passive.

Descrizione immobile	Soggetto giuridico	Importo canone complessivo annuo	Tipologia	Data inizio contratto	Data scadenza contratto	Pagamenti ad oggi
Fabbricato	Soggetto giuridico 1	€ 25.819,00	Istituto scolastico	22/12/1988	21/12/2022	€ 103.276,00
Fabbricato	Soggetto giuridico 1	€ 36.884,00	Istituto scolastico	03/02/1988	31/07/2024	€ 147.536,00
Fabbricato	Soggetto giuridico 2	€ 28.960,00	Istituto scolastico	25/09/1998	25/09/2028	€ 115.840,00
Fabbricato	Soggetto giuridico 3	€ 111.460,13	Istituto scolastico	27/11/2002	27/11/2026	€ 445.840,52

L'ente ad oggi ha pagato € 812.492,52 per locazioni passive riferite ad istituti scolastici con tre soggetti giuridici diversi e quattro diversi contratti di cui uno scaduto il 21.12.2022. Il dato è emblematico e merita un approfondimento considerando che il Comune, come da elenco dei beni inoltrato dall'ente, è proprietario di n. 13 istituti scolastici.

Si ricorda, altresì, che l'art. 192 del TUEL e l'art. 3 del R.D. n. 2440/1923 stabiliscono che le Amministrazioni, qualora debbano stipulare contratti dai quali derivi una spesa, devono indire gare per l'individuazione del privato contraente. Pertanto, in assenza di una diversa regola legislativa, per stipulare contratti (come quello di locazione) dai quali derivi una spesa deve, in linea generale, utilizzarsi una procedura selettiva di evidenza pubblica.

Infine, risultano concessi in comodato d'uso gratuito, n. 11 beni (di cui n.1 0 confiscati), ad associazioni, di cui n. 4 senza *sine titulo*, o, come meglio specificato dall'ente, con convenzioni da firmare ed assegnate con procedure ad evidenza pubblica.

Ad ogni buon conto, numerose sono le sentenze di condanna della Corte dei Conti per *mala gestio* del patrimonio immobiliare, alcune delle quali sono qui passate in rassegna. La sezione giurisdizionale per la Regione Campania con sentenza n. 130/2017 (concessione o locazione degli immobili a canoni irrisori o comunque notevolmente inferiori a quelli di mercato); la sezione giurisdizionale per la Regione Lazio con sentenza n. 413/2018 (danno da mancata valorizzazione del patrimonio disponibile, determinato dall'aver omesso di stipulare, per un cospicuo numero di immobili facenti parte del predetto patrimonio, i regolari contratti di locazione, con la conseguenza di aver privato l'Amministrazione dei relativi canoni, limitandosi gli occupanti degli immobili a corrispondere un'indennità di occupazione; danno da mancato recupero delle morosità, non essendo state attivate le procedure di recupero dei canoni di locazione previsti e non versati); la sezione giurisdizionale per la Regione Calabria con Sentenza n. 118/2022 (occupazione abusiva di immobili (terreni e fabbricati) di proprietà da parte di soggetti terzi cui non è seguita alcuna azione giudiziaria volta ad ottenere il rilascio degli immobili; locazione di fabbricati di proprietà senza la relativa riscossione dei canoni e senza intimazione alcuna dello sfratto per morosità); la sezione giurisdizionale per la Regione Liguria con Sentenza n. 42/2022 (sovrapprezzo versato nella compravendita di immobile e successiva gestione diseconomica del medesimo cespite patrimoniale (tramite comodato d'uso gratuito)).

CAPITOLO IX

I SERVIZI PUBBLICI LOCALI

9.1 - Analisi qualità della spesa.

La Corte dei Conti, sez. Aut., con Delibera n. 14/SEZAUT/2021/FRG ha evidenziato che, essendo stato superato il concetto di *spending review* “settorializzato” ed il criterio dei tagli lineari, è necessaria una azione di efficientamento della spesa, per assicurare il buon andamento della azione amministrativa, costituzionalmente sancito. Perde di importanza, quindi, il controllo della spesa tradotto in termini di verifica di meri adempimenti, mentre assume maggiore rilevanza la necessità di “*individuazione di parametri e meccanismi atti a garantire la qualità delle politiche di uscita delle Amministrazioni pubbliche*”. Nella medesima deliberazione si rammenta inoltre che la Sezione delle autonomie, nella delibera n. 20/2019, ha evidenziato che “*i controlli sulla razionalizzazione della spesa uniscono alle verifiche di legittimità e regolarità contabile (concernenti gli adempimenti normativi indagati, in particolare, con la prima sezione del questionario) le valutazioni più specificamente incentrate sulla sana gestione*”. Trattasi, quindi, di un controllo attraverso un sistema di dati e di indicatori affidabili, che ha un obiettivo principale di carattere qualitativo della spesa, ossia di verifica della capacità della Pubblica Amministrazione di agire in modo efficiente.

Vengono prese in esame, in particolare, alcune funzioni il cui impatto economico corrisponde a circa il 45% della spesa corrente dei Comuni. Sono state scelte le seguenti funzioni/servizi:

1. “*Amministrazione generale*”, corrispondente alla funzione fondamentale “*Funzioni generali di amministrazione, gestione e controllo*”;
2. “*Polizia locale*”;
3. “*Raccolta Rifiuti*”, corrispondente ad uno dei servizi della funzione fondamentale “*Gestione del territorio e dell’ambiente*”.

Prendendo in esame alcuni dati indicati nella citata delibera e confrontandoli con gli *standard* di efficienza definiti a livello nazionale, la Corte intende determinare il posizionamento dei singoli Enti per individuare situazioni di potenziali criticità.

Sono stati acquisiti dal Comune di Marano i dati necessari alla analisi descritta nella già menzionata deliberazione la quale, per le funzioni/servizi *Amministrazione generale* e *Polizia locale* ha preso in esame i dati relativi al 2019, mentre per il *Servizio rifiuti* ha esaminato, coerentemente con quanto previsto nella suddetta delibera, quelli relativi al 2017.

Tabella 66 - Qualità dei servizi resi dall’Ente – Amministrazione generale.

