



REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

La Sezione del controllo per la Regione Sardegna

composta dai magistrati:

Dott. Antonio Contu	Presidente
Dott.ssa Susanna Loi	Consigliere
Dott.ssa Cristina Ragucci	Referendario (relatrice)
Dott.ssa Elisa Carnieletto	Referendario
Dott.ssa Valeria Mascello	Referendario

nella camera di consiglio del 16 febbraio 2023;

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

VISTO lo Statuto speciale della Regione Autonoma della Sardegna approvato con la legge costituzionale n. 3 del 26 febbraio 1948;

VISTO il decreto del Presidente della Repubblica n. 21 del 16 gennaio 1978, come modificato dal decreto legislativo n. 74 del 9 marzo 1998, recante "*Norme di attuazione dello Statuto speciale per la Sardegna concernente il controllo sugli atti della Regione*";

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante "*Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti*";

VISTO l'articolo 1, commi 166 e seguenti, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge Finanziaria per l'anno 2006);

VISTO il decreto legislativo del 23 giugno 2011, n. 118, come successivamente modificato e integrato;

VISTO l'art. 3, comma 1, lett. e) del decreto-legge del 10 ottobre 2012, n. 174, convertito nella 7 dicembre 2012, n. 213, che ha introdotto, nel decreto legislativo del 18 agosto 2000, n. 267, l'art. 148-*bis*;

VISTE le deliberazioni della Sezione delle Autonomie nn. 16/SEZAUT/2018/INPR e 12/SEZAUT/2019/INPR che hanno approvato le linee guida e il relativo questionario cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione delle relazioni-questionario sui rendiconti, rispettivamente, dell'esercizio 2017 e dell'esercizio 2018;

VISTA la deliberazione n. 10/2019/INPR del 7 febbraio 2019 con la quale questa Sezione ha approvato il programma dei controlli per l'esercizio 2019;

VISTA la deliberazione n. 5/2020/INPR del 12 febbraio 2020 e il relativo allegato, con la quale la Sezione di controllo della Corte dei conti per la Regione autonoma della Sardegna ha approvato il programma di controlli istituzionali per l'anno 2020;

VISTA la deliberazione n. 9/2021/INPR del 10 febbraio 2021 e il relativo allegato, con la quale la Sezione di controllo della Corte dei conti per la regione autonoma della Sardegna ha approvato il programma di controlli istituzionali per l'anno 2021;

VISTA la deliberazione n. 21/2022/INPR dell'8 febbraio 2022 e il relativo allegato, con la quale la Sezione di controllo della Corte dei conti per la Regione autonoma della Sardegna ha approvato il programma di controlli istituzionali per l'anno 2022;

VISTO il decreto n. 11 del 26 ottobre 2022 con il quale al Referendario dott.ssa Cristina Ragucci, è stato assegnato il prosieguo dell'istruttoria per la conclusione dell'attività di controllo contabile per gli esercizi 2017/2018 e seguenti del Comune di Sant'Anna Arresi;

ESAMINATE le relazioni-questionario inviate dall'Organo di revisione contabile del Comune di Sant'Anna Arresi per gli esercizi 2017 e 2018, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e s.s., della L. n. 266/2005 e all'art. 148 e s.s. del T.U.E.L.;

DATO ATTO che le criticità riscontrate nell'esame istruttorio hanno reso necessaria una estensione dell'analisi su una pluralità di esercizi contabili a partire dal 2014 fino all'esercizio 2021, in modo da evidenziare fenomeni significativi e potenzialmente in grado di incidere sugli equilibri di bilancio, con specifico riguardo agli aspetti della gestione finanziaria connessi all'armonizzazione contabile;

DATO ATTO che ai fini della presente verifica sono stati utilizzati anche dati desunti dalla Banca Dati Amministrazioni Pubbliche (BDAP), dal sistema Con.Te., dalla sezione Amministrazione trasparente nel sito web istituzionale dell'Ente.

VISTA la nota prot. n. 487 del 10/02/2020 con la quale sono stati richiesti all'Ente opportuni chiarimenti e documentazione integrativa;

CONSIDERATA la nota di riscontro prot. n. 1712/2020 del Comune di Sant'Anna Arresi;

VISTA la nota n. 625 del 14 febbraio 2023, con la quale il Magistrato istruttore e relatore ha deferito la proposta di deliberazione per la pronuncia da parte della Sezione regionale di controllo;

VISTA l'ordinanza n. 4/2023 con la quale il Presidente della Sezione ha convocato in data odierna la Sezione stessa per deliberare sulla proposta di deliberazione deferita dal magistrato istruttore;

UDITO il relatore, Referendario dott.ssa Cristina Ragucci,

FATTO E DIRITTO

La Sezione di controllo, a seguito della verifica delle relazioni-questionario inviate dall'Organo di revisione contabile del Comune di Sant'Anna Arresi per gli esercizi 2017 e 2018, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e s.s., della l. n. 266/2005 e dell'art. 148 e s.s. del TUEL, ha riscontrato delle criticità che hanno comportato l'estensione

della verifica agli esercizi precedenti, fino al riaccertamento straordinario dei residui all'1/01/2015, confrontando poi gli esiti dell'esame con i successivi esercizi 2019, 2020 e 2021.

Si deve evidenziare che con la nota prot. n. 487 del 10/02/2020 la Sezione richiedeva al Comune chiarimenti e documentazione integrativa, a cui il Comune dava riscontro solo parzialmente con la nota prot. n. 1712/2020.

Quadro normativo di riferimento

La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, comma 166 ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, *"ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica"*, svolgono verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli Enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (comma 166), i bilanci di previsione ed i rendiconti.

L'art. 148-bis del d.lgs. 267/2000, inserito nel Testo unico degli enti locali dall'art. 3 del D.L. 174/2012, esplicita le finalità del controllo de quo nel senso di *"verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti."*, ne definisce l'ambito *"Ai fini di tale verifica, le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente"* e stabilisce gli effetti delle relative risultanze (comma 3) *"Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della"*

gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria".

Qualora invece gli esiti non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148-bis, comma 3 del TUEL, la Corte segnala agli Enti le irregolarità contabili, anche se non gravi, poiché sintomatiche di precarietà che, in prospettiva, in particolare se accompagnate e potenziate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, possono comportare l'insorgenza di situazioni di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun Ente.

Giova ricordare che i controlli delineati dal descritto quadro normativo hanno, pertanto, assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari, proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari (Corte cost. sentenza n. 60/2013).

Si è dato atto che la risposta fornita dal Comune di Sant'Anna Arresi è parziale, la Sezione ritiene, tuttavia, al momento, focalizzare l'esame sulle problematiche per le quali l'Ente ha prodotto chiarimenti, in considerazione

della rilevanza rivestita sotto il profilo prospettico nella concatenazione degli esercizi, sottolineando, al contempo, che il controllo condotto dalla Sezione, per gli aspetti trattati e la metodologia adottata, non necessariamente esaurisce i profili di irregolarità che possono essere presenti nella gestione dell'Ente, né comporta una valutazione positiva su aspetti non riscontrati o non emersi.

Questa Sezione intende, inoltre, preliminarmente sottolineare che tutti gli esercizi sopravvenienti nel tempo sono collegati fra loro in modo ordinato e concatenato in quanto, come evidenziato in più occasioni dalla giurisprudenza contabile e da quella costituzionale, *"il principio di continuità degli esercizi finanziari pubblici, che è uno dei parametri teleologicamente collegati al principio dell'equilibrio pluriennale del bilancio di cui all'art. 81 Cost., esige che ogni rendiconto sia geneticamente collegato alle risultanze dell'esercizio precedente, dalle quali prende le mosse per la determinazione delle proprie"* (in tal senso Corte cost. n. 49/2018, il principio è altresì richiamato anche da Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, in occasione dell'elaborazione delle linee guida sui rendiconti 2018 approvate con deliberazione n. 12/2019/INPR), dal momento che *"ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi"* (Corte cost. sentenza n. 89 del 2017)

Si esaminano, di seguito, le irregolarità contabili, contestate al Comune con la già citata nota, alla luce dell'attività istruttoria eseguita sulla documentazione trasmessa in risposta:

1. Si chiede l'evidenza contabile della copertura del disavanzo da riaccertamento di cui alla delibera consiliare n. 21 del 4/08/2015, per la parte in cui si è utilizzato l'avanzo tecnico formatosi nella parte corrente per 2.371.691,91 euro alla luce del principio contabile 9/3, all. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011. Il Comune ha comunicato: di aver utilizzato l'intero avanzo tecnico di

parte corrente risultante dagli atti del riaccertamento straordinario per la copertura parziale del disavanzo di amministrazione all'1/01/2015 pari a complessivi 3.934.469,03 euro (extra deficit); la differenza non coperta dall'avanzo tecnico, pari a 1.562.777,12 euro, è stata ripianata (v. delibera del Consiglio comunale n. 21 del 8/04/2015 in atti) in quote costanti di 52.092,57 euro per numero 30 anni, ai sensi dell'art. 3, comma 15, del d.lgs. n. 118/2011 e del d. m. del 2/04/2015. L'Ente ha trasmesso gli allegati 5/1 e 5/2 previsti dal d.lgs. n. 118/2011, corredati da cinque tabelle esplicative delle modalità di ripiano del maggiore disavanzo contabilizzato in sede di riaccertamento straordinario, dalle quali risulta avanzo tecnico di parte corrente risultante dagli atti del riaccertamento straordinario pari a complessivi 2.371.691,91 euro, di cui 1.070.828,73 euro provenienti dall'esercizio 2015 e 1.300.863,18 euro dall'esercizio 2016. E' bene ricordare il contenuto del paragrafo 9.3 dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011: *"l'eventuale eccedenza dei residui attivi re-imputata, non necessaria alla copertura dei residui passivi re-imputati (compresi quelli imputati agli esercizi successivi) e alla copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione determinato dal riaccertamento (compreso quello necessario alla eventuale ricostituzione di vincoli ed accantonamenti), può essere destinato al finanziamento di nuove spese"*, pertanto, l'Ente destina l'avanzo tecnico in linea con quanto disposto dal principio contabile, ossia alla copertura del disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui. Si precisa fin da adesso che l'aspetto in esame è oggetto di ulteriori considerazioni nello sviluppo delle analisi contenute nella presente deliberazione.

