



Repubblica italiana

La Corte dei conti

Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

composta dai Magistrati:

Stefano SIRAGUSA	Presidente
Giovanni GUIDA	Consigliere
Ilio CICERI	Consigliere
Bruno LOMAZZI	Referendario
Matteo SANTUCCI	Referendario
Andrea DI RENZO	Referendario
Chiara GRASSI	Referendario (relatore)

Nella Camera di consiglio del 4 ottobre 2023, in riferimento ai rendiconti degli esercizi 2020 e 2021 del **Comune di Tortoreto (TE)**, ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

visto l'articolo 100, secondo comma, della Costituzione;

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

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

visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante approvazione del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (Tuel) e successive modificazioni ed integrazioni;

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

visto l'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) e successive modificazioni, che fa obbligo agli Organi di revisione degli Enti locali di inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti specifiche relazioni in ordine ai bilanci preventivi e ai rendiconti degli enti;

visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro

organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42", come modificato e integrato dal decreto legislativo del 10 agosto 2014, n. 126;

visto il decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149;

visto l'articolo 148-bis del Tuel come introdotto dal decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213;

visto il "Regolamento concernente l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti" approvato con deliberazione delle Sezioni riunite del 16 giugno 2000, n. 14, e successive modificazioni ed integrazioni;

vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti del 31 marzo 2021, n. 7/SEZAUT/2021/INPR, che approva le linee guida e il relativo questionario per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, per l'attuazione dell'art. 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Rendiconto della gestione 2020;

vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti dell'8 luglio 2022, n. 10/SEZAUT/2022/INPR, che approva le linee guida e il relativo questionario per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, per l'attuazione dell'art. 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Rendiconto della gestione 2021;

vista la deliberazione n. 13/2023/INPR, del 25 gennaio 2023, con la quale la Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo ha approvato il Programma di controllo per l'anno 2023;

vista la ripartizione tra i Magistrati delle funzioni di competenza della Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, definita con decreto del Presidente del 1° febbraio 2023, n. 1, come integrato dal decreto del 6 febbraio 2023, n. 2 e dal decreto del 1° marzo 2023, n. 3;

vista l'ordinanza del 2 ottobre 2023, n. 39/2023, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna Camera di consiglio;

udito il relatore, Referendario Dott.ssa Chiara GRASSI;

FATTO

La Sezione, nell'ambito della propria attività di controllo, ha preso in esame il questionario e la relazione dell'Organo di revisione sui rendiconti 2020 e 2021 del Comune di Tortoreto (di 11.815 abitanti), acquisiti mediante i sistemi applicativi Con.Te e LimeSurvey in data 29 novembre 2021, protocolli n. 6100 e 6102, ed in data 13 dicembre 2022, protocollo n. 5300 e 12 dicembre 2022, protocollo n. 5245.

Al riguardo, l'Organo di revisione ha certificato di non aver rilevato gravi irregolarità e di non aver suggerito, di conseguenza, misure correttive da adottare.

Il Magistrato istruttore ha, comunque, ritenuto opportuno sottoporre ad analisi la gestione finanziaria dell'Ente al fine di verificare la presenza di eventuali fattori di criticità, con

particolare riguardo agli equilibri di bilancio, all'andamento dei residui e dell'esposizione debitoria, alla gestione della liquidità e all'andamento del risultato di amministrazione.

Sono stati inoltre verificati i rapporti con gli organismi partecipati in ragione degli adempimenti ed obblighi previsti dal legislatore e dei rilevanti riflessi finanziari che possono avere sul bilancio dell'Ente, anche nella prospettiva di consolidamento dei conti.

Tutti questi aspetti, infatti, nell'organica complessa interazione fra attività gestionali e contabilità generale devono garantirne, in modo strutturale, l'equilibrio di bilancio e la sana gestione finanziaria.

DIRITTO

1. La Corte dei conti è «*il giudice naturale delle controversie nelle "materie" di contabilità pubblica, per le quali l'afferenza al suo ambito di cognizione si determina sulla base di due elementi: quello della natura pubblica dell'ente (Stato, Regioni, altri enti locali e amministrazione pubblica in genere, oggi individuabili in modo economico-funzionale, tramite i criteri forniti dal SEC 2010) e nell'elemento oggettivo che riguarda la qualificazione pubblica del denaro e del bene oggetto della gestione (Corte Costituzionale sentt. n. 17/85; n. 189/84; n. 241/84; n. 102/77)*» (Corte conti SS.RR. spec. comp. n. 32/2020).