		2018	2019	2020	2021	2022
INPUT	Impegni contabili Missione 01 (con esclusione del Programma 0106 – Ufficio Tecnico)	7.186.288	6.050.272	6.068.332	7.205.137	5.270.201
OUTPUT	1 – Abitanti*	58.248	58.132	57.700	58.042	57.931

	2 - Spesa Corrente gestita -Corretta per eventuali spese relative al TPL e al servizio Rifiuti, a fine di sterilizzare gli effetti distorsivi delle diverse modalità di gestione (in economia, appalto, concessione, ecc)	23.193.504	21.552.120	23.664.351	22.240.492	21.698.024
PRIMO INDICATORE	Spesa <i>pro capite</i> = <i>Indicatore di input</i> (Spesa corrente impegnata Missione 01 Servizi istituzionali, generali e di gestione, ad esclusione del Programma 0106 Ufficio tecnico) ÷ <i>Indicatore di output</i> (abitanti);	123,37	104,08	105,17	124,14	90,97
SECONDO INDICATORE	Spesa Amministrazione su Spesa corrente = <i>Indicatore di input</i> (Spesa corrente impegnata Missione 01 Servizi istituzionali, generali e di gestione, ad esclusione del Programma 0106 Ufficio tecnico) ÷ <i>Indicatore di output</i> (Spesa corrente impegnata, Titolo 1 spesa, al netto della spesa corrente del Programma 0903 Rifiuti e Programma 1002 Trasporto pubblico locale)	0,31	0,28	0,26	0,32	0,24

Fonte dati contabili: bilanci consuntivi degli esercizi 2018-2022.

*Dati forniti dall'Ente.

I dati vanno confrontati con quelli di cui alla citata deliberazione C.D.C. n.14/2021. Di seguito si riporta un estratto di quest'ultima ed in particolare delle Tavole 1 e 2, con i dati relativi all'esercizio 2019, rilevati per Enti della medesima categoria dimensionale (abitanti > 50.000) del Comune di Marano, per un più omogeneo confronto. La Corte dei conti individua nella colonna "*percentile 25%*" il valore al di sotto del quale si collocano le amministrazioni "*apparentemente più virtuose in relazione ad una minore spesa unitaria per la funzione*" e nella colonna "*percentile 75%*" il valore al di sopra del quale si collocano le amministrazioni "*apparentemente meno virtuose ovvero che per rendere tale funzione spendono in misura maggiore*".

	Percentile 25%	Mediana	Percentile 75%
spesa Amministrazione pro capite 2019	143	175	213
Spesa amministrazione/spesa corrente 2019	0,21	0,26	0,31

Dati estratti da Tavole nn. 1 e 2 - Del. C.d.C. 14/2021.

Per quanto attiene al primo indicatore (spesa corrente/numero abitanti), si rileva, da quanto sopra esposto, che il Comune di Marano sostiene, per la funzione Amministrazione Generale, in tutti gli esercizi del periodo di riferimento, una spesa pro capite piuttosto contenuta, che si colloca ampiamente nel percentile del 25%, ritenuto, come detto, dalla Corte dei Conti, indice di gestione virtuosa per Enti di dimensione analoga. Addirittura, la tendenza, pur con alcune oscillazioni, sempre collocate nel percentile 25%, appare in diminuzione, se si considera che nel 2018 la spesa *pro-capite* ammontava ad euro 123,37, mentre, nel 2022, è risultata di euro 90,97. In realtà, la chiave di lettura di tali risultanze, lungi dal rappresentare un indicatore di buona gestione, sembrerebbe confermare la sofferenza dell'Ente dal punto di vista della dotazione di personale, visto il ridotto volume di spesa

per il personale imputato alla Missione 01, sulla quale gravano i redditi da lavoro dipendente, ad eccezione di quelli relativi al personale della Polizia municipale, posto a confronto con analoghe realtà.

Anche per quel che concerne il secondo indicatore (spesa amministrazione/spesa corrente), i dati non appaiono costanti nel tempo e tendono ad oscillare, pur potendosi individuare, con l'eccezione del 2022, una tendenza di fondo alla diminuzione, se si considera che nel 2018 il rapporto era di 0,31, mentre nel 2022 è sceso a 0,24. Nel complesso, i dati dei vari esercizi si collocano intorno alla mediana per 3 anni su 5, mentre sfiorano il valore del percentile 75% negli altri 2 anni. I dati di spesa *pro capite* del comune di Marano, rispetto a quelli riferiti alla media dei comuni della Regione Campania e della Provincia di Napoli, confermano le considerazioni sopra esposte, attestandosi ampiamente nel percentile 25% mentre, per quanto attiene al rapporto spesa Amministrazione/spesa corrente, i dati dello stesso comune, per tutti gli esercizi del periodo in riferimento, si collocano anch'essi nel percentile 25%, considerato che la soglia a livello regionale e provinciale è più elevata rispetto a quella nazionale.

Tanto emerge dal confronto con le Tavole 3, 4, 5 e 6 della precitata deliberazione, di cui si riportano di seguito, per estratto, i dati di confronto con Enti della stessa area geografica del Comune in parola.

		Percentile 25%	Mediana	Percentile 75%
Regione Campania	spesa Amministrazione pro capite 2019	166	201	274
	Spesa Amministrazione/ spesa corrente 2019	0,33	0,39	0,44
Provincia di Napoli	spesa Amministrazione pro capite 2019	133	155	200
	Spesa Amministrazione/ spesa corrente 2019	0,33	0,38	0,45

Dati estratti da Tavole nn. 3,4,5,6 - Del. C.d.C. 14/2021.

Di seguito si effettua analoga analisi per il Servizio di Polizia locale.

Tabella 67 -Qualità dei servizi resi dall'Ente – Servizio di Polizia locale.

		2018	2019	2020	2021	2022
INPUT	Impegni contabile Missione 03 Ordine pubblico e sicurezza (Per i Comuni è limitata ai Programmi 0301 Polizia locale e amministrativa e Programma 0302 Sistema integrato di sicurezza urbana) al netto trasferimento Gestione associata	2.164.653	2.226.306	2.241.567	1.817.615	1.747.518
OUTPUT	Abitanti*	58.248	58.132	57.700	58.042	57.931

INDICATORE	Spesa corrente impegnata Missione 03 Ordine pubblico e sicurezza ÷ abitanti	37,16	38,30	38,85	31,32	30,17
------------	---	-------	-------	-------	-------	-------

Fonte dati contabili: bilanci consuntivi degli esercizi 2018-2022 *Dati forniti dall'Ente

	Percentile 25%	Mediana	Percentile 75%
spesa polizia locale pro capite 2019	39	51	64

Dati estratti da Tavola n. 9 - Del. C.d.C. 14/2021.