2. Si chiede prova documentale degli importi vincolati e destinati del risultato di amministrazione per gli esercizi 2015/2018. Il Comune ha trasmesso delle tabelle riepilogative contenenti la rappresentazione numerica degli accantonamenti e dei vincoli nel periodo 2015/2018, non corredate da sostegno

documentale o relazione esplicativa. Si formulano al riguardo le seguenti osservazioni:

- all'1/01/2015, come si evince dall'allegato 5/2 sopra menzionato, la parte accantonata nel risultato di amministrazione, pari a 1.679.668,49 euro, risulta corrispondere all'accantonamento al FCDE, mentre la parte vincolata, pari a complessivi 49.493,45 euro, è rappresentata da vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili per 395,69 euro, vincoli derivanti da trasferimenti per 48.500,29 euro, da vincoli derivanti dalla contrazione di mutui per 597,47 euro;
- al 31/12/2015 sono stati elencati i vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili per 395,69 euro, i vincoli derivanti da trasferimenti per 61.604,60 euro, e i vincoli derivanti dalla contrazione di mutui per 597,47 euro, per un totale complessivo di vincoli pari a 62.597,76 euro, ai quali si aggiungono vincoli per investimenti per 30.272,56 euro;
- esaminando, poi, in sviluppo gli importi compendati nei prospetti trasmessi si nota per l'esercizio 2016 un aumento dei vincoli per trasferimenti pari a 1.809,50 euro, che determina un valore complessivo di 63.414,10 euro, mentre restano invariati gli altri vincoli e destinazioni;
- con riguardo all'esercizio 2017 subiscono un incremento di 10.660,01 euro i vincoli per trasferimenti che raggiungono la somma complessiva di 74.074,11 euro, anche i vincoli per mutui crescono di 2.402,33 euro, e raggiungono complessivamente la somma di 2.990,80 euro, mentre restano invariati gli altri vincoli e accantonamenti;
- anche nell'esercizio 2018 si riscontra un aumento dei vincoli per trasferimenti pari a 22.871,55 euro che raggiungono la somma complessiva di 96.945,66 euro, le somme destinate agli investimenti crescono per 15.551,41 euro raggiungendo complessivamente 45.823,97 euro.

E' bene sottolineare che vincoli e accantonamenti sono funzionali a rendere "effettivo" il risultato di amministrazione accertato con l'approvazione del rendiconto, anche quale "sommatoria delle situazioni giuridiche e contabili degli esercizi precedenti" (Corte cost. sentenza n. 115/2020), al fine di valutarne il miglioramento o peggioramento in chiave dinamica, come si evince anche dalla lettura del disposto di cui all'art. 187 del TUEL. Ne consegue che la Sezione intende raccomandarne il costante monitoraggio e la rigorosa determinazione secondo i principi dell'armonizzazione, aspetto da considerarsi essenziale per garantire, in ossequio ai principi di sana e prudente gestione, la regolare dinamica degli equilibri di bilancio. L'aspetto in discorso è stato oggetto, a partire dall'esercizio 2019, dell'undicesimo decreto di aggiornamento dei principi contabili (d. m. 1° agosto 2019) che ha apportato modifiche al principio contabile applicato alla programmazione (allegato n. 4/1 al d.lgs. 118/2011), nell'ambito del quale vengono definite le modalità di compilazione dei nuovi allegati al rendiconto, ossia anche gli elenchi analitici riguardanti le quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione. Il provvedimento, a parere di questa Sezione, fornisce un significativo ausilio agli enti, se diligentemente rispettate le indicazioni ivi contenute, rappresentando al contempo un valido e utile parametro di controllo.

3. Si chiede di chiarire l'ammontare dell'eventuale contenzioso in essere e la sua valutazione in termini di significative probabilità di soccombere, ai fini dell'accantonamento all'apposito fondo contenzioso con apposita certificazione di congruità da parte dell'Organo di revisione. L'Ente si è limitato a comunicare che nel risultato di amministrazione 2018 ha effettuato un accantonamento al fondo contenzioso di 72.017,84 euro al capitolo 1058; l'Organo di revisione, a sua volta nel parere allegato al rendiconto 2018, attesta che tale fondo è stato "determinato secondo le modalità previste dal principio applicato alla contabilità finanziaria al punto 5.2 lett. h)". Detta asserzione si pone, tuttavia, in

frizione con quanto ulteriormente dichiarato dal Comune ossia che tale accantonamento è "uguale alla somma degli impegni conservati (residui + competenza)" rappresentati da 52.223,36 euro provenienti dal conto residui e 19.794,48 euro dalla competenza. Ne consegue che l'Ente avrebbe effettuato una contabilizzazione errata poiché il funzionamento di un accantonamento in bilancio comporta la previsione della relativa spesa, che, se al 31/12 non viene impegnata, confluisce nella parte accantonata del risultato di amministrazione. Pertanto, parrebbe che l'Ente abbia duplicato, sotto forma di accantonamento sul risultato di amministrazione, gli impegni già esistenti, e peraltro non è dato comprendere se ciò rappresenti il metodo utilizzato per la stima delle passività potenziali in discorso, tenuto conto dell'alea di soccombenza.

Ne deriva che il Comune è invitato a riferire in merito, illustrando le modalità di contabilizzazione seguite per l'accantonamento al fondo contenzioso nel corso dell'esercizio 2018 e oltre, fino all'esercizio 2021, chiarendo sinteticamente anche i presupposti giuridici per il mantenimento dei relativi residui passivi.

Per quanto attiene alla costituzione e alla quantificazione di detto fondo, è bene sottolineare che il formante normativo è rappresentato dal sottoparagrafo lett. h) del paragrafo 5.2. dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118 del 2011, ove è previsto che: *"nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere*

vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso.

In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio). In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio. In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione). L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti".

Ne consegue che sulla base dei principi espressi, la somma accantonata non può dare luogo ad alcun impegno di spesa e deve confluire nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenze, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza.

La Sezione ritiene, inoltre, di dover evidenziare che poiché si tratta di un fondo rischi 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 (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 14/2017/INPR contenente "*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*").

Pertanto, si richiama l'attenzione dell'Ente e dell'Organo di revisione sulla necessità di una verifica puntuale degli accantonamenti e dei vincoli, in ossequio alle disposizioni dettate dal legislatore, anche e in particolar modo al fine di garantire la veridicità e completezza delle poste di bilancio, che come sopra evidenziato incidono sulla effettività del risultato sostanziale di amministrazione.

4. Si chiede di chiarire la modalità di accantonamento al FCDE dal 2015 al 2018, precisando il metodo di valutazione prescelto nei vari esercizi ed i motivi della sua adozione con la relativa giustificazione per l'eventuale passaggio da un metodo all'altro. Anche in questo caso l'Ente ha trasmesso un prospetto, senza una relazione esplicativa di quanto richiesto. Riscontrato che l'organo di revisione nel parere allegato al rendiconto 2015 dichiara che per il calcolo dell'accantonamento al FCDE è stato seguito il metodo semplificato, la Sezione osserva che anche dalla tabella depositata si evince che nel 2015 è stato utilizzato il metodo semplificato di cui al punto 3.3 del principio contabile applicato 4/2

allegato al d.lgs. n. 118/2011, inoltre, alla quota accantonata sul risultato di amministrazione all'1/01/2015 pari a 1.679.668,49 euro, è stata aggiunta la quota stanziata definitivamente nel bilancio di previsione 2015 pari a 78.781,39 euro, determinando un accantonamento complessivo al 31/12/2015 di 1.758.449,88 euro. Considerata la già rilevata carenza di chiarimenti in merito a quanto richiesto in sede istruttoria, la Sezione evidenzia che anche nella sezione amministrazione trasparente del sito web istituzionale dell'Ente non è presente alcun documento che espliciti il metodo di calcolo dell'accantonamento al FCDE per l'esercizio 2016, mentre in riferimento all'esercizio 2017 si osserva che l'Organo di revisione, nel parere allegato al rendiconto, dichiara di aver verificato il rispetto da parte dell'Ente del principio contabile 4/2 punto 3.3 per la determinazione dell'accantonamento con il metodo ordinario per un ammontare complessivo pari a 1.782.181,75 euro, come risulta anche dal relativo prospetto allegato al rendiconto. Con riguardo al 2018, l'Organo di revisione certifica l'utilizzo del metodo semplificato per la determinazione del FCDE di 1.625.356,23 euro, pari al FCDE accantonato nel risultato di amministrazione all'01/01 in assenza di previsioni di bilancio a tale titolo.

Da quanto ricostruito si rileva la difformità fra la quota accantonata al 31/12/2017, pari a 1.782.181,75 euro, e quella accantonata all'01/01/2018, pari a 1.625.356,23 euro, base di riferimento per la determinazione del FCDE al 31/12/2018 con il metodo semplificato senza previsioni di bilancio a tale titolo.

Concludendo, il Comune di S. Anna Arresi, nella tabella depositata per gli esercizi dal 2016 al 2018 riporta i valori presenti, rispettivamente, nel punto g) "*totale dei crediti*" e nel punto h) "*FCDE*" del prospetto di determinazione dell'accantonamento del FCDE allegato al rendiconto di esercizio, senza peraltro specificare il metodo di calcolo e i criteri utilizzati per la svalutazione dei crediti.

Ne deriva che l'Ente è invitato a riferire in merito con una relazione illustrativa del metodo di calcolo e dei criteri utilizzati per la svalutazione

dei crediti e la determinazione del FCDE per gli esercizi dal 2016 al 2018.

La Sezione richiama, altresì, l'Amministrazione ad attenersi scrupolosamente all'applicazione dei principi contabili nella determinazione del FCDE da stanziare nel bilancio di previsione e da accantonare in sede di rendiconto, con particolare riguardo alla necessaria svalutazione delle risorse afferenti il titolo 1° e 3° delle entrate, tenendo conto di quanto stabilisce il principio contabile di cui al punto 3 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 per cui *"fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione"*, posto, che come emerge dallo sviluppo delle analisi effettuate da questa Sezione, la quota disponibile del risultato di amministrazione del Comune di S. Anna Arresi risulta sempre negativa nell'arco temporale degli esercizi esaminati, ossia 2015/2021.

5. Si chiede l'evidenza contabile dell'avvenuta percezione dell'anticipazione di liquidità ai sensi del d.l. 35/2013, giustificando l'affermazione contenuta nella relazione sulla gestione 2015, per la quale *"Nel FCDE è confluita l'anticipazione di liquidità di cui al D.L. 35/2013 e successivo D.L. 66/2014, e non nell'avanzo vincolato come previsto dall'art. 2, comma 6, del D.L. 78/2015 al fine di salvaguardare il principio in base al quale tali risorse non possono essere direttamente finalizzate a finanziare nuova spesa"*.

La Sezione ritiene di dover fin da subito evidenziare che la problematica riguardante *"il non consentire alle risorse derivanti dall'anticipazione di liquidità di finanziare nuove spese, in quanto finalizzate al pagamento di spese che hanno già avuto copertura finanziaria"* (v. Sezione delle Autonomie deliberazione n. 19/SEZAUT/2014/QMIG, e Corte cost. sentenza n. 181/2015), per cui è stata

introdotta un'apposita posta di accantonamento sul risultato di amministrazione denominata FAL (fondo anticipazioni di liquidità), involge, nel suo sviluppo, anche la disposizione legislativa che consentiva di accantonare il FAL a FCDE. Difatti, sul punto occorre ricordare che la Corte costituzionale, con sentenza n. 4/2020, ha pronunciato l'incostituzionalità dell'art. 2, comma 6, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78 che consentiva di utilizzare il FAL per finanziare il FCDE con conseguente cancellazione del FAL stesso dalla composizione del risultato di amministrazione. Conseguentemente, tutti gli enti locali che avevano usufruito della facoltà concessa dalla norma dichiarata incostituzionale hanno dovuto ricostituire, a decorrere di fatto dall'esercizio 2019, il FAL con apposito accantonamento nel risultato di amministrazione. Ciò ha comportato l'emersione, in numerosi enti locali, di ulteriori quote di disavanzo di amministrazione. Il legislatore, con l'art. 39-ter del d.l. n. 162 del 2019, (introdotto nella fase di conversione con modificazioni nella legge 28 febbraio 2020 n. 8) ha provato a disciplinare le conseguenze derivanti dalla predetta pronuncia del Giudice delle leggi, disponendo che in sede di approvazione del rendiconto 2019 gli enti locali avrebbero dovuto accantonare per intero il fondo anticipazione di liquidità nel risultato di amministrazione, fornendo indicazioni sulle modalità di contabilizzazione nel bilancio di previsione 2020-2022 e nei successivi e introducendo, altresì, un meccanismo di ripiano del disavanzo derivante dalla corretta contabilizzazione del FAL, secondo cui *"l'eventuale peggioramento del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente, per un importo non superiore all'incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità effettuato in sede di rendiconto 2019, è ripianato annualmente, a decorrere dall'anno 2020, per un importo pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata nel corso dell'esercizio"*.