Rientra nell'ambito della propria giurisdizione piena ed esclusiva nella materia di contabilità pubblica (artt. 100, 103 e 25 Cost.), l'esame dei bilanci preventivi e consuntivi degli Enti locali, volto a verificare il rispetto degli equilibri, i vincoli in materia di indebitamento e la relativa sostenibilità, la presenza di irregolarità potenzialmente idonee a determinare squilibri economico-finanziari. Oggetto del giudizio è, dunque, il "*bene pubblico*" bilancio e la sua conformità al diritto (cfr. Corte cost. sentenze n. 192/2012, n. 184/2016, n. 228/2017 e n. 274/2017; Corte conti, SS.RR. in spec. comp. n. 4/2020/EL).

1.1. Nell'esercizio di tale controllo, la Sezione regionale, qualora rilevi gravi irregolarità, ha il potere, in base all'articolo 148-*bis* del Tuel, di adottare pronunce di accertamento che fissano l'obbligo, per gli enti, di adottare idonei provvedimenti volti a ripristinare i necessari equilibri di bilancio. In assenza di tali interventi correttivi e ove verifichi il perdurare del pregiudizio per gli equilibri di bilancio, la Sezione può disporre il blocco della spesa dell'ente inadempiente, ovvero avviare la c.d. procedura di dissesto guidato (art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149 del 2011). Qualora, invece, le irregolarità esaminate dalla Sezione regionale non siano tali da rendere necessario il ricorso a questi strumenti, il controllo finanziario è, comunque, funzionale a segnalare agli enti problematiche contabili, soprattutto se accompagnate da sintomi di irregolarità o da difficoltà gestionali, al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di squilibrio idonee a pregiudicarne, in chiave prospettica, la sana gestione finanziaria.

1.2. L'odierno controllo - ponendosi in una prospettiva non più statica, ma dinamica, in grado di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive, funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio (*ex multis*, Corte cost. sent. n. 179/2007) - è volto a rappresentare non solo le gravi irregolarità eventualmente riscontrate, ma anche l'effettiva situazione finanziaria che ne discende, a vantaggio della collettività interessata e degli organi elettivi degli enti controllati, affinché questi ultimi possano responsabilmente assumere le decisioni correttive ritenute più appropriate (Corte conti Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazione n. 166/2022). Coerentemente, la Sezione delle autonomie ha raccomandato alle Sezioni territoriali di *"avvicinare le analisi sui documenti di bilancio all'esercizio finanziario più prossimo a quello in corso di gestione"*, al fine di consentire di *"collegare, nella migliore misura possibile, gli effetti delle pronunce delle Sezioni regionali alla formalizzazione delle decisioni di programmazione/rendicontazione/correzione di competenza dell'ente ed ampliare il concreto margine d'azione di queste ultime"* (deliberazione n. 3/SEZAUT/2019/INPR). Nella stessa ottica, più di recente, le Sezioni Riunite in sede di controllo hanno avuto di recente modo di ribadire che: *"le relazioni, i rapporti e l'attività di controllo-monitoraggio, oltre a dover essere predisposti in tempi ravvicinati rispetto alle gestioni esaminate, debbono contenere valutazioni aggiornate, in modo da fornire una visione attualizzata delle gestioni esaminate. L'attività di controllo è intesa a pervenire a pronunce tempestive circa le irregolarità gestionali o deviazioni da obiettivi, procedure e tempi di attuazione degli interventi. In tal modo, le amministrazioni interessate sono poste in grado di assumere le iniziative necessarie a rimuovere con sollecitudine (...) le patologie presenti e di addivenire ad una rapida ed efficace utilizzazione delle risorse stanziare"* ("Programmazione dei controlli e delle analisi della Corte dei conti per l'anno 2023", approvata con deliberazione n. 43/SSRRCO/INPR/22).

2. Ciò posto, giova ricordare che questa Sezione ha già analizzato, con deliberazione n. 117/2020/PRSE, i rendiconti dal 2015 al 2018 e, con deliberazione n. 168/2021/PRSE, il rendiconto 2019.

3. In continuità con il percorso già intrapreso ed in conformità alla consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale, anche per gli esercizi in esame il controllo ha privilegiato l'analisi degli aspetti principali della gestione, ossia: la verifica dell'equilibrio di bilancio, la gestione finanziaria, il risultato di amministrazione, l'indebitamento, la gestione di cassa e gli organismi partecipati del Comune.