Da quanto risulta dalle tabelle sopra riportate, analogamente a quanto evidenziato per la funzione Amministrazione generale, anche nel caso del Servizio di Polizia locale gli indicatori relativi ai vari anni si pongono, per il Comune di Marano, ampiamente all'interno del percentile 25%, ritenuto, come detto, dalla Corte dei Conti, indice di gestione virtuosa per Enti di dimensione analoga.

Anche nel caso del Servizio di Polizia locale, l'andamento è in costante decrescita nel periodo 2018-2022. In proposito, si ripropongono le stesse considerazioni formulate per la funzione Amministrazione generale. Nello specifico, considerato che alla Missione 03 vengono imputati gli oneri stipendiali del personale della Polizia municipale, la circostanza che la spesa pro capite rispetto alla popolazione si ponga ad un livello inferiore a quella della media dei Comuni che presentano analoghe caratteristiche fa ritenere che, verosimilmente, sussista una carenza nella dotazione di personale addetto al Servizio di Polizia Municipale.

Va anche detto che, a livello di erogazione di servizi, il Programma 0302 - *Sistema integrato di sicurezza urbana* non presenta alcun impegno in tutti e 5 gli anni oggetto di osservazione.

Va comunque effettuata una ulteriore considerazione con riguardo alle fasce di popolazione cui la delibera della Corte dei Conti ha fatto riferimento. La Corte ha preso in esame i dati dei comuni, aggregandoli tra quelli con popolazione da 0 a 3.000 abitanti (comuni piccoli), da 3.000 a 50.000 abitanti (comuni medi), e da 50.000 abitanti e oltre (comuni grandi). Rispetto a tali aggregazioni, è senz'altro corretto che il dato della popolazione del Comune di Marano fa sì che esso venga ricompreso tra i comuni grandi, ma non può non evidenziarsi che, tale dato è solo di poco superiore alla fascia dei comuni c.d. medi.

In sostanza, i dati del Comune di Marano, con una popolazione che oscilla tra 50.000 e 60.000 abitanti vengono confrontati, nell'analisi della Corte dei Conti, con quelli di altri comuni aventi una popolazione di milioni di persone, che dispongono senz'altro di dotazione di personale e di strutture in grado di erogare più servizi al cittadino, sostenendone il connesso livello di spesa più elevato. In questo ambito, come si è visto, il livello di spesa pro capite del Comune di Marano per il Servizio di Polizia locale appare piuttosto basso.

Se invece lo si confronta con quello dei comuni c.d. medi, di cui alla tabella seguente,

	Percentile 25%	Mediana	Percentile 75%
spesa polizia locale pro capite 2019	21	30	42

si può notare che la spesa pro capite sostenuta dal Comune di Marano (che oscilla da 30 a 38), non appare più così bassa, ponendosi ad un livello intermedio tra la mediana e il percentile 75%, che la Corte considera come indice di gestione poco virtuosa.

Tale ultima considerazione viene confermata anche a seguito di un confronto rispetto alla media dei Comuni della stessa fascia demografica situati nella Regione Campania e nella Provincia

di Napoli. I dati di spesa pro capite del Servizio di Polizia locale del Comune di Marano si collocano, come si può notare dalla tabella seguente, in posizione intorno alla mediana.

		Percentile 25%	Mediana	Percentile 75%
Regione Campania	spesa polizia locale <i>pro capite</i> 2019	24	35	51
Provincia di Napoli	spesa polizia locale <i>pro capite</i> 2019	27	35	55

Dati estratti da Tavole nn. 10 e 11 - Del. C.d.C. 14/2021,

In riferimento al Servizio rifiuti, l'analisi viene compiuta dalla Corte per l'esercizio 2017, esercizio non ricompreso tra quelli oggetto della presente verifica. I dati espressi nella più volte citata Delibera della Corte dei Conti per il 2017, vengono comunque presi a riferimento per il confronto con i dati del Comune di Marano riferiti al quinquennio 2018-2022.

Tabella 68 -Qualità dei servizi resi dall'Ente – Servizio rifiuti.

		2018	2019	2020	2021	2022
INPUT	Impegni contabile Missione 09 Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente Programma 0903 Rifiuti	8.859.373	9.191.818	10.467.151	10.442.463	9.882.444
OUTPUT	Tonnellate rifiuti raccolti e smaltiti*	22.723,83	23.990,84	24.503,21	23.379,38	29.025,06
INDICATORE	Indicatore di input (Spesa corrente impegnata funzione Rifiuti) ÷ indicatore di output (Tonnellate rifiuti raccolti e smaltiti).	389,87	383,14	427,17	446,65	340,48

Fonte: dati contabili bilanci consuntivi degli esercizi 2018-2022.

Anche per tale voce di spesa si riportano di seguito i dati ricavabili dalla deliberazione citata (tavola n.14), che, come sopra già riferito, nel caso del servizio rifiuti, ha preso in esame la spesa relativa all'esercizio 2017. I dati appresso riportati si riferiscono ad Enti di dimensione omogenea (3.000-50.000 abitanti) rispetto a quella del Comune di Marano.

	Percentile 25%	Mediana	Percentile 75%
Spesa rifiuti per tonnellata - 2017	315	389	449

Fonte: Dati estratti dalla Tavola n. 14 - Del. C.d.C. n. 14/2021.

Come emerge dal confronto con la tavola n.14, sopra riportata per estratto, la spesa del Comune di Marano nel quinquennio 2018-2022, che appare in crescita nel periodo 2018-2021 e diminuisce nel 2022, pur a fronte di un incremento del tonnellaggio di rifiuti raccolti, si pone intorno alla mediana per alcuni anni e prossimo al percentile 75% per altri (2020 e 2021).