Successivamente, con la sentenza 29 aprile 2021 n. 80, la Corte costituzionale ha dichiarato incostituzionali anche i commi 2 e 3 dell'art. 39 ter del d.l. 162/2019, con

la conseguenza che l'eventuale disavanzo derivante dalla ricostituzione del FAL debba venire finanziato per le vie ordinarie. La vicenda della corretta contabilizzazione e dell'orizzonte temporale del ripiano del cosiddetto disavanzo da FAL, peraltro, ha avuto ulteriori sviluppi poiché, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 80 citata, il legislatore è intervenuto con l'articolo 52 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, mettendo a disposizione degli enti locali un fondo per la compartecipazione dello Stato ai disavanzi da FAL emersi per opera delle disposizioni agevolatrici recate dal predetto articolo 39-ter dl 162/2019, e introducendo, a partire dal 2021, un nuovo meccanismo di ripiano, di durata decennale, dei disavanzi in questione correlati alla parziale dichiarazione d'incostituzionalità del medesimo articolo 39-ter del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162.

La problematica riguardante il disavanzo derivante dall'appostamento del FAL nel risultato di amministrazione a partire dall'esercizio 2019 sarà esaminata nella parte della deliberazione dedicata all'analisi delle principali grandezze del rendiconto della gestione 2019, 2020 e 2021, mentre in questo punto si prosegue nella ricostruzione della situazione finanziaria dell'Ente, rilevando fin da subito una situazione di non particolare chiarezza in punto di evidenza contabile dell'anticipazione di liquidità nella parte spesa, in ragione dello schema sintetico di rendiconto, pre-armonizzazione. La Sezione ritiene utile rammentare che di recente la Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 8/SEZAUT/2022/QMIG ha avuto modo di precisare che *"le anticipazioni di liquidità si differenziano da quelle di tesoreria, qualificabili come operazioni di breve periodo, che traggono origine da un contratto di apertura di credito nel quale è garantito un affidamento rotativo ordinario. Le anticipazioni di cassa sono attivabili per sopperire a una momentanea carenza di liquidità e si estinguono con i primi introiti, senza necessità di reperire risorse*

aggiuntive. Queste particolari connotazioni trovano sintesi, sul piano sostanziale, nella constatazione che le anticipazioni di liquidità svolgono la funzione di trasformare lo stock di debiti commerciali dell'ente contabilizzati nei residui passivi, ma anche nei debiti fuori bilancio, in un solo debito (o più) verso la CDP. Si tratta di una permutazione patrimoniale che potrebbe per certi versi essere assimilabile ad una cartolarizzazione di debiti, accompagnata da particolari garanzie.....In sostanza il meccanismo "sblocca debiti", oggetto di specifiche iniziative normative, finalizzate alla ripresa dell'economia con l'immissione di liquidità nel sistema attraverso gli enti territoriali e sostanzialmente, in favore delle imprese titolari di crediti in sofferenza, costituisce anche una potente spinta all'avvio del percorso di risanamento strutturale e di recupero degli equilibri".

Nella risposta in atti l'Ente ha confermato di aver attivato l'anticipazione di liquidità nel corso del 2014, ai sensi degli artt. 31 e 32 del d. l. n.66/2014, contabilizzandola al titolo V dell'entrata relativo all'accensione di prestiti e al titolo III della spesa per rimborso prestiti (secondo le indicazioni del Mef nota del 7/5/2013), senza, tuttavia, specificarne l'ammontare. Nello stesso punto della risposta, inoltre, sembra che l'Ente non abbia interpretato correttamente il rilievo mosso in sede istruttoria in riferimento alla circostanza per cui il Comune ha effettuato due volte il riaccertamento straordinario dei residui all'1/01/2015, ai sensi dell'art. 3, comma 7, del d.lgs. n.118/2011, convincendosi erroneamente che venisse richiesta la riedizione dell'attività di riaccertamento. La Sezione, pertanto, reputa necessario rilevare, nel corpo della presente deliberazione, che l'Ente con la delibera della Giunta comunale n. 33 del 30 aprile 2015 aveva effettuato un primo riaccertamento straordinario per poi eseguirne un secondo, asseverato anche questo dall'organo di revisione (verbale n. 6 del 31 luglio 2015), con la delibera n. 44 del 25 giugno 2015, nella quale viene precisato che la prima delibera "si deve intendere integralmente riscritta". Sul punto della possibilità di ripetere le operazioni di riaccertamento

straordinario è bene ricordare che la Sezione delle Autonomie, nell'ambito delle indicazioni fornite per l'attuazione della contabilità armonizzata, ha emesso le "*Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle regioni e degli enti locali (d.lgs n. 118/2011, integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014)*", approvate con deliberazione n. 4/2015. In tale sede ha precisato che il riaccertamento straordinario dei residui costituisce un adempimento unico ed irripetibile che segna il passaggio tra il vecchio e il nuovo sistema contabile e di conseguenza le successive operazioni di riaccertamento dei residui devono essere attuate in via ordinaria. Questa affermazione tiene conto del fatto che l'operazione di riaccertamento straordinario ha la precipua finalità di allineare la gestione dei residui ai nuovi principi contabili e costituisce un punto di partenza che deve segnare con certezza l'avvio del nuovo sistema. Ne deriva che il comportamento tenuto dall'Ente nello svolgere l'attività di riaccertamento straordinario dei residui ai sensi dell'art. 3, comma 7, del d.lgs. n.118/2011 non risulta conforme alla prescrizione di legge, come anche interpretata dalla Sezione delle Autonomie.

Ritornando al rilievo riguardante la richiesta di evidenza contabile dell'anticipazione di liquidità, non prodotta dal Comune, la Sezione ha effettuato, sui documenti contabili disponibili, le rilevazioni che di seguito si illustrano.

Dall'analisi del conto del bilancio 2014, acquisito nella piattaforma Sirtel, si evince che l'Ente ha attivato un'anticipazione di "cassa" al titolo V, cat. 1, dell'entrata e al titolo III servizio 3. codice di bilancio 3010301 della spesa, per un importo accertato, incassato e impegnato di 26.074,11 euro, mentre non risultano pagamenti in conto competenza a tale titolo. Pertanto, si rileva che il Comune di S. Anna Arresi non è riuscito a garantire il rimborso dell'anticipazione di 26.074,11 euro entro la fine dell'esercizio 2014.

Nella relazione al rendiconto per l'esercizio 2014 (pag. 66) l'Ente dichiara di aver autorizzato, con la delibera della Giunta comunale n. 125 del 9/12/2013, il ricorso

all'anticipazione di tesoreria per 900.000 euro ai sensi dell'art. 222 e 195 del TUEL, elevata con la successiva deliberazione della Giunta comunale n. 40 del 20/05/2014 a 1.600.000,00 euro. Alla chiusura dell'esercizio si è dovuto procedere ad accertare al Titolo V, cat. 1, la quota di anticipazione che al 31/12/2014 l'Ente non ha potuto reintegrare pari a 26.074,11 euro. Non si evince l'ammontare complessivo dell'anticipazione utilizzata nel 2014 considerato che era stato utilizzato un importo più elevato.

Un'altra anticipazione 2014 risulta registrata al titolo V, cat. 3, dell'entrata, nell'ambito delle assunzioni di mutui e prestiti, con un accertamento e incasso in conto competenza di 792.546,14 euro, mentre nella parte spesa al titolo III, serv. 3, codice di bilancio 3010303 "*Rimborso di quota di capitale di mutui e prestiti*" risulta un impegno complessivo di 1.039.369,78 euro e pagamenti per 235.580,12 euro, con un residuo da pagare pari a 803.789,66 euro, mentre accertamenti e riscossioni relative all'anticipazione sono pari a 792.546,14 euro con una differenza di 246.823,24 euro fra impegni e accertamenti (la quota di rimborso mutui e prestiti in conto capitale ammonta a 235.580,12 euro, inferiore di 11.243,52 euro rispetto alla differenza tra l'accertamento dell'anticipazione e il residuo passivo di cui sopra).

Per l'esercizio 2015 non risultava essere presente il rendiconto nella piattaforma Sirtel, pertanto, i dati sono stati prelevati dai documenti presenti nel sito istituzionale dell'Ente. In particolare, è stata rilevata un'anticipazione di tesoreria al titolo V categoria 1 dell'entrata e al titolo III servizio 3 della spesa, per un importo accertato, incassato e impegnato di 4.593.759,52 euro, mentre dal lato dei pagamenti è stata rimborsata in conto residui l'anticipazione non chiusa al 31/12/2014 di 26.074,11 euro e in conto competenza a tale titolo risultano pagamenti per 3.707.992,27 euro, non riuscendo a rimborsare la quota di anticipazione 2015 pari a 885.767,25. Pertanto, il Comune non è riuscito a garantire né il rimborso totale dell'anticipazione 2015 entro la fine dell'esercizio per 885.767,25 euro (dato da 4.593.759,52 euro

meno 3.707.992,27 euro), né la quota dell'anticipazione 2014 registrata in entrata e spesa, relativa ai rimborsi di capitale per mutui e prestiti come sopra evidenziato. Si precisa che nella parte spesa del conto del bilancio 2015, al titolo III servizio 03, codice 3010303 "Rimborso di quota capitale di mutui e prestiti" risultano eliminati residui passivi per 719.414,01 euro, presumibilmente riferiti all'anticipazione di liquidità. Detta presunzione, **su cui l'Ente è comunque invitato a riferire**, si fonda sulla considerazione che nel 2015 il Comune ha provveduto ad effettuare il riaccertamento straordinario dei residui, con la criticità sopra rilevata, e ben doveva cancellare il già menzionato residuo passivo per sterilizzare nel risultato di amministrazione, in apposito accantonamento, la quota dell'anticipazione di liquidità ancora da rimborsare.

Ne consegue che il Comune, alla luce dell'estrapolazione delle poste contabili effettuata da questa Sezione, è invitato a chiarire, con appropriata evidenza contabile accompagnata da una relazione esplicativa, quali si riferiscono all'anticipazione di liquidità.

Anche per l'esercizio 2016 i dati sono stati acquisiti dai documenti presenti nel sito istituzionale dell'Ente. In particolare, nella gestione in conto competenza risulta un'anticipazione di tesoreria al titolo VII dell'entrata e al titolo V, missione 60, della spesa per un importo accertato / incassato e impegnato / pagato di 3.098.024,87 euro, mentre nella gestione in conto residui, dal lato dei pagamenti, è stata rimborsata l'anticipazione non chiusa al 31/12/2015 di 885.767,25 euro. Quindi, il Comune è riuscito a garantire il rimborso totale dell'anticipazione 2016 e la residua quota 2015 ancora da rimborsare entro la fine dell'esercizio 2016.