Equilibrio di bilancio

4. Un elemento fondamentale per la verifica della gestione finanziaria è rappresentato dagli equilibri di bilancio che, a norma dell'art. 193 del TUEL, devono caratterizzare la gestione annuale. Il mantenimento di un equilibrio stabile consente, infatti, all'ente di mantenersi, in

prospettiva, in una situazione di avanzo di amministrazione e di sostenibilità dell'indebitamento (Corte conti Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazione n. 166/2022). In particolare, deve essere garantito il pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in conto capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente; inoltre non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio al fine del rispetto del principio dell'integrità (art. 162, comma 6, del TUEL). Il d.lgs. n. 118 del 2011 definisce gli schemi ed i prospetti ai quali gli enti locali sono tenuti ad attenersi nella raffigurazione dei dati contabili: in particolare, l'allegato 10 consente di dare rappresentazione agli equilibri della gestione annuale a rendiconto.

Con riferimento ai rendiconti in esame, si ricorda che il decreto 1° agosto 2019, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale - Serie Generale - n. 196 del 22 agosto 2019, ha individuato i tre saldi che consentono di determinare gradualmente l'equilibrio di bilancio a consuntivo e che la Commissione ARCONET, nella riunione dell'11 dicembre 2019, ha precisato che il Risultato di competenza (W1) e l'Equilibrio di bilancio (W2) sono indicatori che rappresentano gli equilibri che dipendono dalla gestione del bilancio, mentre l'Equilibrio complessivo (W3) svolge la funzione di rappresentare gli effetti della gestione complessiva dell'esercizio e la relazione con il risultato di amministrazione. Pertanto, fermo restando l'obbligo di conseguire un Risultato di competenza (W1) non negativo, ai fini della verifica del rispetto degli equilibri di cui al comma 821 dell'articolo 1 della legge n. 145 del 2018, gli enti devono tendere al rispetto dell'Equilibrio di bilancio (W2), che rappresenta l'effettiva capacità dell'ente di garantire, a consuntivo, la copertura integrale degli impegni, del ripiano del disavanzo, dei vincoli di destinazione e degli accantonamenti di bilancio.

Per quanto concerne l'esercizio 2020, la situazione degli equilibri è riportata nella seguente tabella.

Tabella n. 1 – Equilibrio complessivo 2020.

	Parte corrente (O)	Parte capitale (Z)	TOTALE (W= O+Z)
Risultato di competenza W1 (O1 + Z1)	2.591.947,13	-296.611,42	2.295.335,71
Risorse accantonate stanziare nel bilancio d'esercizio	252.928,32	0,00	252.928,32
Risorse vincolate nel bilancio	0,00	0,00	0,00
Equilibrio di bilancio W2 (O2 + Z2)	2.339.018,81	-296.611,42	2.042.407,39
Variazione accantonamenti effettuati in sede di rendiconto (-)	238.512,69	0,00	238.512,69
Equilibrio complessivo W3 (O3 + Z3)	2.100.506,12	-296.611,42	1.803.894,70

Fonte: Elaborazione della Sezione su dati estrapolati da BDAP.

L'Ente ottiene un equilibrio di parte corrente in tutte le sue componenti (O1, O2 e O3) grazie al differenziale positivo tra le entrate (Titoli 1, 2 e 3) e le spese (Titoli 1 e 4).

Si segnala l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione per spese correnti pari ad euro 44.515,27, derivante dalla parte accantonata dell'avanzo relativa all'esercizio 2019.

L'equilibrio di parte capitale (Z1, Z2 e Z3) è negativo per un importo pari ad euro 296.611,42. Gli accertamenti relativi alle entrate dei Titoli 4, 5 e 6 conferiscono copertura finanziaria alle spese in conto capitale del Titolo 2, generando un saldo positivo pari ad euro 575.921,41: il valore negativo complessivo di parte capitale è influenzato prevalentemente dal valore del FPV di spesa pari ad euro 3.404.298,69.

Premesso ciò, l'Ente ottiene un equilibrio generale in tutte le sue componenti W1, W2 e W3.

Per quanto concerne l'esercizio 2021, la situazione degli equilibri è riportata nella seguente tabella.

Tabella n. 2 – Equilibrio complessivo 2021.

	Parte corrente (O)	Parte capitale (Z)	TOTALE (W= O+Z)
Risultato di competenza W1 (O1 + Z1)	1.038.649,53	-295.143,07	743.506,46
Risorse accantonate stanziare nel bilancio d'esercizio	252.928,32	0,00	252.928,32
Risorse vincolate nel bilancio	156.251,37	0,00	156.251,37
Equilibrio di bilancio W2 (O2 + Z2)	629.469,84	-295.143,07	334.326,77
Variazione accantonamenti effettuati in sede di rendiconto (-)	247.140,44	0,00	247.140,44
Equilibrio complessivo W3 (O3 + Z3)	382.329,40	-295.143,07	87.186,33

Fonte: Elaborazione della Sezione su dati estrapolati da BDAP.