Anche per il Servizio rifiuti si ripropongono le considerazioni, già formulate per il Servizio di Polizia locale, in ordine alla collocazione del Comune di Marano in considerazione della propria popolazione.

Infatti, se confrontiamo i dati della spesa per tonnellata di rifiuti del Comune di Marano con quelli dei comuni c.d. medi, di cui alla tabella seguente

	Percentile 25%	Mediana	Percentile 75%
Spesa rifiuti per tonnellata – 2017	237	296	382

notiamo un netto peggioramento, con una collocazione sempre all'interno del percentile 75%, ad eccezione del dato del 2022, che si colloca in posizione intermedia tra la mediana e il percentile 75%.

Esaminando i dati regionali e provinciali riportati nelle tavole 15 e 16 della precitata delibera, riportati nella tabella seguente, emerge che la spesa per il Servizio rifiuti per tonnellata del Comune di Marano per il quinquennio 2018-2022 si pone in posizione intermedia tra il percentile 25% e la mediana, sia se confrontata con il dato regionale che con quello provinciale.

		Percentile 25%	Mediana	Percentile 75%
Regione Campania	Spesa rifiuti per tonnellata - 2017	378	441	528
Provincia Napoli	Spesa rifiuti per tonnellata - 2017	357	407	463

Dati estratti dalle Tavole nn. 15 e 16 - Del. C.d.C. n. 14/2021.

CAPITOLO X**LA GESTIONE DEI RISTORI PER L'EMERGENZA COVID-19⁷⁰****10.1 - Ristori assegnati.**

A seguito dell'emergenza sanitaria COVID-19, l'art. 106 del decreto legge n. 34/2020 (successivamente integrato dall'art. 39 del decreto legge n. 104/2020) ha previsto una forma di sostegno al fine di attenuare gli effetti economico-finanziari della pandemia e dando sostanzialmente copertura alle minori entrate e maggiori spese degli Enti locali attraverso il *“Fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali degli enti locali”*⁷¹. I criteri e le modalità di riparto sono individuati con decreto del Ministero dell'Interno, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sulla base degli effetti recati dall'emergenza Covid-2019, mentre ulteriori disposizioni hanno previsto, sotto diverse voci di dettaglio, ristori specifici in ragione di particolari esigenze settoriali.

Onde consentire alla RGS di conteggiare la quota di rispettiva pertinenza, agli Enti locali beneficiari delle risorse del Fondo è prescritto l'obbligo di periodiche certificazioni, da presentare per via telematica al Ministero dell'economia e delle finanze entro il 31 maggio dell'anno successivo. Esse sono volte ad attestare che la perdita di gettito nei singoli esercizi sia riconducibile esclusivamente all'emergenza Covid-19, e non anche a fattori diversi o a scelte autonome dell'Ente. Tali certificazioni – alla cui mancata presentazione sono collegate sanzioni di ordine finanziario – sono tenute in conto ai fini della successiva verifica a consuntivo prevista dall'art. 106 c. 1 del D.L. 34/2020, con conseguente regolazione dei rapporti finanziari tra gli enti e tra i comparti, dopo che con decreto del Ministro dell'interno, verranno definite le modalità per la verifica.

Le risorse assegnate a titolo di ristori specifici che rientrano nelle certificazioni, di cui al successivo comma 827 e all'articolo 39, comma 2, del D.L. 104/2020, convertito dalla L. 126/2020, sono vincolate per le finalità cui sono state assegnate, tant'è che le risorse non utilizzate nel biennio 2020-2021 confluiscono alla fine di ciascun esercizio nella quota vincolata del risultato di amministrazione⁷². In virtù di tale vincolo, infatti, le eventuali risorse ricevute in eccesso dovranno essere versate all'entrata del bilancio dello Stato.

Sulla base dei dati inseriti dall'ente nei modelli di certificazione, comunicati dagli uffici e poi elaborati dagli scriventi, si evidenzia che il Comune di Marano di Napoli ha ricevuto come Fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali ai sensi dell'articolo 106 del D.L. n. 34 del 2020 poi integrato dall'articolo 39, comma 2, del D.L. n. 104 del 2020, il totale di € 2.160.862,06 nel 2020 e di € 148.525,17 nel 2021. Per finalità analoghe, lo stesso ha ricevuto diversi ristori specifici di entrata e di spesa per un totale complessivo di seguito indicato:

⁷⁰ La metodologia proposta nel presente capitolo tiene conto delle evidenze richiamate nella Deliberazione n. 24/2023/SRCPIE/VSG della sez. contr. Piemonte nonché delle deliberazioni n. 67/2022/SRCPIE/PRSE sempre della sez. contr. Piemonte e n. 75/2023/PRSE sez. contr. Lombardia, utili a *“valutare il livello di attuazione degli obiettivi emergenziali individuati dal legislatore con le specifiche risorse, verificando, che le risorse assegnate non siano state oggetto di distrazioni od utilizzi impropri. Ciò determinerà anche: l'esatta individuazione della provvista finanziaria fornita dal MEF ai singoli enti locali del territorio, e, nella spesa, il relativo rispetto dei vincoli”*. Ulteriormente incrementato dall'art. 1 comma 822 della L. 178/2020, così come modificato dall'articolo 23, comma 1, lettere a) e b) del D.L. 41/2022.

⁷¹ Ulteriormente incrementato dall'art. 1 c. 822 della L. 178/2020, così come modificato dall'articolo 23, comma 1, lettere a) e b) del D.L. 41/2022.

⁷² Tali risorse non possono essere svincolate ai sensi dell'art. 109, co. 1-ter, del D.L. n. 18/2020 e non sono soggette ai limiti previsti dall'art. 1, cc. 897 e 898, della l. n. 145/2018.

Tabella 69 – Quadro risorse COVID erogate al Comune di Marano.

	2020	2021	2022
Fondone (A)	2.160.862,06 €	148.525,17 €	- €
Ristori specifici Entrata (B)	61.806,00 €	73.364,00 €	14.792,00 €
Ristori specifici Spesa	1.200.630,00 €	1.827.129,00 €	2.285.834,00 €
- di competenza (C)		1.826.908,00 €	639.729,00 €
- di cui non utilizzati anni precedenti		221,00 €	1.646.105,00 €
TOTALE (A+B+C)	2.222.668,06 €	2.048.797,17 €	654.521,00 €

Fonte: Certificazioni COVID presentate dal Comune.