Dall'analisi del conto del bilancio 2017, non risulta autorizzata alcuna anticipazione di tesoreria e di liquidità, mentre è stato riscontrato un accantonamento nel risultato di amministrazione al Fondo anticipazioni di liquidità d.l. n.35/2013 di 238.989,67 euro. **Ne discende che il Comune è invitato a produrre, in forma sintetica e**

con relazione esplicativa, l'evidenza delle scritture contabili connesse all'anticipazione di liquidità attivata, specificando se si tratta di nuova anticipazione di liquidità richiesta nel corso del 2017 (per la quale, tuttavia, non risulterebbe alcuna posta in entrata e in spesa del conto del bilancio), o dell'accantonamento della quota residua dell'anticipazione di liquidità attivata nel 2014 e ancora da rimborsare. In tale ultimo caso, è necessario che il Comune precisi l'ammontare dell'anticipazione richiesta e le quote di ammortamento pagate fino al 2017, considerato che ha comunicato di aver attivato una anticipazione di liquidità nell'esercizio 2014 senza fornire ulteriori chiarimenti.

Nel risultato di amministrazione **2018** risulta presente un accantonamento di 144.172,44 euro a titolo di Fondo anticipazioni liquidità d.l. 35/2013.

In conclusione, dall'analisi sopra esposta si evidenziano le problematiche legate alla verifica della regolarità delle scritture contabili connesse all'anticipazione di liquidità, sia in ragione del fatto che la versione del conto del bilancio in utilizzo per gli esercizi considerati è sintetico e non permette un'analisi per capitoli, sia per le criticità sopra evidenziate. Inoltre, l'Ente non è riuscito a rimborsare entro l'esercizio l'anticipazione di tesoreria attivata nel 2014 e nel 2015 chiudendole nel corso del 2016.

Pertanto, al fine di verificare le modalità di sterilizzazione dell'anticipazione di liquidità nel prospetto di composizione del risultato di amministrazione per gli esercizi 2017 e 2018, si ribadisce la necessità di acquisire un'adeguata relazione, che specifichi nel dettaglio sia l'ammontare complessivo dell'anticipazione di liquidità richiesta, sia i movimenti contabili relativi alle annualità sopra evidenziate. Si deve, infatti, evidenziare che la risposta fornita dall'Ente sull'anticipazione di liquidità è risultata oltremodo sintetica e incompleta.

6. Si chiede un prospetto relativo al fondo pluriennale vincolato sulla composizione per missioni e programmi per gli esercizi dal 2015 al 2018, finalizzato a giustificare le incongruenze rilevate.

L'Ente non ha allegato il prospetto di determinazione del FPV per il 2015. Con riguardo all'incongruenza tra il valore del FPV finale di spesa 2015 (935.805,09 euro di cui 871.877,79 euro di parte corrente e 63.927,30 di parte capitale come certificato anche dall'organo di revisione nel proprio parere al rendiconto 2015) con quello risultante dalla delibera della Giunta comunale n. 39/2016 (1.534.035,40 euro), l'Ente comunica che in quest'ultima è stato inglobato il FPV costituito in sede di riaccertamento straordinario, pari a 598.230,31 euro. Al riguardo si osserva che il FPV al 31/12/2015 deve rappresentare l'evoluzione del fondo nel corso dell'anno partendo dal suo valore iniziale all'01/01, diminuito dalla copertura finanziaria delle spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio di competenza e dalle economie di impegno da riaccertamento ordinario e aumentato dalle spese, coperte con il FPV, impegnate nell'esercizio di competenza con imputazione agli esercizi successivi. Ne deriva che la spiegazione fornita dall'Ente desta perplessità anche tenuto conto che la rappresentazione del valore del già menzionato fondo deve essere coerente con il contenuto della citata delibera.

Si precisa, inoltre, che il valore finale del FPV in parte spesa al 31/12 viene determinato dall'evoluzione delle reimputazioni nel corso dell'esercizio, a seguito di una loro precisa valutazione in base ai cronoprogrammi propedeutici al riaccertamento ordinario dei residui.

Nel prospetto allegato al conto del bilancio 2016, il valore del FPV all'1/1/2016 è di 941.082,24 euro (anziché quello riportato in spesa al 31/12/2015 di 935.805,09 euro), l'Ente al fine della "conciliazione" dei due valori elenca delle poste di bilancio distinte per missioni e programmi per un totale pari alla relativa differenza (5.277,15

euro = 941.082,24 euro - 935.805,09 euro), derivanti principalmente da impegni pluriennali 2016 reimputati in parte al 2017.

Questo chiarimento non permette il superamento delle incongruenze sopra rilevate.

Inoltre, ai fini della "conciliazione" dei due diversi valori del FPV risultanti in parte spesa del rendiconto al 31/12/2016 (di 1.851.765,73 euro) e in parte entrata all'1/01/2017 del prospetto per missioni e programmi del FPV 2017 (di 1.926.814,01 euro), l'Ente elenca delle poste di bilancio distinte per macro aggregati che riportano impegni pluriennali 2017 reimputati al 2018.

Anche questo chiarimento non permette il superamento delle incongruenze sopra rilevate.

La Sezione, considerato che le scritture contabili in punto di FPV devono esporre una esatta corrispondenza e una continuità di valori, ritiene necessario un chiarimento, con relazione illustrativa, in merito alle modalità di contabilizzazione del FPV, distinto in parte corrente e in parte capitale, e alla sua evoluzione dall'1/01/2015 al 31/12/2018. Si ravvisa, inoltre, la necessità di adeguare i documenti ai principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011, i quali prevedono che il FPV di spesa dell'anno "n" deve coincidere con il FPV parte entrata dell'anno "n+1", e garantire la congruenza tra i vari allegati al rendiconto, tra i quali il menzionato prospetto per missioni e programmi del FPV, nonché i valori a rendiconto trasmessi nel portale del BDAP.

Tenuto conto che il fondo assolve la funzione di garantire l'adempimento di obbligazioni «legittimamente assunte e in origine dotate di piena copertura finanziaria» (Corte cost. sentenza n. 247/2017), la Sezione raccomanda all'Ente di valutare correttamente la determinazione del FPV a decorrere dai prossimi esercizi, prestando attenzione all'applicazione del principio della

"competenza finanziaria potenziata" e, conseguentemente, della condizione dell'esigibilità, di cui al punto 5.4 del principio contabile applicato della contabilità finanziaria di cui al d.lgs. 118/2011, e dei principi generali e postulati di trasparenza, attendibilità e veridicità.

La Sezione, prosegue con l'analisi delle principali grandezze del rendiconto della gestione 2019 (approvato con la delibera consiliare n. 19 dell'11/09/2020), del rendiconto della gestione 2020 (approvato con la delibera consiliare n. 25 del 17/11/2021) e del rendiconto della gestione 2021 (approvato con la delibera consiliare n. 15 del 16/09/2022), come pubblicati nella sezione "Amministrazione trasparente" del sito web istituzionale del Comune, congiuntamente ai relativi questionari inoltrati sulla piattaforma Con.te dal Revisore dei conti, con particolare riguardo agli aspetti che hanno originato maggiori criticità e incongruenze negli esercizi precedenti.

Al fine di verificarne la relativa congruità, si pongono a confronto i principali valori contabili riportati dal 31/12/2014 al 31/12/2021 dei rendiconti della gestione, come evidenziati nel prospetto sotto riportato.

Tabella 1 – Evoluzione della situazione finanziaria 2014/2021

Descrizione	31/12/2014	01/01/2015 (II° riaccertamento straordinario)	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017	31/12/2018	31/12/2019	31/12/2020	31/12/2021
FPV per spese correnti entrata (bilancio di previsione)		-		940.079,18	833.780,52	307.337,45	561.201,77	455.506,13	681.922,58
FPV per spese in conto capitale entrata (bilancio di previsione)		598.230,31	598.230,31	1.197.034,81	1.017.985,21	76.963,49	280.007,95	192.874,00	355.556,83
Totale FPV entrata		598.230,31	598.230,31	2.137.113,99	1.851.765,73	384.300,94	841.209,72	648.380,13	1.037.479,41
FPV per spese correnti spesa da rendiconto		1.070.828,73	871.877,79	833.780,52	307.337,45	561.201,77	455.506,13	681.922,58	757.864,52
FPV per spese in conto capitale spesa da rendiconto			63.927,30	1.017.985,21	76.963,49	280.007,95	192.874,00	355.556,83	1.202.549,28
Totale FPV spesa		1.070.828,73	935.805,09	1.851.765,73	384.300,94	841.209,72	648.380,13	1.037.479,41	1.960.413,80
FPV di spesa da prospetto FPV			941.082,24					648.380,13	1.960.413,80
Fondo cassa iniziale	44.194,78	1.186,02	1.186,02	1.186,02	1.350.561,60			3.219.233,48	3.299.573,65
Fondo di cassa finale	1.186,02		1.186,02	1.350.561,60	1.373.060,63	1.925.295,35	3.219.233,48	3.299.573,65	3.682.400,59
Residui attivi iniziali	11.290.851,96		893.585,04	8.555.964,33	4.312.436,51	4.071.937,27	4.248.810,77	4.905.889,85	9.534.734,20
Residui attivi dalla competenza	2.134.491,41		8.457.470,92	1.059.232,01	1.644.234,84	1.456.814,71	1.910.333,44	5.576.776,19	1.591.739,06
Residui attivi dai residui	8.316.615,32		98.493,41	3.253.204,50	2.427.702,43	2.791.996,06	2.995.556,41	3.957.958,01	8.162.432,62
Totale residui attivi finali	10.451.106,73	-	8.555.964,33	4.312.436,51	4.071.937,27	4.248.810,77	4.905.889,85	9.534.734,20	9.754.171,68
<i>Totale residui attivi eliminati e reimputati in riacc.to straordinario (che non appaiono nel totale de residui attivi all'1/01)</i>			9.557.521,69						
<i>Totale residui attivi eliminati in riacc.to ordinario</i>			5.495,19	2.869.739,68	462.611,13	16.383,51	49.208,82	149.497,18	168.380,53
Residui passivi iniziali	11.210.279,06		2.501.847,84	6.888.906,41	3.479.134,58	3.773.277,09	3.554.148,31	5.006.629,32	8.054.641,59
Residui passivi dalla competenza	2.931.103,80		6.701.901,30	1.950.861,99	2.573.031,65	1.316.569,63	2.501.548,04	5.564.497,31	1.656.159,82
Residui passivi dai residui	7.380.707,94		187.005,11	1.528.272,59	1.200.245,44	2.237.588,68	2.505.081,28	2.490.144,28	5.780.067,56