L'Ente ottiene un equilibrio di parte corrente in tutte le sue componenti (O1, O2 e O3) grazie al differenziale positivo tra le entrate (Titoli 1, 2 e 3) e le spese (Titoli 1 e 4).

Anche relativamente all'annualità 2021, viene utilizzato l'avanzo di amministrazione suddiviso per spese correnti (euro 266.251,37) e spese di investimento (euro 238.000,00). Si ottiene quindi un impiego totale dell'avanzo di amministrazione dall'anno 2020 pari ad euro 504.251,37.

In merito, nel questionario al rendiconto 2021, viene riportato un dato relativo all'applicazione dell'avanzo diverso e superiore rispetto all'estrazione dalla banca dati BDAP, pari ad euro 2.919.142,52, rispetto al quale l'Organo di revisione attesta che l'Ente ha attinto interamente dal risultato di amministrazione dell'esercizio 2020 per la quota accantonata, vincolata e destinata agli investimenti.

Parrebbe, quindi, non esservi stata una corretta compilazione delle tabelle del questionario 2021 per l'applicazione dell'avanzo dell'esercizio precedente. Si raccomanda di prestare attenzione affinché la documentazione amministrativa di propria competenza risulti corretta e conforme alle altre fonti di dati disponibili.

L'equilibrio di parte capitale (Z1, Z2 e Z3) è negativo anche nell'esercizio 2021 per un importo pari ad euro 295.143,07. La spiegazione di tale dato, analogamente a quanto evidenziato per l'esercizio 2020, è da attribuirsi principalmente al valore del FPV pari ad euro 7.689.060,38.

Premesso ciò, comunque, l'Ente riesce ad ottenere un equilibrio generale in tutte le sue componenti W1, W2 e W3.

Tenuto conto dell'attuale congiuntura economica, nonostante l'equilibrio generale confermato per gli esercizi oggetto di analisi, si raccomanda il monitoraggio sia di parte corrente che, soprattutto, di parte capitale, parametrando la spesa programmata con gli effettivi incassi realizzati.

Risultato di amministrazione

5. Il risultato di amministrazione è considerato *“parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci”* (Corte cost., sent. n. 247/2017); al riguardo la disciplina della contabilità pubblica, laddove richieda anche complessi elaborati e allegati, trova nello stesso un veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo (Corte cost., sent. n. 274/2017). Il risultato di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Tale risultato va ridotto delle risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi

successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato suddiviso in spesa di parte corrente e in conto capitale (art. 186 Tuel).

L'importo finale è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione (art. 187 Tuel).

Il risultato contabile di amministrazione, dunque, costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'Ente.

Tabella n. 3 - Risultato e avanzo di amministrazione

	2020	2021
Risultato di amministrazione	2.919.142,57	3.231.521,65
Fondo crediti di dubbia esigibilità	1.366.104,73	1.673.245,17
Fondo contenzioso	110.000,00	300.000,00
Fondo indennità di fine mandato del Sindaco	10.493,14	13.421,46
Vincoli da leggi e dai principi contabili	378.972,56	346.089,72
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	815.572,14	815.572,14
Totale parte destinata agli investimenti	238.000,00	83.193,16
Avanzo di amministrazione	0,00	0,00

Fonte: Elaborazione della Sezione sulle relazioni dell'Organo di revisione e sui dati estrapolati da BDAP.

Il risultato di amministrazione 2021 è composto un volume di residui attivi superiori a quello dei residui passivi (rispettivamente euro 19.213.665,35 ed euro 9.927.466,73); entrambi i valori, nel confronto con i dati dell'anno 2020, mostrano un andamento crescente (per il 2020 rispettivamente residui attivi pari ad euro 14.975.097,32 e residui passivi euro 8.843.386,04).

L'andamento crescente dei residui attivi dell'Ente trova spiegazione soprattutto nell'aumento del valore al Titolo 4 "Entrate in conto capitale", mentre non si rileva un incremento significativo per il Titolo 1 "Entrate correnti di natura tributaria" ed il Titolo 3 "Entrate extratributarie".

Il fondo pluriennale vincolato di spesa 2021 è pari ad euro 62.276,55, per ciò che concerne le spese correnti ed inerente esclusivamente alla voce di spesa "incarichi legali" (fonte: questionario 2021) ed euro 7.689.060,38 relativamente alle spese in conto capitale, mentre l'esercizio 2020 presentava valori rispettivamente pari ad euro 75.779,40 per le spese correnti (inerente alla voce di spesa "Riaccertamento ordinario ex paragrafo 5.4.2 del principio applicato 4/2", vedasi questionario 2020) ed euro 3.404.298,69 per le spese in conto capitale.