La tabella mostra che i ristori di entrata erogati nel 2022 si sono notevolmente ridotti “*oltre che per il rientro della situazione di emergenza, anche per effetto dei mancati utilizzi nei precedenti esercizi e per le eccedenze delle risorse erogate a sostegno rispetto alle perdite certificate*” (Corte dei Conti sez. Autonomie, deliberazione n. 12/sezaut/2023/FRG). I ristori specifici di spesa di competenza invece presentano un andamento differente perché includono nel 2022, tra gli altri, il contributo straordinario per garantire la continuità dei servizi erogati in relazione alla spesa per utenze di energia elettrica e gas, il finanziamento incrementativo del fondo per il trasporto pubblico locale e l’istituzione del fondo per favorire il benessere dei minorenni e per il contrasto alla povertà educativa. Di seguito si riporta un prospetto riepilogativo dei dati riportati nei modelli di certificazione Covid-19:

	2020	2021	2022
<i>Data invio</i>	<i>25/05/2021</i>	<i>19/05/2022</i>	<i>23/05/2023</i>
Totale minori/maggiori entrate derivanti da COVID-19 al netto dei ristori	-1.618.665,00 €	- 772.564,00 €	- 201.632,00 €
Totale minori spese derivanti da COVID-19	43.326,00 €	1.113.638,00 €	142.324,00 €
Totale maggiori spese derivanti da COVID-19 al netto dei ristori	412.574,00 €	-1.502.998,00 €	- 518.484,00 €
SALDO COMPLESSIVO	-1.987.913,00 €	1.844.072,00 €	459.176,00 €
<i>Avanzo vincolato al 31/12/xxxx - Ristori specifici di spesa non utilizzati</i>			
Anno 2020 - Solidarietà alimentare			268.000,00 €
Anno 2020 -Fondo per la sanificazione degli ambienti di Province, Città metropolitane e Comuni - articolo 114, comma 1, D.L. n. 18/2020	221,00 €	221,00 €	
Anno 2020 -Centri estivi e contrasto alla povertà educativa - Incremento del Fondo per le politiche della famiglia di cui all'articolo 19, comma 1, del D.L. n. 223/2006			
Anno 2020 - Buono viaggio di cui all'articolo 200-bis, comma 1, D.L. n. 34/2020			
Anno 2021 - Fondo per l'adozione di misure urgenti di solidarietà alimentare e per il sostegno alle famiglie per il pagamento dei canoni di locazione e delle utenze domestiche - art. 53 D.L. n. 73/2021		1.090.401,00 €	807.066,00 €
Anno 2021 - Fondo agevolazione TARI categorie economiche interessate dalle chiusure obbligatorie o dalle restrizioni nell'esercizio delle rispettive attività		407.924,00 €	265.600,00 €
Anno 2021 - Centri estivi, servizi socioeducativi territoriali e centri con funzione educativa e ricreativa destinati alle attività dei minori - Incremento del Fondo per le politiche della famiglia di cui all'articolo 19,		147.559,00 €	147.559,00 €

comma 1, del D.L. n. 223/2006 previsto dall'articolo 63 D.L. n. 73/2021			
Anno 2022 - Contributo straordinario per garantire la continuità dei servizi erogati in relazione alla spesa per utenze di energia elettrica e gas di cui all'art. 27, c. 2, D.L. n. 17/2022, all'art. 40, c. 3, D.L. n. 50/2022, all'art. 16, c. 1, D.L. n. 115/2022, all'art. 5, c. 1, D.L. n. 144/2022, all'art. 2, D.L. 179/2022			
Anno 2022 - Centri estivi, servizi socioeducativi territoriali e centri con funzione educativa e ricreativa per i minori - Istituzione Fondo per favorire il benessere dei minorenni e per il contrasto alla povertà educativa di cui all'art. 39, D.L. n. 73/2022			68.449,00 €
TOTALE	221,00 €	1.646.105,00 €	1.556.674,00 €

Fonte: Certificazioni COVID presentate dal Comune.

Con Decreto del Ministero dell'Interno dell'8 febbraio 2024, sono stati definiti i criteri e le modalità per la verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese, le conseguenti regolazioni finanziarie e modalità per l'acquisizione al bilancio dello Stato delle risorse ricevute in eccesso. Per il Comune di Marano, il Decreto ha previsto un **surplus finale pari a 0**, derivante dalle risultanze del seguente conguaglio finale:

Tabella 70 – Surplus finale fondone Comune di Marano di Napoli.

	Fondone biennio 2020 - 2021	Fabbisogno 2020 e 2021	Deficit al 31 12 2021	Fabbisogno 2022	Rettifiche minori entrate	Surplus finale
Comune di Marano di Napoli	2.309.387	-3.634.018	-1.324.631	-1.097.54	118.769	0

10.2 - L'avanzo vincolato.

Per garantire l'omogeneità dei conti pubblici ed il monitoraggio a consuntivo delle minori entrate, i trasferimenti del fondo previsto dall'art. 106, comma 1, del D.L. 34/2020 e successivamente incrementato, sono contabilizzati separatamente al titolo II delle entrate dei bilanci degli enti alla voce del piano dei conti finanziario E.2.01.01.01.001, secondo quanto sancito dall'art. 39, comma 1, del D.L. 104/2020. Alla fine di ciascun esercizio, le risorse non utilizzate confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione e non possono essere svincolate⁷³. Dello stesso tenore l'art. 13, comma 1, del successivo D.L. 4/2022⁷⁴ e la Ragioneria Generale dello Stato che ha, al riguardo,

⁷³ Art. 1 c. 823 L. 178/2020.