Totale residui passivi finali	10.311.811,74	-	6.888.906,41	3.479.134,58	3.773.277,09	3.554.158,31	5.006.629,32	8.054.641,59	7.436.227,38
<i>Totale residui passivi eliminati e reimputati in riacc.to straordinario (che non appaiono nel totale de residui passivi all'1/01)</i>			7.809.963,90						
<i>Totale residui passivi eliminati in riacc.to ordinario</i>			722.666,30	2.851.111,78	498.678,92	130.806,78	160.709,55	29.373,97	376.045,76
Riscossioni in conto residui	2.835.081,69		789.596,44	2.433.020,15	1.422.122,95	1.263.557,70	1.204.045,54	798.434,66	1.203.921,05
Riscossioni in conto competenza	3.912.236,84		11.380.393,56	13.403.041,88	7.444.816,49	5.072.422,58	5.947.953,41	5.282.310,57	4.571.587,34
Totale riscossioni	6.747.318,53	-	12.169.990,00	15.836.062,03	8.866.939,44	6.335.980,28	7.151.998,95	6.080.745,23	5.775.508,39
Totale accertamenti	6.046.728,25		19.837.864,48	14.462.273,89	9.089.051,33	6.529.237,29	7.858.286,85	10.859.086,76	6.163.326,40
Pagamenti in conto residui	3.676.920,54		1.592.176,43	2.509.522,04	1.780.210,22	1.404.881,63	888.367,48	2.487.111,07	1.898.528,27
Pagamenti in conto competenza	3.069.211,97		10.577.813,57	11.977.164,41	7.064.230,19	4.378.863,93	4.969.693,34	3.513.293,99	3.494.153,18
Totale pagamenti	6.746.132,51	-	12.169.990,00	14.486.686,45	8.844.440,41	5.783.745,56	5.858.060,82	6.000.405,06	5.392.681,45
Totale impegni	6.000.315,77		17.279.714,87	13.928.026,40	9.637.261,84	5.695.433,56	7.471.241,38	9.077.791,30	5.150.313,00
Utilizzo avanzo di amministrazione				-	-	15.097,57	132.341,76	616.499,27	573.817,28
Risultato di amministrazione prima degli accantonamenti e dei vincoli	140.481,48	- 2.205.307,09	732.438,85	332.097,80	1.287.419,87	1.778.738,09	2.470.113,88	3.742.186,85	4.039.931,09
FCDE		1.679.668,49	1.758.449,88	1.149.101,84	1.782.181,75	1.625.356,23	1.881.364,50	2.832.789,38	2.660.034,13
<i>Totale crediti svalutati</i>		1.640.038,25		4.170.734,42	3.942.236,73	4.047.333,21	4.757.608,32	9.370.559,84	9.592.263,32
<i>% di copertura</i>				27,55%	45,21%	40,16%	39,54%	30,23%	28%
Acc.to al Fondo anticipazione di liquidità					238.989,67	144.172,44	616.225,67	579.404,52	542.049,32
Acc.to al Fondo contenzioso					52.223,36	72.017,84	80.017,84	88.017,84	99.517,84
Altri accantonamenti				155.104,88	16.529,29	773,25	18.982,11	20.532,11	293.082,34
Totale accantonamenti			1.758.449,88	1.304.206,72	2.089.924,07	1.842.319,76	2.596.590,12	3.520.743,85	3.594.683,63

Totale quote vincolate	140.481,48	49.493,50	62.597,76	64.407,26	77.460,60	100.302,15	101.998,58	350.088,80	636.179,36
Parte destinata agli investimenti			30.272,56	30.272,56	30.272,56	45.823,97	291.446,69	402.970,43	46.371,43
Risultato di amministrazione dopo degli accantonamenti e dei vincoli - quota disponibile	-	- 3.934.469,08	- 1.118.881,35	- 1.066.788,74	- 910.237,36	- 209.707,79	- 519.921,51	-531.616,23	- 237.303,33
Peggioramento/miglioramento del disavanzo rispetto all'esercizio precedente			2.815.587,73	52.092,61	156.551,38	700.529,57	- 310.213,72	- 11.694,72	294.312,90
Ripiano disavanzo di amministrazione:							-	-	
a) Utilizzo avanzo tecnico corrente 2016 e 2017		2.371.691,91							
b) ripiano disavanzo straordinario in quote costanti di 52.092,57 euro per 30 anni (2015/2044)		1.562.777,12	52.092,57	52.092,57	52.092,57	52.092,57	Non presente nel consuntivo	52.092,57	52.092,57
c) Ripiano maggiore disavanzo derivante da FAL - art.39-ter, comma 2 del D.L.162/2019								36.821,15	
Quota disavanzo da riappostamento del FAL da ripianare in 10 anni a decorrere dal 2021								325.485,14	32.548,51
Disavanzo atteso							- 157.615,22	- 431.007,79	
Maggiore disavanzo accertato da ripianare in massimo tre anni ai sensi dell'art. 188 del TUEL							- 47.868,28	-100.608,44	33.536,15
Maggiore disavanzo da accantonamento al FAL pari all'incremento dell'acc.to rispetto all'esercizio precedente							- 472.053,23		
Differenza non ripianata del disavanzo di amministrazione		-	-	-	-	-			
Anticipazione di liquidità di competenza non rimborsata entro il 31/12			885.767,25						
Anticipazione di liquidità a residui ancora da rimborsare al 31/12									
Anticipazione di tesoreria accertamenti			4.593.759,52	3.098.024,87					-
Anticipazione di tesoreria impegni			4.593.759,52	3.098.024,87					-

Servizi per conto terzi - Accertamenti/previsioni	468.747,68	11.177.097,66	3.050.009,70	5.709.397,27	3.696.527,80	1.007.516,42	606.500,98	556.349,60	512.940,31
Servizi per conto terzi - Impegni/previsioni	469.682,48	11.177.097,66	3.023.948,70	5.742.764,30	3.696.527,80	1.007.516,42	606.500,98	556.349,60	512.940,31
Differenze partite di giro tra accertamenti/impegni previsioni finali E/U	- 934,80	-	26.061,00	- 33.367,03	-	-	-	-	-

Fonte dati: elaborazione Corte dei conti su dati dei rendiconti della gestione 2014/2021

Con riguardo all'esercizio 2019 e 2020, si evidenzia la coerenza del FPV in entrata con quello indicato nella parte spesa al 31/12 dell'esercizio precedente.

Infatti, nel rendiconto della gestione per il 2019 il FPV di entrata è pari a 841.209,72 euro (di cui 561.201,77 euro di parte corrente e 280.007,95 euro di parte capitale) in coerenza con il FPV di spesa al 31/12/2018 e il FPV di entrata al all'1/01/2020, pari a 648.380,13 euro è equivalente al FPV di spesa al 31/12/2019.

Dall'esame della composizione per missioni e programmi del FPV 2019 si rileva che il FPV iniziale è rappresentato da spese impegnate negli esercizi precedenti imputate all'esercizio 2019 e coperte con il FPV per 680.274,88 euro, da economie di impegno (economie determinate in sede di riaccertamento ordinario dei residui, con riguardo a spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio di competenza con copertura del fondo) per 14.619,75 euro, e 146.315,09 euro di differenza rappresentano quote di FPV al 31/12/2018 rinviate agli esercizi successivi al 2019, in misura pari al 17% del FPV iniziale. A tale ultima quota di FPV si aggiungono 502.065,04 euro di spese impegnate nel corso del 2019 con imputazione all'esercizio successivo, determinando un FPV di spesa finale 2019 di complessivi 648.380,13 euro, di cui 455.506,13 euro di parte corrente e 192.874,00 euro di parte capitale. Da quanto sopra si evince che il FPV finale di spesa subisce una riduzione rispetto all'esercizio precedente, con una buona realizzazione nell'esercizio di imputazione successivo, ma con il formarsi di ulteriori quote dalla competenza.

Per il 2020, nel prospetto sulla composizione per missioni e programmi del FPV, si rileva che del FPV iniziale, pari a 648.380,13 euro, 647.355,33 euro sono rappresentate da spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio 2020 e coperte dal fondo pluriennale vincolato, 1.024,80 euro costituiscono una quota del FPV al 31/12 dell'esercizio 2019 rinviata all'esercizio 2021 e successivi. A tale ultima quota di FPV si aggiungono 1.036.454,61 euro di spese impegnate

nell'esercizio 2020 con imputazione all'esercizio 2021 e coperte dal fondo pluriennale vincolato e un FPV di spesa finale pari a 1.037.479,41 euro, di cui 681.922,58 euro di parte corrente e 355.556,83 euro di parte capitale.

Per l'esercizio 2021 si conferma la coerenza del FPV in entrata indicato nella parte spesa al 31/12 dell'esercizio precedente (1.037.479,41euro).

Per il 2021, nel prospetto sulla composizione per missioni e programmi del FPV, si rileva che del FPV iniziale, pari a 1.037.479,41 euro, 570.111,89 euro sono rappresentate da spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio 2021 e coperte dal fondo pluriennale vincolato, 62.747,82 euro sono relativi alle c.d. "economie di impegno", 404.619,70 euro costituiscono una quota del FPV al 31 dicembre dell'esercizio 2020 rinviata all'esercizio 2021 e successivi. A tale ultima quota di FPV si aggiungono 1.555.794,10 euro di spese impegnate nell'esercizio 2021 con imputazione all'esercizio 2022 e seguenti, coperte dal fondo pluriennale vincolato che determina un FPV di spesa finale pari a 1.960.413,80 euro, di cui 757.864,52 euro di parte corrente e 1.202.549,28 euro di parte capitale.

A garanzia del rispetto del principio contabile 4/2 allegato al d.lgs. n. 118/2011, in merito alle regole di imputazione secondo il criterio dell'esigibilità delle poste di bilancio, la Sezione invita l'Ente a verificare costantemente la presenza di adeguati cronoprogrammi alla base delle procedure di imputazione delle voci di bilancio, al fine di evitare lo spostamento nel tempo di crediti e debiti non più esigibili e la formazione di un risultato di amministrazione non veritiero.

Si deve, inoltre, osservare che, considerate le incongruenze sopra rilevate e illustrate in merito alla mancata coincidenza nelle annualità sopra riportate dell'FPV al 1/1 parte entrata con il FPV al 31/12 parte spesa dell'esercizio precedente (in particolare esercizi 2016/2017), si desume che il principio

contabile non sia stato rispettato in modo rigoroso nella determinazione del FPV in entrata e spesa.

Con riguardo al bilancio di cassa, dalla relazione sulla gestione 2019 e 2020, si rileva l'incremento del fondo cassa; infatti, si passa da un fondo cassa finale 2018 di 1.925.295,35 euro, di cui oltre il 61% risulta vincolato ai sensi dell'art 209, comma 3 bis, del d.lgs. n. 267/2000, ad un fondo cassa finale al 31/12/2020 di 3.299.573,65 euro, di cui 1.770.737,78 euro con vincolo, pari al 53,66%. Tale incremento risulta significativo, anche alla luce del fatto che l'Ente non ha fatto ricorso all'anticipazione di tesoreria nel corso degli esercizi 2019 e 2020 e grazie ad un incremento delle riscossioni in conto competenza, superiore a quello registrato nei pagamenti.

La Sezione si riserva, comunque, di effettuare approfondimenti sull'impatto nel bilancio dell'Ente, e dunque anche sulla cassa vincolata, delle risorse finanziarie assegnate per l'emergenza sanitaria da Covid-19 (in particolare con dl. n. 18/2020, n. 34/2020 e n. 104/2020 cosiddetto fondone).