5.1. L'Ente chiude entrambi gli esercizi oggetto di analisi con avanzo disponibile pari a zero, in linea con le annualità 2018 e 2019, precedentemente esaminate da questa Sezione di controllo.

Ciò premesso, si sollecita l'Ente ad una costante verifica della congruità degli accantonamenti inseriti nel risultato di amministrazione, considerando che la loro adeguata quantificazione è fondamentale per preservare la gestione da disavanzi occulti e da potenziali squilibri di competenza e di cassa.

5.2. Dall'analisi del prospetto contabile "All. c) Fondo crediti di dubbia esigibilità" trasmesso alla Banca Dati Amministrazioni Pubbliche - BDAP, concernente la composizione dell'accantonamento al fondo 2021, emerge come il Comune abbia accantonato al Titolo 1 "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa", una somma pari al 20,45 per cento dei residui mantenuti (euro 8.181.824,64 di cui euro 2.149.851,34 relativi alla competenza ed euro 6.031.973,30 relativi ad esercizi precedenti). In particolare, l'accantonamento si riferisce alla Tipologia 101 "Imposte tasse e proventi assimilati".

Al riguardo, l'Organo di revisione, nella propria relazione al rendiconto 2021, ha affermato che "l'Ente ha provveduto all'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità, pari a d euro 1.673.245,17 come richiesto al punto 3.3 del principio contabile applicato 4.2." e che il metodo di calcolo prescelto è quello della media semplice.

Come è noto, il fondo crediti di dubbia esigibilità, nella contabilità armonizzata, è finalizzato a garantire che gli accertamenti di entrate per le quali non vi è certezza in merito alla integrale riscuotibilità, siano parzialmente sterilizzati al fine di evitare un incremento non sostenibile dei margini di spesa, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione; è essenziale, dunque, farne un'applicazione estesa, limitando quanto più possibile le tipologie di entrate escluse dal calcolo.

Il FCDE accantonato nel 2021 rappresenta l'8,71 per cento del totale dei residui attivi mantenuti nel conto del bilancio al 31 dicembre e, se si considerano solo i residui allocati nei Titoli 1 e 3, tale valore sale al 17,18 per cento.

L'Ente, nell'esercizio 2021, ha registrato un grado di riscossione della gestione di competenza dei Titoli 1 e 3 rispettivamente pari al 79,86 per cento e al 58,04 per cento.

Con riferimento alla riscossione dei residui si evidenzia un valore pari al 22,59 per cento per il Titolo 1 e al 36,04 per cento per il Titolo 3.

I residui nei due suddetti titoli rappresentano il 50,70 per cento di quelli totali (e, quanto alla loro formazione, il 69,81 per cento deriva dagli esercizi antecedenti al 2021).

Dalle informazioni desunte in maniera congiunta dalla relazione e dal questionario ai rendiconti esaminati, emergono rispettivamente, in merito al recupero dell'evasione tributaria relativa ai tributi IMU/TASI e TARSU/TIA/TARES/TARI:

- per l'esercizio 2020, accertamenti per euro 3.808.708,23 con incassi per euro 2.932.868,80 relativi al tributo IMU/TASI ed accertamenti per euro 3.936.316,58 con incassi per euro 153.556,56 relativi al tributo TARSU/TIA/TARES/TARI;
- per l'esercizio 2021, accertamenti per euro 954.679,32 con incassi per euro 254.679,32 relativi al tributo IMU/TASI ed accertamenti per euro 4.837.486,47 con incassi per euro 1.426.653,26 relativi al tributo TARSU/TIA/TARES/TARI.

In relazione a quanto sopra riportato, si evince che le percentuali di riscossione tributaria siano basse anche per il biennio 2020 - 2021, intorno al 30 per cento, calcolate sul valore cumulativo delle due poste tributarie.

Questa Sezione di controllo aveva già approfondito e ricevuto chiarimenti dall'Ente in merito alla fase di riscossione tributaria relativa all'esercizio 2019, valutando positivamente le misure attivate ed invitando l'Ente a proseguire nelle attività intraprese ed a monitorarne gli effetti, a tutela dell'interesse pubblico garantito da servizi pubblici correttamente finanziati.

Si richiama l'Ente alla corretta applicazione delle misure tributarie correttive (predisposizione di atti di accertamento e riscossione di tributi comunali e costituzione dell'ufficio deputato in Commissione Tributaria Provinciale avverso i ricorsi presentati dai contribuenti) anche per gli esercizi futuri.