⁷⁴ "le risorse del fondo di cui all'articolo 1, comma 822, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, sono vincolate alla finalità di ristorare l'eventuale perdita di gettito e le maggiori spese, al netto delle minori spese, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 anche nell'anno 2022 e le risorse assegnate per la predetta emergenza a titolo di ristori specifici di spesa che rientrano nelle certificazioni di cui all'articolo 1, comma 827, della suddetta legge n. 178 del 2020, e all'articolo 39, comma 2, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, possono essere utilizzate anche nell'anno 2022 per le finalità cui sono state assegnate. Le risorse di cui al primo periodo non utilizzate alla fine dell'esercizio 2022 confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione e non possono essere svincolate ai sensi dell'articolo 109, comma 1-ter, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, e non sono soggette ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Le eventuali risorse ricevute in eccesso sono versate all'entrata del bilancio dello Stato".

pubblicato diversi chiarimenti con la FAQ n. 38 dell'08.04.2021⁷⁵ e la FAQ n.48 del 13.04.2022⁷⁶, al fine di rimarcare l'importanza della corretta contabilizzazione delle risorse relative ai Fondi COVID da vincolare al 31.12.

Valutata l'esatta contabilizzazione del fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali, si è proceduto a verificare l'esatto ammontare delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione per le annualità 2020-2021-2022. Come emerge dalle risultanze già indicate al capitolo IV, le risorse vincolate nel risultato di amministrazione riferite ai fondi legati all'emergenza Covid-19, sono riportate nella tabella seguente:

Tabella 71 – Parte vincolata risultato di amministrazione Covid-19.

	2020	2021	2022
Parte vincolata	871.352	2.519.031	1.288.725
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	847.334	849.128	1.023.125
Artt. 106 DL 34/20 - 39 DL 104/20 - 1 co. 822 L. 178/20 (spese per sanificazione covid)	847.334	849.128	0
Emergenza Covid-19 misure urgenti di intervento sociale	0	0	807.066
Centri estivi 2021	0	0	216.058
Vincoli derivanti da trasferimenti	24.019	1.669.902	265.600
Emergenza Covid-19 misure urgenti di intervento sociale	0	1.522.344	0
Centri estivi 2021	0	147.559	0
Artt. 106 DL 34/20 - 39 DL 104/20 - 1 co. 822 L. 178/20 (spese per sanificazione covid)	24.019	0	0
Risorse a sostegno attività non domestiche ex art. 6 DL 73/2021			265.600

Fonte: Dati rilevati nella BDAP - Allegato a2) al Rendiconto.

⁷⁵ "Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i "Vincoli da legge", unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione. I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i "Vincoli da trasferimenti". Le risorse vincolate derivanti dai ristori specifici di entrata relativi all'IMU-IMI-IMIS ex articolo 177, comma 2 del decreto-legge n. 34 del 2012 (IMU settore turistico) ed ex articolo 9, comma 3, articolo 9 bis, comma 2 e articolo 13-duodecies del decreto-legge n. 137 del 2020, TOSAP-COSAP ex articolo 181, commi 1-quater e 5 del decreto-legge n. 34 del 2020 ed ex articolo 109, comma 2, del decreto-legge 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentate tra i "Vincoli da legge", congiuntamente a quelle del Fondo per le funzioni ex articolo 106 del DL 34/2020. I ristori specifici di entrata per la riduzione dell'imposta di soggiorno, del contributo di soggiorno e del contributo di sbarco ex articolo 40 del decreto-legge n. 104 del 2020, per i quali non si sono registrate minori entrate, devono essere rappresentati distintamente e specificamente nei "Vincoli di legge". In questo caso, nel prospetto a2) si procede ad iscrivere nella colonna c) "Entrate vincolate accertate nell'esercizio N" sia la quota accertata dal Comune sia il ristoro da parte dello Stato. Nella colonna d) "Impegni esercizio N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione" si riporteranno gli impegni di spesa finanziati con i proventi dell'imposta di soggiorno. Si precisa, in ogni caso, in considerazione del vincolo attribuito ai proventi dell'imposta di soggiorno, che non si dovranno certificare tali minori spese come "Minori spese 2020 "COVID-19" nella certificazione Modello COVID-19".

⁷⁶ "Al riguardo, si segnala preliminarmente che i ristori previsti a compensazione di minori entrate derivanti da specifiche esenzioni statali dovrebbero essere stati assegnati agli enti interessati tenendo conto dell'effettivo conseguente minor gettito. I ristori in parola, pertanto, dovrebbero eguagliare la perdita registrata dagli enti. Tuttavia, laddove a seguito di verifiche puntuali da parte degli enti emergesse che i ristori IMU e TOSAP-COSAP sono stati assegnati per un importo eccedente la perdita effettivamente registrata, l'eccedenza del ristoro rispetto alla perdita deve essere sommata ad eventuali eccedenze del Fondo per l'esercizio delle funzioni degli enti locali di cui all'art. 106 del D.L. n. 34/2020 e successivi rifinanziamenti, ed esposta tra i "Vincoli da legge". Nel caso in cui gli enti, per i ristori in parola, avessero provveduto a porre uno specifico vincolo nel risultato di amministrazione al 31.12.2020, distinto e separato da quello del Fondo per le funzioni ex art. 106 del D.L. n. 34/2020, in sede di rendiconto 2021 possono procedere alle rettifiche del prospetto a2. Restano ferme le indicazioni specifiche per l'imposta di soggiorno esplicitate alla FAQ n. 38".

Come emerge dalla tabella 71, l'ente ha vincolato le risorse del fondone nelle annualità 2020 e 2021 correttamente tra i vincoli derivanti da leggi e principi contabili, rispettivamente per € 847.334 ed € 849.128, mentre tra il 2021 ed il 2022, diversa destinazione si registra per i fondi "emergenza Covid-19" e "centri estivi 2021", che risultano correttamente contabilizzati soltanto nel 2021 in quanto ristori specifici di spesa. Inoltre, nelle certificazioni presentate dall'ente, risultano per l'**annualità 2022**, ristori specifici di spesa non utilizzati pari a € 1.556.674, mentre risultano risorse vincolate nel risultato di amministrazione inerenti il Covid-19 complessivamente per € 1.288.725.