Anche al 31/12 2021, il fondo cassa finale ha avuto un incremento, infatti, dalle risultanze del conto di bilancio il saldo è pari a 3.682.400,59 euro (+382.826,94 euro) rispetto a quello iniziale (3.299.573,65 euro). La quota vincolata di tale fondo cassa al 31 dicembre 2021 ammonta a 1.786.631,45 euro, pari al 54,14% del saldo finale.

Nel 2019, continua a registrarsi un **basso tasso di smaltimento dei residui attivi**. Infatti, su un totale di residui attivi iniziali di 4.248.810,77 euro, l'Ente ne ha riscosso 1.204.045,54 euro, ossia poco più del 28%; al netto delle economie, sono stati riportati all'esercizio successivo 2.995.556,41 euro di residui provenienti dalle gestioni passate, pari al 70,50% del loro valore iniziale.

Se poi si confronta l'ammontare dei residui attivi venutisi a creare nella gestione di competenza, pari a 1.910.333,44 euro (accertamenti per 7.858.286,85 euro e riscossioni per 5.947.953,41 euro), si rileva che l'Ente, non solo non riesce a

realizzare i propri crediti provenienti dalle gestioni passate, ma si assiste alla formazione di una ulteriore mole di crediti crescente, determinando un incremento dei residui attivi finali; infatti, si passa da 4.248.810,77 euro al 31/12/2018 a 4.905.889,85 euro al 31/12/2019.

Con specifico riferimento ai residui è da sottolineare come essi concorrano a formare il risultato di amministrazione, e in particolare, come gli effetti di una elevata mole di residui attivi, non adeguatamente bilanciati dall'accantonamento al FCDE, sottendano a un possibile divanzo di amministrazione occulto, ovvero a un avanzo inferiore. Al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale, infatti, il legislatore (art. 228 TUEL) ha stabilito che al termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento in bilancio dei residui attivi e passivi, l'ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento (ordinario) tesa a verificare le posizioni creditorie e debitorie. Considerata la finalità della norma, deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. L'ente cioè, non può limitarsi a verificare la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione dei crediti e dei debiti esistenti, ma deve accertare l'effettivo diritto di incassare il credito e l'effettivo obbligo di pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento.

Difatti, il mantenimento in bilancio dei residui attivi e passivi datati nel tempo, incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione di un avanzo di amministrazione effettivamente esistente (art. 187 e 228, c. 4 del TUEL), che rappresenta un volume di disponibilità finanziaria che si trasformerà in effettiva disponibilità liquida nel momento in cui saranno incassati i crediti ed estinti i debiti. In ogni caso, al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui attivi e passivi, risalenti anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, occorre attivare per tempo idonee procedure di ricognizione e verifica delle singole posizioni creditorie e debitorie finalizzate al loro progressivo esaurimento.

E' utile, inoltre, rammentare che la Corte costituzionale con la sentenza n. 6/2017 ebbe a sottolineare che *"può dirsi che le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti"*.

La Sezione, pertanto, non può non richiamare l'attenzione sull'esigenza di operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui attivi e passivi, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali l'incasso e il pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza.

Anche nel corso del 2020 l'Ente incontra difficoltà nella gestione dei residui attivi, infatti, riscuote 798.434,66 euro, che al netto di economie per 149.497,18 euro, determina una mole di residui attivi dai residui da riportare all'1/01/2021 pari all'80,67% del loro valore iniziale (3.957.958,01 euro). Nella gestione in conto competenza 2020, sono state contabilizzate riscossioni pari al 48,64% degli accertamenti, con residui dalla competenza da riportare all'esercizio successivo per 5.576.776,19 euro e un totale di residui attivi finali pari a 9.534.734,20 euro.

Analoga difficoltà sulla riscossione e gestione dei residui attivi si rileva anche per l'esercizio 2021, infatti i residui iniziali risultano smaltiti nella misura del 12,63% che, oltre alle economie per 168.180,53 euro determinano residui attivi in conto residui per 8.162.432,62, ai quali si aggiungono residui dalla gestione di competenza per 1.591.739,06 per un totale complessivo dei residui attivi finali al 31/12 ,pari a 9.754.171,68 euro, composti per l'83% da residui provenienti dagli esercizi precedenti

In conclusione, la Sezione rileva che l'Ente incontra notevoli difficoltà nello smaltimento dei propri crediti provenienti dalle gestioni passate, in quanto sono stati rinviati agli esercizi successivi oltre il 70%, l'80% e l'83% rispettivamente nel 2019, 2020 e 2021, ai quali, poi, si aggiungono sempre

maggiori quote di residui formatisi nella gestione di competenza in particolare riguardo al periodo 2019 e 2020, per quest'ultimo esercizio è, comunque, possibile che la gestione dei residui abbia risentito di problematiche legate all'emergenza sanitaria Covid-19, aspetto su cui la Sezione si riserva ulteriori analisi.

Si ritiene opportuno, pertanto, verificare le modalità della loro gestione e l'attendibilità dell'esigibilità dei propri crediti, anche con riguardo alla redazione di adeguati cronoprogrammi in conformità ai principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011, come sopra già evidenziato.

Anche sul versante della spesa si evidenzia un basso tasso di smaltimento dei residui passivi provenienti dalle gestioni passate sia nel 2019 che nel 2020. Difatti, su un totale di residui passivi iniziali 2019, pari a 3.554.148,31 euro, sono stati riaccertati e rinviati all'esercizio 2020 complessivamente 2.505.081,28 euro, pari al 70,48%, eguagliando il livello di mantenimento nel conto residui registrato nella parte attiva. A tali residui, si sommano quelli formatisi nella gestione di competenza per 2.501.548,04 euro (impegni pari a 7.471.241,38 euro e pagamenti in conto competenza di 4.969.693,34 euro, pari al 66,52%), determinando una consistente mole di residui passivi finali da riportare all'1/01/2020, pari a 5.006.629,32 euro, superiore all'ammontare dei relativi residui iniziali. Nel corso del 2020, tali residui passivi sono stati pagati nella misura del 49,67% (2.487, 111,07 euro), eliminati 29.373,97 euro, e 2.490.144,28 euro rappresentano la quota di residui passivi provenienti dalle gestioni passate, conservati e ancora da smaltire al 31/12/2020, ai quali si aggiungono 5.564.497,31 euro di residui passivi dalla competenza (impegni per 9.077.791,30 euro e pagamenti per 3.513.293,99 euro), per un totale di residui passivi finali da riportare all'1/01/2021 di 8.054.641,59 euro, superiori al valore di quelli iniziali. La Sezione si riserva di approfondire la gestione finanziaria 2020 anche

alla luce delle disposizioni normative emanate in occasione dell'emergenza sanitaria da Covid-19.

Tali criticità sono evidenziate anche nella sezione controlli del questionario al rendiconto 2019 presentato dall'Organo di revisione in data 01/03/2021. Nello specifico, sono stati rilevati dei "warning" (avvertimento) nella parte relativa alla gestione dei residui – domanda 5.4 – in cui il Revisore dei conti dichiara che "*Nelle scritture contabili dell'Ente persistono residui passivi provenienti dal 2018 e da esercizi precedenti*".

Si osserva, pertanto, sia per l'entrata che per la spesa una continua formazione di residui dalla gestione della competenza, che concorrono alla determinazione di un crescente ammontare di residui finali da riportare all'esercizio successivo, anche in misura superiore a quelli iniziali contabilizzati sia all'1/01/2019 che all'1/01/2020.

Per l'esercizio 2021, la gestione dei residui passivi provenienti dalle gestioni precedenti determina uno smaltimento del 23,57% oltre alle economie registrate per 376.045,76 euro, con residui passivi da riportare all'1/1/2022 di 5.780.067,56 euro, a cui si aggiungono 1.656.159,82 euro di residui formatasi nella gestione in conto competenza. Il totale residui passivi finali da riportare all'1/1/2022 risulta pari a 7.436.227,38 euro. Si rileva una leggera diminuzione della mole dei residui passivi provenienti dalla competenza rispetto agli esercizi precedenti, mentre la gestione in conto residui continua ad essere caratterizzata da un basso tasso di smaltimento.

Il **risultato di amministrazione**, rilevato prima degli accantonamenti e vincoli, ossia il risultato formale subisce un significativo incremento tra il 2018 (1.778.738,09 euro), il 2019 (2.470.113,88 euro) e il 2020 (3.742.186,85 euro), con una quota disponibile dopo gli accantonamenti e i vincoli sempre negativa. Infatti, il disavanzo di amministrazione dopo gli accantonamenti e vincoli passa da 209.707,79 euro del 2018, a 519.921,51 euro del 2019, a 531.616,23 euro nel 2020.

Durante l'esercizio 2019 l'Ente ha provveduto all'applicazione di una quota di avanzo di amministrazione pari a 132.341,76 euro, nello specifico 92.308,68 euro avanzo vincolato derivante da trasferimenti per spese in c/capitale e 40.032,60 euro avanzo destinato agli investimenti. Non risulta appostata nella parte spesa la quota del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario per 52.092,56 euro. Al 31/12 2019 l'Ente ha, pertanto, contabilizzato un maggiore disavanzo rispetto all'esercizio precedente di 310.213,72 euro (519.921,51 meno 209.707,79 euro), anziché di 362.306,29 euro se fosse stata ripianata anche la quota annuale del divanzo da riaccertamento pari a 52.092,57 euro.

In particolare, si evidenzia che il disavanzo di amministrazione subisce un ulteriore incremento nel 2019 e nel 2020 a seguito dell'accantonamento al Fondo anticipazione di liquidità, aspetto condizionato dalle mutate modalità di contabilizzazione del Fondo di anticipazione di liquidità a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 4/2020 e del conseguente art. 39-ter del d.l. n. 162/2019, come partitamente ricostruito nel punto 5 di questa deliberazione.

Nella determinazione del disavanzo di amministrazione 2019 ha, infatti, influito il maggior accantonamento al FAL rispetto a quello del 2018, pari a 472.053,23 euro (616.225,67 euro FAL 2019 - 144.172,44 euro FAL 2018). Considerato che il disavanzo di amministrazione 2019 ammonta 519.921,51 euro, la differenza con il maggiore accantonamento al FAL 2019 rappresenta un disavanzo della gestione di competenza per 47.868,28 euro (519.921,51 euro divanzo 2019 - 472.053,23 euro maggiore disavanzo da FAL 2019), da ripianare in massimo tre anni ai sensi dell'art. 188 del TUEL.

Nella relazione sulla gestione 2020 (pagine 27 e 28), l'Ente riferisce che, ai sensi dell'art. 52, comma 1-bis, del d.l. n. 73/2021, il maggiore disavanzo di amministrazione 2019 rispetto al 2018 a seguito della sterilizzazione del FAL distinto dall'accantonamento al FCDE (v. punto 5 di questa deliberazione), è ripianato in

quote costanti entro il termine di dieci anni a decorrere dal 2021, nei limiti del predetto maggiore disavanzo, al netto della quota capitale che l'Ente ha rimborsato nel corso del 2020, pari a 36.821,15 (quest'ultima risulta anche come quota di disavanzo applicata nel rendiconto 2020). Il ragionamento logico seguito dall'Ente porta a determinare un maggiore disavanzo tra il 2018 e il 2019 di 362.306,29 euro (dovuto aggiungendo al maggiore disavanzo di amministrazione contabilizzato nel 2019 rispetto al 2018, pari a 310.213,72 euro, la quota di ripiano del disavanzo da riaccertamento straordinario di 52.092,57 euro non applicato nel bilancio 2019), che ridotto della già menzionata quota di ripiano applicato nel 2020, pari a 36.821,15 euro, determinerebbe un ammontare di disavanzo da ripianare (in 10 anni) pari a 325.485,14 euro a decorrere dal 2021.