5.3. Risultano accantonati al Fondo contenzioso euro 110.000,00 per l'esercizio 2020 ed euro 300.000,00 per l'esercizio 2021; nelle relazioni, l'Organo di revisione non ha prodotto l'analisi dei contenziosi in corso e delle dinamiche di accantonamento a fondo. Secondo il richiamato principio contabile: *“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 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. (...) L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti."

Risultano ulteriori accantonamenti, nel rendiconto 2021, per euro 13.421,46 quale fondo per indennità di fine mandato del Sindaco (fonte: BDAP).

L'Ente non ha accantonato nel risultato di amministrazione 2021 lo stanziamento del fondo garanzia debiti commerciali: ciò potrebbe comportare una inappropriata determinazione del risultato di amministrazione, soprattutto in considerazione del fatto che il Comune presenta, da diverse annualità, un avanzo disponibile pari a zero. Si evidenzia tuttavia, da un'estrazione dati BDAP, che tale accantonamento è presente nel rendiconto 2022 per un importo pari ad euro 74.840,00.

Così come evidenziato nella precedente deliberazione n. 168/2021/PRSE, l'adeguata quantificazione dei fondi vincolati ed accantonati è funzionale alla corretta determinazione del risultato di amministrazione disponibile. A tal fine, si pone l'attenzione dell'Organo di revisione sulla necessità di continuare una verifica puntuale dei suddetti fondi, in ossequio alle disposizioni dettate dal legislatore.

5.4. Con riferimento, in seguito all'emergenza pandemica da Covid - 19, alla certificazione delle spese sostenute di cui all'articolo 39, comma 3, del decreto - legge n. 104 del 2020, risulta che l'Ente abbia vincolato, nel risultato di amministrazione, l'importo residuo tra le somme trasferite e quelle spese.

Si può constatare, consultando la banca dati BDAP, che i vincoli derivanti da legge legati al Covid 19, suddivisi in due voci ovvero "*avanzo vincolato Covid 19*" e "*contributo agevolazione 2021 a utenze TARI non domestiche*", risultano pari ad euro 346.089,72.

In merito alla certificazione relativa all'anno 2022, si sollecita l'Ente a prestare attenzione alle economie eventualmente ancora presenti per definire in modo puntuale le somme non spese ed oggetto di restituzione.

Gestione di cassa

6. L'Ente presenta, alla chiusura di entrambi gli esercizi, i seguenti risultati:

- anno 2020: euro 267.509,38, vincolato per euro zero, secondo quanto riportato nel questionario 2020;

- anno 2021: euro 1.696.659,96, vincolato per euro 300,00, secondo quanto riportato nel questionario al rendiconto 2021.

Il questionario 2021 presenta una incongruenza relativa alla tabella di calcolo del fondo di cassa finale, riportando un dato pari ad euro 4.432.412,90 per poi indicare nel prospetto successivo il valore corretto pari ad euro 1.696.659,96, confermato anche dalla banca dati BDAP e dalla Relazione dell'Organo di revisione.

Si sollecita l'Organo di revisione dell'Ente ad una più puntuale, opportuna e dettagliata compilazione della documentazione di propria competenza a supporto del rendiconto annuale, al fine di permettere la corretta attività di controllo da parte di questa Sezione regionale.

Alcune discrasie, inoltre, sono presenti nel medesimo questionario anche per ciò che riguarda la cassa vincolata, il cui valore viene indicato pari ad euro 300,00 solo nel riquadro inerente all'evoluzione della stessa nel triennio.

Sempre con riguardo alla cassa vincolata, emerge qualche perplessità sull'effettiva quantificazione alla luce di tale esiguo importo. Tenuto conto delle difficoltà di cassa e le continue risorse ricevute dal Tesoriere, si raccomanda il monitoraggio delle entrate vincolate, al fine di evitare eventuali tensioni dovute al pagamento di spese di cui si è avuto già il correlato incasso.

Il Comune non ha usufruito delle anticipazioni di liquidità messe a disposizione dallo Stato, mentre ha sempre fatto ricorso, nel biennio in esame, all'anticipazione di tesoreria.

In particolare, nel corso dell'anno 2020 la somma concessa è stata pari ad euro 9.189.065,39 con una quota rimborsata nell'esercizio pari ad euro 9.762.990,18, comprensiva della quota di residuo passivo anno 2019 (euro 573.924,79). Nell'esercizio 2021 la quota concessa è stata pari ad euro 8.738.766,10, integralmente restituita nell'anno di competenza.