In riferimento alla cassa vincolata infine, le risorse del fondo ex art. 106, nel rispetto delle previsioni di cui all'art. 180, comma 3, lett. d), all'art. 185, comma 2, lett. i) e all'art. 195 del TUEL e della recente giurisprudenza contabile, risultano correttamente individuate dall'Ente nelle varie determinazioni dirigenziali di giacenza della cassa vincolata, al cap. 100/8. Recente, a tal scopo, è l'intervento della Sez. controllo Lombardia con la deliberazione n. 242/2023/PRSE, che rileva l'obbligo degli enti di apporre vincolo di cassa in virtù della "*norma che impone di costituire e gestire la cassa vincolata secondo i pertinenti principi contabili (punto 10.6 del principio contabile applicato allegato 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118) e le linee guida approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 31/2015/INPR del 19 novembre 2015. Con riferimento alle risorse provenienti dai fondi Covid-19 COVID, si osserva che le stesse sono caratterizzate da uno specifico vincolo "di scopo" espressamente previsto da una norma di legge e, come tali, dovranno confluire nella cassa vincolata (oltre che essere vincolate nel risultato di amministrazione), nel rispetto delle previsioni di cui all'art. 180, comma 3, lett. d), all'art. 185, comma 2, lett. i) e agli artt. 195 e 222 del TUEL (deliberazione Sezione regionale di controllo per il Lazio Deliberazione n. 93/2022/PRSE).*

12.3 – Utilizzo Fondone.

Secondo quanto precisato dalla Ragioneria Generale dello Stato con la FAQ n. 35 del 21.01.2021, "*le risorse del Fondo per l'esercizio delle funzioni degli enti locali, sia quelle messe a disposizione per l'esercizio 2020 (art. 106 del D.L. n. 34/2020, come rifinanziato dall'art. 39 del D.L. n. 104/2020) sia quelle messe a disposizione per l'esercizio 2021 (comma 822 dell'art. 1 della L. n. 178/2020 – Legge di bilancio per il 2021), possono essere utilizzate dagli enti tanto per compensare le minori entrate 2020-2021 derivanti dall'emergenza epidemiologica da Covid-19 quanto a copertura delle maggiori spese 2020-2021 derivanti dalla medesima emergenza, nella stessa logica del Decreto interministeriale n. 212342 del 3 novembre 2020*".

È stato chiesto all'ente di fornire mappatura di tutte le maggiori spese inerenti l'emergenza epidemiologica in termini di impegni, il quale ha fornito il seguente quadro complessivo:

Tabella 72 – Utilizzo del fondo per l'esercizio delle funzioni degli enti locali.

Tipologia di utilizzo	Codice Conto	Impegni	Mandati (di cui)	Importo a residuo (di cui)
Anno 2021	<i>Acquisto di Servizi</i>			
Spese per sanificazione	01.03.02.13.02	144.754,00 €	108.427,79 €	36.025,87 €
Anno 2020	<i>Acquisto di Servizi</i>			
Spese per sanificazione	01.03.02.13.02	27.750,00 €	25.539,77 €	2.210,27 €

Fonte: elaborazione su dati forniti dal Comune.

L'analisi delle spese **non** evidenzia un utilizzo errato o distrattivo delle risorse erogate quale Fondo per l'esercizio delle funzioni degli enti locali, eccezion fatta per un totale di € 13.110,97 riferiti a servizi di supporto al consiglio comunale.

Roma, 15 maggio 2024

I Dirigenti Ispettori IGESIFIP

Dott. Francesco Marolda



Dott. Spiridione Dicorato



ELENCO TABELLE

- Tabella 1 – Tempistica di approvazione dei bilanci e assunzioni di personale;
- Tabella 2 – Previsioni Entrate di competenza iniziali e definitive con differenze;
- Tabella 3 – Previsioni Spesa di competenza iniziali e definitive con differenze;
- Tabella 4 – Previsioni Entrate di cassa iniziali e definitive con differenze;
- Tabella 5 – Previsioni Spese di cassa iniziali e definitive con differenze;
- Tabella 6 – Bilancio di previsione assestate Entrate per titoli esercizi 2018-2023;
- Tabella 7– Utilizzo avanzo di amministrazione;
- Tabella 8 – Specifica utilizzo avanzo di amministrazione;
- Tabella 9 – Indicatori sintetici di bilancio incidenza entrate proprie;
- Tabella 10 – Bilancio di previsione assestate Spese per titoli esercizi 2018-2023;
- Tabella 11 – Prospetto equilibri di bilancio in fase previsionale;
- Tabella 12 – Stanziamenti FCDE nel bilancio di previsione;
- Tabella 13 – Composizione del risultato di amministrazione;
- Tabella 14 – Quadro generale riassuntivo parte entrata;
- Tabella 15 – Quadro generale riassuntivo parte spesa;
- Tabella 16 – Movimentazioni di cassa;
- Tabella 17 – Movimentazioni di cassa per titoli;
- Tabella 18 – Composizione del fondo pluriennale vincolato;
- Tabella 19 – FPV di parte corrente e di parte capitale;
- Tabella 20 – Incidenza FPV in conto capitale su impegni titolo II;
- Tabella 21 – FCDE in fase di rendiconto;
- Tabella 22 – FCDE per categorie in sede di rendiconto;
- Tabella 23 – Percentuale di accantonamento FCDE per alcune categorie di entrata;
- Tabella 24 – Quadro contenzioso in essere;
- Tabella 25 – Accantonamenti pro capite per contenzioso – confronto con dato regionale;
- Tabella 26 – Valorizzazione fondo dissesto;

- Tabella 27 – Elenco risorse vincolate al risultato di amministrazione;
- Tabella 28 – Debiti fuori bilancio;
- Tabella 29 – Campione delibera fuori bilancio 2018 – 2022;
- Tabella 30 – Equilibri di bilancio in fase di rendiconto;
- Tabella 31 - Servizi per conto terzi e partite di giro;
- Tabella 32 – Parametri di deficitarietà strutturale;
- Tabella 33 – Indici sintetici di salute finanziaria (deliberazione Corte dei conti n. 14/SEZAUT/2021/FRG);
- Tabella 34 – Capacità di realizzo delle previsioni definitive (dati in migliaia di €);
- Tabella 35 – Accertamenti pro-capite;
- Tabella 36 – Capacità di realizzo degli accertamenti (dati in migliaia di €);
- Tabella 37 – Capacità di realizzo entrate tributarie per categoria;
- Tabella 38 – Capacità di realizzo entrate extra-tributarie per categoria;
- Tabella 39 – Riaccertamento residui attivi;
- Tabella 40 – Riaccertamento residui attivi per categoria di entrata;
- Tabella 41 – Residui attivi per titoli;
- Tabella 42 – Percentuale di riscossione residui attivi in conto residui;
- Tabella 43 – Percentuale di riscossione residui attivi in conto residui per categoria di entrata;
- Tabella 44 – Incidenza residui in c/residui su accertamenti;
- Tabella 45 – Principali tributi riscossi a seguito attività di verifica e controllo (dati in migliaia di €);
- Tabella 46 – Capacità di realizzo delle previsioni definitive (dati in migliaia di €);
- Tabella 47 – Capacità di realizzo degli impegni di competenza (dati in migliaia di €);
- Tabella 48 – Stanziamenti di previsione, impegni e pagamenti per missioni di spesa;
- Tabella 49 – Riaccertamento residui passivi;
- Tabella 50 – Totale residui passivi;
- Tabella 51 – Pagamenti in conto residui;
- Tabella 52 – Indice R10;
- Tabella 53 – Equilibrio della gestione residuale;
- Tabella 54 – Margine di manovra;
- Tabella 55 - Tempi di pagamento debiti commerciali e *stock* debito scaduto al 31/12;