Nel rendiconto 2020 il disavanzo di amministrazione atteso era di 431.007,79 euro, pari al disavanzo di amministrazione 2019 (519.921,51 euro) al netto delle quote di ripiano del disavanzo applicate nel 2020 per complessivi 88.913,72 euro (di cui 52.092,57 euro a titolo di quota di ripiano del maggiore disavanzo di amministrazione da riaccertamento straordinario e 36.821,10 euro a titolo di ripiano del maggiore disavanzo derivante dal FAL ,ai sensi dell'art. 39 ter, comma 2, del d.l. n. 162/2019 poi dichiarato costituzionalmente illegittimo con sentenza n. 80/2021). Considerato che il disavanzo di amministrazione registrato al 31/12/2020 è di 531.616,23 euro, si è formata un'ulteriore quota di disavanzo di amministrazione proveniente dalla gestione di competenza, pari a 100.608,44 euro, da ripianare, ai sensi dell'art. 188 del TUEL, a decorrere dal 2021.

Con delibera consiliare n. 24 del 17/11/2021 l'Ente ha disposto il ripiano decennale (art. 52 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106) in quote costanti di 32.548,51 euro del maggiore disavanzo di amministrazione 2019 rispetto al 2018 a seguito della sterilizzazione del FAL, di 325.485,14 euro a partire dal 2021. Con la successiva delibera consiliare n.

26 del 17/11/2021, ha approvato un piano di rientro triennale (art. 188) della quota dell'ulteriore disavanzo della gestione di competenza 2020 di 100.608,44 euro, in tre quote costanti pari a 33.536,15 euro, per gli esercizi 2021, 2022 e 2023. In punto di disavanzo la Sezione ritiene utile richiamare quanto significativamente affermato dalla Sezione delle Autonomie nella deliberazione n.11/SEZAUT/2021/FRG ossia *“Le molteplici tipologie di disavanzi contemplati dall’ordinamento, che scontano tempi di ripiano diversi rispetto a quelli ordinari previsti dall’art. 188 Tuel, rischiano di nuocere alla chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione, secondo un principio più volte enunciato dalla Corte costituzionale (ex plurimis, sentenza n. 274/2017). La variegata situazione di squilibrio può essere misurata non tanto in termini assoluti, quanto piuttosto in relazione alle modalità di recupero che l’ordinamento impone per ciascuna delle sue componenti In quest’ottica, al netto dei più recenti pronunciamenti della Corte costituzionale sulla compatibilità delle diluzioni temporali dei tempi di recupero dal deficit, è da considerare come la componente che desta maggiori preoccupazioni sotto il profilo della sostenibilità del peso del deficit risieda in quella residuale, ovvero nella parte il cui recupero segue le ordinarie modalità previste dall’art. 188 Tuel”*. In base ai piani di ammortamento approvati dall’Ente, la quota di disavanzo da applicare al bilancio 2021 ammonta a 118.177,23 euro, derivante dalla somma di 33.536,15 euro relativa, al rimborso in tre quote del maggior disavanzo della gestione di competenza 2020, di 32.548,51 euro, relativo al rimborso decennale del maggior disavanzo 2019 derivante dall’accantonamento al FAL, e 52.092,57 euro relativi alla quota del rimborso trentennale del maggior disavanzo da riaccertamento straordinario. Si rileva che l’Ente, con la delibera consiliare n. 28 del 13/04/2022, ha correttamente appostato nella parte spesa le quote di ripiano del disavanzo di amministrazione, come sopra declinate. Al fine di verificare il rispetto delle disposizioni contenute nel DM del 2/04/2015 in merito al recupero del maggiore

disavanzo da riaccertamento straordinario, si analizza il prospetto sotto riportato, elaborato da questa Sezione:

Esercizio	Risultato di amministrazione quota disponibile	Copertura del disavanzo	Ripiano maggiore disavanzo derivante da FAL	Ripiano disavanzo della gestione - art. 188 TUEL	Totale
01/01/2015	- 3.935.469,03	- 2.371.691,91 avanzo tecnico - 1.562.777,12 ripiano trentennale in quote costanti di 52.092,57 euro			
31/12/2015	- 1.118.884,35	52.092,57			52.092,57
31/12/2016	- 1.066.788,74	52.092,57			52.092,57
31/12/2017	- 910.237,36	52.092,57			52.092,57
31/12/2018	- 209.707,79	52.092,57			52.092,57
31/12/2019	- 519.921,51	0			
31/12/2020	- 531.616,23	52.092,57	36.821,10		88.913,72
31/12/2021	- 237.303,33	52.092,57	32.548,51	33.536,15	118.177,23

Dall'analisi della tabella sopra riportata si rileva che il risultato di amministrazione dopo gli accantonamenti e i vincoli (risultato sostanziale), pur restando negativo, registra un miglioramento continuo dal 2015 al 2018, mentre nel 2019 è stato contabilizzato un disavanzo di amministrazione superiore di 310.213,72 euro rispetto

all'esercizio 2018 e non è stato effettuato neanche il ripiano della quota del maggior disavanzo da riaccertamento straordinario per 52.092,57 euro, come, peraltro, già evidenziato ; anche nel 2020 il disavanzo di amministrazione continua ad aumentare, con un peggioramento rispetto all'esercizio precedente di 11.694,72 euro, mentre nel 2021 si registra un netto miglioramento del disavanzo di amministrazione di 294.312,90 euro.

Nella sezione controlli del questionario al rendiconto 2019 presentato dall'Organo di revisione in data 01/03/2021 sono riportate significative dichiarazioni al riguardo. Nello specifico, sono state rilevate criticità contabili proprio connesse al fatto che *"Nel corso dell'esercizio 2019 l'ente non ha provveduto al recupero delle eventuali quote di disavanzo di amministrazione"* (domanda preliminare 13.1: *"Nel corso dell'esercizio 2019 l'ente non ha provveduto al recupero delle eventuali quote di disavanzo da riaccertamento straordinario"*, domanda preliminare n. 13.2.; *"Nel corso dell'esercizio 2019 l'ente non ha provveduto al recupero delle eventuali quote di disavanzo tecnico (art. 3, comma 13, d.lgs. 118/2011 e s.m.i.)"*).

Si deve, inoltre, dare atto che nell'area tematica del risultato di amministrazione sono evidenziati warning relativi ai valori negativi della parte disponibile del risultato di amministrazione nel triennio 2017/2019.

Nel questionario al bilancio di previsione 2020/2022, l'Organo di revisione ha dichiarato, inoltre, che *"L'eventuale quota del disavanzo tecnico di cui all'art. 3, co. 13, d.lgs. n. 118/2011, sorto in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, non è stata riassorbita con gli accertamenti imputati sugli anni successivi"*.

La Sezione ritiene, al fine di poter cogliere nella sua completezza la dichiarazione sopra riportata, di dover fare un balzo indietro, ritornando, di conseguenza, all'applicazione dell'avanzo tecnico che l'Ente ha destinato alla copertura parziale del maggiore disavanzo di amministrazione (v. punto 1 di questa deliberazione) derivante dal riaccertamento straordinario. Si inizia, pertanto, con il richiamare le

disposizioni di cui all'art. 3, commi 13 e 14, del d.lgs. n. 118/2011 e il principio contabile 9.3 contenuto nell'allegato 4/2 al medesimo decreto, nello specifico si evidenzia che *"a seguito del riaccertamento straordinario di cui al comma 7, i residui attivi reimputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui passivi reimputati nel medesimo esercizio, tale differenza è vincolata alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni reimputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi"*.

Ciò posto, si rileva che il Comune ha applicato l'avanzo tecnico per la copertura di una quota consistente del maggiore disavanzo di amministrazione da riaccertamento straordinario, pari a 2.371.691,91, ma sembrerebbe che non sia riuscito a ripianare il disavanzo di amministrazione originatosi né a recuperare la quota annuale del piano di rientro trentennale del maggiore disavanzo da riaccertamento straordinario contabilizzato all'01/01/2015, in violazione delle disposizioni soprarichiamate. Ciò vale essenzialmente a dire in maniera ancora più chiara che l'Ente, avendo contabilizzato un maggiore disavanzo di amministrazione nel 2019 rispetto all'esercizio 2018, non solo non ha ripianato la quota di 52.092,57 ai sensi dall'articolo 3, comma 15, del d.lgs. n. 118/2011 e del d. m. del 2/04/2015, ma neanche quella coperta con l'avanzo tecnico, ne deriva che sono due le quote di disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui non ripianate, per cui la dichiarazione dell'organo di revisione in punto di *quota del disavanzo tecnico* è necessariamente da intendersi riferita al disavanzo da riaccertamento.

Pertanto, si chiede all'Ente di dimostrare la contabilizzazione di detto avanzo tecnico destinato alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni reimputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi per tutte le annualità interessate da tale copertura. E', inoltre, essenziale che il Comune chiarisca

i motivi per cui la quota di ripiano del maggiore disavanzo da riaccertamento straordinario appare nella parte spesa del bilancio di previsione 2019/2021 e del bilancio di previsione 2020/2022, ma non risulta invece riportata nella parte spesa del conto del bilancio per l'esercizio 2019 – allegato 10 al rendiconto della gestione.

Per completezza, considerato che nel punto si incrociano ben tre fattispecie ossia, disavanzo da riaccertamento straordinario, avanzo e disavanzo tecnico, la Sezione ritiene di dover porre in evidenza che la disciplina normativa delle operazioni di riaccertamento straordinario non ha consentito agli enti di beneficiare, per la copertura del disavanzo tecnico (così detto anche di esigibilità), del periodo massimo trentennale previsto dall'articolo 3, comma 15, del d.lgs. n. 118/2011. Si tratta, difatti, di un deficit rilevabile, esclusivamente in sede di riaccertamento straordinario, qualora a seguito dello stesso i residui passivi reimputati ad un esercizio siano risultati di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio. In pratica corrisponde a un differenziale che emerge anno per anno in relazione alla "spalmatura" dei residui (rectius reimputazioni attive e passive), in seguito a riaccertamento straordinario, in base alla loro scansione temporale. Vale a dire che, a fronte di una certa massa di residui, inizialmente imputati indistintamente ad una annualità di bilancio e, dopo l'applicazione del criterio della contabilità finanziaria potenziata, imputati invece in esercizi successivi, ove in uno di questi esercizi la somma delle componenti passive risulti maggiore di quelle attive, in quell'esercizio si avrà un disavanzo tecnico da recuperare, pari al differenziale. Questa differenza può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata. Gli esercizi

per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico.

E' utile anche ricordare che la Corte costituzionale, con la sentenza n. 6/2017, ha avuto modo di chiarire che *"il disavanzo tecnico, per il periodo intercorrente tra l'esercizio di applicazione in bilancio e quello di copertura, è un vero e proprio disavanzo,... la disciplina del disavanzo tecnico è comunque di stretta interpretazione e deve essere circoscritta alla sola irripetibile ipotesi normativa del riaccertamento straordinario dei residui nell'ambito della prima applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, in ragione delle particolari contingenze che hanno caratterizzato la situazione di alcuni enti territoriali"*.