La Sezione ribadisce che l'anticipazione di tesoreria costituisce uno strumento a disposizione degli enti per fronteggiare esigenze di cassa dovute alla discrasia temporale che può verificarsi tra l'andamento delle riscossioni e quello dei pagamenti (cfr. Corte costituzionale n. 188/2014). Come precisato, il ripetuto ricorso alle anticipazioni di tesoreria è individuato dall'art. 148 del T.U.E.L. fra gli indicatori di squilibrio finanziario e pertanto l'irregolarità appare costituire potenzialmente un fattore di rischio per il mantenimento degli equilibri di bilancio del Comune e, più in generale, per una sana gestione.

Tanto premesso, si invita il Comune a adottare misure correttive per la corretta gestione delle riscossioni e dei pagamenti e per un attento e costante monitoraggio dei flussi di cassa, prestando particolare attenzione all'attività di accertamento e di riscossione dei tributi. La

capacità di riscossione delle entrate proprie costituisce, infatti, un elemento essenziale per consentire all'Ente di garantire la sostenibilità degli equilibri di cassa.

Nella precedente deliberazione di questa Sezione di controllo, in fase istruttoria, l'Ente aveva fornito spiegazioni in merito al legame esistente tra il basso indice percentuale di riscossione tributaria ed il ricorso costante all'anticipazione di tesoreria, infatti, comunicava che: *“le difficoltà di riscossione riguardano, in particolare, gli accertamenti dell'imposta municipale unica (IMU) e la riscossione ordinaria della tassa rifiuti solidi urbani (TARI). Il Comune, pertanto si trova nella necessità di dover anticipare notevoli somme per il pagamento dei servizi forniti ai cittadini, in particolare per il servizio di smaltimento dei rifiuti.*

Inoltre, si evidenzia la necessità di far fronte alle spese correnti in scadenza nell'esercizio, nonostante i ritardi negli incassi, per non incorrere nel rischio di vedersi addebita dai fornitori interessi di mora e danni per i ritardati pagamenti.

Si fa presente che il Comune ha intrapreso le seguenti azioni al fine di limitare il ricorso a tale strumento:

- incremento delle procedure di recupero dell'evasione tributaria allo scopo di avvicinare quanto più possibile il momento dell'accertamento a quello della riscossione delle proprie entrate tributarie;*
- accelerazione delle procedure di riscossione coattiva delle entrate tributarie anche attraverso la riscossione di più annualità pregresse contemporaneamente;*
- contrazione delle spese per il funzionamento degli uffici e per l'acquisto di beni e servizi, incluse le spese per canoni ed utenze.*

Sempre al fine di aumentare le somme incassate, è stato approvato, con deliberazione del Consiglio comunale n. 20 del 30/06/2020, il nuovo Regolamento Generale delle Entrate Comunali al fine di procedere a una sistematica e organica revisione nell'ottica di un adeguamento alla disciplina della dilazione nonché di estendere la possibilità di beneficiare, nei limiti di legge, del ravvedimento operoso anche ai tributi locali oltre i termini ordinari.”

Il ricorso dell'Ente allo strumento dell'anticipazione di tesoreria ha generato oneri a carico della finanza comunale. Come si evince dai questionari 2020 e 2021, gli interessi passivi sulle somme concesse, sono stati pari ad euro 49.409,92 nel 2020 ed euro 21.968,73 nel 2021.

6.1. Nella sezione Amministrazione trasparente – pagamenti dell'amministrazione, è stato pubblicato l'indice di tempestività che risulta essere pari a:

- 80,54 giorni nell'anno 2020;
- 36,29 giorni nell'anno 2021.

L'Ente ha migliorato il valore dell'indice negli esercizi esaminati, allineandosi al limite stabilito dall'art. 41, comma 1, del d.l. n. 66 del 24 aprile 2014, convertito dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, a partire dall'anno 2021.

Si osserva che l'attivazione di misure idonee al rispetto dei termini di pagamento (con particolare riguardo ai termini fissati dall'articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231) oltre che rimuovere ostacoli ad un legittimo flusso di liquidità verso i fornitori, specie in un periodo di crisi economica come quello attuale, potrebbe liberare ulteriori risorse, obbligatoriamente vincolate al fondo garanzia debiti commerciali, da destinare ai servizi per la collettività.

Nella stessa sezione, viene indicato l'ammontare dei debiti al 31 dicembre ed il numero delle imprese creditrici, ai sensi dell'articolo 33 del decreto legislativo n. 33 del 2013, come di seguito indicato:

- debito residuo al 31 dicembre 2020: euro 92.622,48, numero imprese creditrici: 58;
- debito residuo al 31 dicembre 2021: euro 169.727,28, numero imprese creditrici: 41.