- Tabella 56 - Calcolo misura accantonamento al FGDC;
- Tabella 57 - Situazione complessiva indebitamento e connessi oneri;
- Tabella 58 - Andamento situazione debitoria;
- Tabella 59 - Confronto situazione debitoria Comune, Regione e Italia;
- Tabella 60 - Quadro onere del debito – parametro 6.1 piano indicatori;
- Tabella 61 - Programmi triennali ed elenco annuale lavori;
- Tabella 62 – Elenco opere programmate 2018 – 2022;
- Tabella 63 – Immobilizzazioni materiali;
- Tabella 64 – Quadro fitti attivi;
- Tabella 65 – Quadro locazioni passive;
- Tabella 66 - Qualità dei servizi resi dall’Ente – Amministrazione generale;
- Tabella 67 -Qualità dei servizi resi dall’Ente – Servizio di Polizia locale;
- Tabella 68 -Qualità dei servizi resi dall’Ente – Servizio rifiuti;
- Tabella 69 – Quadro risorse COVID erogate al Comune di Marano;
- Tabella 70 – Surplus finale fondone Comune di Marano di Napoli;
- Tabella 71 – Parte vincolata risultato di amministrazione Covid-19;
- Tabella 72 – Utilizzo del fondo per l’esercizio delle funzioni degli enti locali.

ELENCO GRAFICI

- Grafico 1 – Importi principali bilanci di previsione 2018 -2022;
- Grafico 2 – Bilancio di previsione valori iniziali e definitivi e differenze (competenza);
- Grafico 3 – Bilancio di previsione valori iniziali e definitivi e differenze (cassa entrate);
- Grafico 4 – Bilancio di previsione valori iniziali e definitivi e differenze (cassa spese);
- Grafico 5 – Risultato di amministrazione;
- Grafico 6 – Fondo Pluriennale vincolato;
- Grafico 7 – Andamento degli accertamenti per titoli;
- Grafico 8 – Accertamenti pro-capite Comune di Marano di Napoli e Comuni della Campania;
- Grafico 9 – capacità di riscossione entrate finali;
- Grafico 10 – Totale residui attivi al 31.12;
- Grafico 11 – Andamento degli impegni + FPV per titoli;
- Grafico 12 – capacità di pagamento spese per titoli;
- Grafico 13 – Impegni di spesa per missione;
- Grafico 14 – Totale residui passivi.

ELENCO ALLEGATI

- Allegato 1 - relazione 27.12.23 responsabile servizio finanziario;
- Allegato 2 - pronuncia CDC 225_2012;
- Allegato 3 - delibera CC 114_2014 approvazione PRFP;
- Allegato 4 – prima pagina della delibera CDC 52_2018-diniego PRFP;
- Allegato 5 – prima pagina della delibera CS 204_2018 dichiarazione dissesto;
- Allegato 6 – prima pagina della delibera CC 35_2019 approvazione ipotesi bilancio stabilmente riequilibrato 19-21;
- Allegato 7 – nota Ministero interno 22073_20 approvazione ipotesi bilancio stabilmente riequilibrato 19-21;
- Allegato 8 - delibera CS 52_21 approvazione PRFP + elenco allegati;
- Allegato 9 - prima e ultima pagina della relazione 16.3.23 fine mandato CS e Sindaco;
- Allegato 10 - organigramma ente delibera CS 7_24;
- Allegato 11 - nota 18.02.2024 responsabile servizio finanziario;
- Allegato 12 - nota 03.01.2024 anticipazioni liquidità D.L. 35_2013;
- Allegato 13 - nota 27.02.2024 anticipazione tesoreria;
- Allegato 14 - nota 22.03.2024 criteri esclusione da FCDE;
- Allegato 15 - relazione 29.12.2023 contenzioso;
- Allegato 16 - nota 24.04.2023 situazione contenzioso avv. Marciano;
- Allegato 17 - nota 03.04.2022 situazione contenzioso avv. Manfredlotti;
- Allegato 18 – file situazione contenzioso Avv. Romano;
- Allegato 19 - file situazione contenzioso avv. Gelo;
- Allegato 20 - riscontro polizia municipale 29.12.2023 debiti fuori bilancio;
- Allegato 21 - riscontro urbanistico 02.01.2024 debiti fuori bilancio;
- Allegato 22 - riscontro urbanistico 04.01.2024 seguito debiti fuori bilancio;
- Allegato 23 - nota 19.03.2024 relazione tributi;
- Allegato 24 - nota 22.03.2024 permessi di costruire;
- Allegato 25 - spese Missione 4;
- Allegato 26 - nota 22.03.2024 chiarimenti tempestività e ritardo pagamenti;
- Allegato 27 - documento PCC tempestività e ritardo pagamenti;
- Allegato 28 - estratto bilancio previsione 2024-26 accantonamento a FGDC;
- Allegato 29 - piani ammortamento mutui liquidità CDP;
- Allegato 30 - nota 29.04.2024 formazione elenchi opere pubbliche;
- Allegato 31 - OO.PP. in elenchi annuali e atti legittimanti;
- Allegato 32 - nota 20.02.2024 relazione patrimonio.