Ne consegue che l'evoluzione temporale delle reimputazioni attive e passive sembrerebbe che non abbia consentito l'effettiva concretizzazione dell'avanzo tecnico atteso, per la copertura di una imponente quota di disavanzo da riaccertamento straordinario.

Continuando l'analisi si osserva che tra le quote accantonate nel risultato di amministrazione 2019, il **FCDE**, pari a 1.881.364,50 euro, rappresenta la quota principale con una percentuale di copertura del 39,54% su un totale di crediti che l'Ente ha ritenuto di dover svalutare, pari a 4.757.608,32 euro.

Il Revisore dei conti ha certificato il rispetto dei principi contabili nella determinazione di tale accantonamento nel 2019, che subisce un significativo incremento (+ 15,75%) rispetto all'accantonamento registrato nel 2018 (di 1.625.356,23 euro). Inoltre, il tasso di copertura rilevato è superiore (40,16%) in quanto risultano inferiori i crediti assoggettati a svalutazione (4.047.333,21 euro).

Per la determinazione dell'accantonamento al FCDE nell'esercizio 2020, sembrerebbe che sia stato utilizzato il criterio semplificato, in quanto l'accantonamento risultante al 31/12/2019 è stato incrementato dello stanziamento previsto nella parte spesa del bilancio di esercizio 2020, pari a 295.359,70 euro, e dalla variazione degli

accantonamenti effettuata in sede di rendiconto, di 656.065,18 euro, con un ammontare complessivo dell'accantonamento al FCDE al 31/12/2020 pari a 2.832.789,38 euro. Nell'esercizio 2021, sembrerebbe essere stato utilizzato lo stesso criterio, con la riduzione dell'accantonamento risultante dal conto del bilancio 2020 di una quota pari a 172.755,25 euro effettuata in sede di rendiconto 2021, con un accantonamento finale complessivo di 2.660.034,13 euro. Il tasso di copertura rilevato subisce una riduzione nel periodo considerato.

La Sezione annota che secondo l'allegato 4/2, punto 3.3, del d.lgs. n. 118/2011 l'Ente avrebbe dovuto utilizzare il metodo ordinario di calcolo a partire dall'esercizio 2019, in quanto l'utilizzo del metodo semplificato era una "facoltà" concessa solo per gli esercizi 2015/2018.

Non risultano accertamenti e impegni per l'**anticipazione di tesoreria** e non risultano anticipazioni di tesoreria da rimborsare nel periodo 2019/2021.

Nel questionario al bilancio di previsione 2020/2022, l'Organo di revisione ha rilevato la sussistenza di debiti fuori bilancio da riconoscere e da finanziare. Occorre ricordare che il debito fuori bilancio rappresenta un'obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro, assunta al di fuori delle norme di contabilità pubblica che regolano i procedimenti di spesa degli Enti locali. L'esistenza di tali passività comporta, inevitabilmente, che le esigenze di spesa dell'Ente risultino superiori rispetto ai finanziamenti stanziati, con la conseguente necessità, al fine di ripristinare l'equilibrio di bilancio, di reperire ulteriori mezzi di copertura.

L'articolo 194 del Tuel individua, in modo tassativo, le tipologie di debiti fuori bilancio e le relative procedure di riconoscimento; ciò, tuttavia, non esonera l'Ente dal definire una programmazione delle entrate e delle spese nel rispetto dei principi e delle regole contabili che disciplinano la formazione del bilancio. In applicazione dei principi di veridicità, trasparenza ed equilibrio del bilancio, l'Ente, senza attendere l'adempimento annuale previsto dall'articolo 193 del Tuel, ha l'obbligo di adottare

tempestivamente i provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, onde evitare la formazione di oneri aggiuntivi che potrebbero determinare danno erariale. L'Amministrazione, quindi, deve provvedere immediatamente al finanziamento del debito riconosciuto e al relativo pagamento. La formazione di debiti fuori bilancio costituisce indice della difficoltà dell'Ente nel governare correttamente i procedimenti di spesa attraverso il rispetto delle norme previste dal Tuel.

Pertanto, si raccomanda all'Ente, di attuare tutte le azioni necessarie a rimuovere le cause che determinano la formazione di debiti fuori bilancio.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per la Sardegna, riservandosi ulteriori verifiche ed approfondimenti, segnalate le sopradescritte irregolarità e criticità, invita il Comune di S. Anna Arresi a fornire chiarimenti **entro il 30 maggio c.a.** sui seguenti aspetti, partitamente analizzati in parte motiva con precisa indicazione dei chiarimenti da inoltrare a questa Sezione di controllo, che di seguito sinteticamente si compendiano:

- **il Comune è invitato a riferire in merito al fondo rischi contenzioso, illustrando le modalità di contabilizzazione seguite per l'accantonamento nel corso dell'esercizio 2018 e oltre, fino all'esercizio 2021, chiarendo sinteticamente anche i presupposti giuridici per il mantenimento dei relativi residui passivi;**
- **il Comune è invitato a riferire in merito al FCDE sul metodo di calcolo utilizzato per l'accantonamento per gli esercizi dal 2016 al 2021, e sui criteri utilizzati per la svalutazione dei crediti;**
- **il Comune, considerata la ricostruzione della situazione finanziaria esposta al punto 5 della deliberazione, è invitato a ricostruire le relative modalità di contabilizzazione dell'anticipazione di tesoreria per gli esercizi 2014-15;**

- **il Comune è invitato a fornire per l'anticipazione di liquidità i chiarimenti partitamente indicati al punto 5 della deliberazione, e in particolare: l'esatta quantificazione e contabilizzazione dell'ammontare dell'anticipazione di liquidità richiesta nel 2014 (accompagnata eventualmente da un prospetto riepilogativo e dimostrativo), le modalità di rimborso delle relative quote effettuato negli esercizi successivi e in particolare di quelle indicate nel prospetto di composizione del risultato di amministrazione per gli esercizi 2017/2018, nonché la modalità di sterilizzazione dell'anticipazione effettuata nell'esercizio 2019 e seguenti;**
- **il Comune è invitato a fornire un prospetto che chiarisca le modalità di contabilizzazione del FPV, rilevata la mancanza di omogeneità dei valori riportati nei documenti allegati al rendiconto e dei valori contabili trasmessi nella piattaforma BDAP, distinto in parte corrente e in parte capitale, e della sua evoluzione dall'1/01/2015 al 31/12/2018 (v. punto 6 della deliberazione);**
- **il Comune è invitato a riferire in merito all'attività di puntuale verifica del presupposto giuridico a base del mantenimento dei crediti e dei debiti contabilizzati al 31/12/2020 e al 31/12/2021, in considerazione del significativo incremento dei residui attivi e passivi finali per gli esercizi 2020 e 2021, correlato da un basso tasso di smaltimento dei residui provenienti dagli esercizi precedenti;**
- **il Comune è invitato a riferire, con una relazione esplicativa, in merito alla composizione del disavanzo al 31/12/2019 confrontato con il 2018, alle relative modalità di ripiano dei differenti disavanzi, alla effettiva anticipazione da sterilizzare con il FAL nel 2019 e 2020 e le modalità di sterilizzazione del FAL (si vedano i rilievi e la ricostruzione contenuta in**

parte motiva);

- **il Comune è invitato a dare dimostrazione della contabilizzazione dell'avanzo tecnico destinato alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni reimputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi per tutte le annualità interessate da tale copertura. E', inoltre, essenziale che il Comune chiarisca i motivi per cui la quota di ripiano del maggiore disavanzo da riaccertamento straordinario appare nella parte spesa del bilancio di previsione 2019/2021 e del bilancio di previsione 2020/2022, ma non risulta invece riportata nella parte spesa del conto del bilancio per l'esercizio 2019 – allegato 10 al rendiconto della gestione (si vedano i rilievi e la ricostruzione contenuta in parte motiva);**

INVITA L'ENTE E L'ORGANO DI REVISIONE

- ad un attento monitoraggio dei fondi appostati nel risultato di amministrazione, richiamando l'attenzione dell'Organo di revisione sulla necessità di continuare una verifica puntuale degli accantonamenti e dei vincoli, in ossequio alle disposizioni dettate dal legislatore specialmente al fine di garantire la veridicità e completezza delle poste di bilancio;
- ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi, per attestare la congruità degli accantonamenti del fondo rischi contenzioso, che deve essere correttamente verificata dall'Organo di revisione;
- ad attenersi scrupolosamente all'applicazione dei principi contabili nella determinazione del FCDE da stanziare nel bilancio di previsione e da accantonare in sede di rendiconto, con particolare riguardo alla necessaria svalutazione delle risorse afferenti al titolo I e III delle entrate;

- a valutare correttamente la determinazione del FPV a decorrere dai prossimi esercizi, prestando attenzione all'applicazione del principio della "competenza finanziaria potenziata" e, conseguentemente, della condizione dell'esigibilità, di cui al punto 5.4 del principio contabile applicato della contabilità finanziaria del d.lgs. 118/2011, verificando costantemente la presenza di adeguati cronoprogrammi alla base delle procedure di imputazione delle voci di bilancio, al fine di evitare lo spostamento nel tempo di crediti e debiti non più esigibili e la formazione di un risultato di amministrazione non veritiero;
- a garantire il costante monitoraggio della mole di residui attivi e passivi, adottando ogni misura utile a migliorare l'efficienza sia della riscossione delle entrate, sia del pagamento dei residui passivi, assicurando, altresì, il rispetto della normativa in tema di pagamento dei debiti commerciali;
- a verificare costantemente la presenza di adeguati cronoprogrammi alla base delle procedure di imputazione delle voci di bilancio, al fine di evitare lo spostamento nel tempo di crediti e debiti non più esigibili e la conseguente formazione di un risultato di amministrazione non veritiero a causa di residui attivi troppo elevati, forieri di un possibile disavanzo occulto. La Sezione, pertanto, con riserva di ogni ulteriore valutazione in occasione delle prossime verifiche contabili, richiede all'Ente di procedere, in sede di riaccertamento ordinario, ad un attento monitoraggio e ricognizione dei residui attivi e passivi in conformità ai canoni di prudenza e veridicità e tramite una puntuale aderenza ai principi contabili di cui al punto 9 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, approfondendo le ragioni di effettiva conservabilità, nel conto del bilancio, dei crediti maggiormente risalenti, ciò anche alla luce dell'incidenza dei residui attivi sul risultato di amministrazione rilevato nel biennio 2020-21;
- ad attuare tutte le azioni necessarie a rimuovere le cause che possono determinare la formazione di debiti fuori bilancio.

DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa, a cura della Segreteria, al Sindaco, al Presidente del Consiglio comunale, al responsabile dei servizi finanziari e all'Organo di revisione del Comune di S. Anna Arresi. Si ricorda l'obbligo di pubblicazione sul sito istituzionale dell'Ente ai sensi dell'art. 31, d.lgs. n. 33/2013.

Così deliberato nella camera di consiglio del 16 febbraio 2023.

Il Magistrato relatore

Cristina Ragucci

Il Presidente

Antonio Contu

Depositata in Segreteria il 16 febbraio 2023

IL DIRIGENTE

Dott. Giuseppe Mullano