Organismi partecipati

7. L'Ente ha adottato e trasmesso le delibere di Consiglio comunale n. 36 del 16 dicembre 2021 e n. 58 del 30 novembre 2022 relative alle ricognizioni periodiche delle partecipazioni al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021, ex art. 20 del decreto legislativo n. 175 del 2016, come modificato dal decreto legislativo n. 100 del 2017.

Di seguito le partecipazioni detenute dall'Ente.

Tabella n. 4 - Partecipazioni

Partecipata	Quota e modalità di partecipazione
Ruzzo Reti s.p.a.	2% - diretta
GAL Terreverdi Teramane s.c.a r.l.	1,33% - diretta
Società Consortile FLAG COSTA BLU	0,62% - diretta

Fonte: Deliberazioni di Consiglio comunale n. 36 del 16 dicembre 2021 e n. 58 del 30 novembre 2022.

Le società oggetto di partecipazione diretta svolgono attività nei seguenti settori: Ruzzo Reti s.p.a. per la "gestione del servizio idrico integrato", GAL Terreverdi Teramane s.c.a r.l. per lo "sviluppo del territorio", Società Consortile FLAG COSTA BLU per la "creazione di posti di lavoro nelle comunità costiere". Il mantenimento di tali partecipazioni è dovuto al fatto che le attività risultano strettamente necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'Ente.

Il Comune detiene altresì una partecipazione nel Consorzio Ente Porto Giulianova (organismo diverso dalle società) che si occupa della gestione delle operazioni, servizi e strutture portuali su concessione delle autorità marittime competenti.

Dagli allegati tecnici alla citata delibera comunale n. 58 del 30 novembre 2022, si evince la presenza di perdite d'esercizio nei rendiconti 2020 e 2021 da parte delle seguenti società

partecipate: GAL Terreverdi Teramane s.c.ar.l. (perdite d'esercizio: 2021 pari ad euro 863,00 e 2020 pari ad euro 963,00) e Società Consortile FLAG COSTA BLU (perdita d'esercizio nel 2020 pari ad euro 1.209,00).

Tenuto conto delle perdite registrate, seppur di lieve entità, si sollecita l'Ente al monitoraggio dell'andamento gestionale di tali società.

Si sottolinea, infatti, come non sia stato implementato, da parte del Comune, per il 2020 e il 2021, il fondo previsto dall'art. 21, comma 1, del d. lgs. n. 175 del 2016, che dispone: *“Nel caso in cui società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali comprese nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, presentino un risultato di esercizio negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione. Le pubbliche amministrazioni locali che adottano la contabilità civilistica adeguano il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della società partecipata ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore”*.

Tale mancato accantonamento, unitamente alle altre forme di accantonamento descritte in precedenza e all'avanzo disponibile pari a zero, avrebbe potuto condurre alla diversa quantificazione del risultato di amministrazione, determinando l'emersione di un possibile disavanzo.

7.1. L'Organo di revisione, nel questionario al rendiconto 2021, in merito alla rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati, di cui all'articolo 11, comma 6, lett. j, del decreto legislativo n. 118 del 2011, ha fornito risposta positiva, confermando che la nota informativa allegata al rendiconto risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo. Nello stesso questionario, viene attestato che l'Ente ha effettuato la conciliazione dei rapporti creditori e debitori con le società partecipate.

Si invita l'Ente a continuare nel puntuale monitoraggio dei rapporti con le partecipate, in particolare nel controllo dei debiti e crediti reciproci, al fine di evitare possibili squilibri economici e finanziari rilevanti per il proprio bilancio.

Ulteriori profili di esame

8. Il Comune ha attestato di aver sostenuto spese di rappresentanza per euro 1.310,00 nell'esercizio 2020 e per euro 2.498,90 nell'esercizio 2021, ai sensi dall'articolo 16, comma 26, del decreto-legge n. 138 del 2011.

Dall'analisi del sito istituzionale, nella sezione Amministrazione trasparente, non risulta essere stato approvato un regolamento in materia.

Al riguardo, si rammenta che l'adozione di uno specifico regolamento, ai sensi dell'art.7 del Tuel, data la natura facoltativa e non necessaria delle spese di rappresentanza, da considerarsi recessive rispetto ad altre spese della pubblica amministrazione, consente, oltre al rispetto dei principi di trasparenza ed imparzialità, una gestione amministrativa-contabile coerente con le norme inserite nella più ampia programmazione dell'Ente, garantendo l'efficacia dell'attività ordinaria ed un contenimento della spesa, così come imposto dalla vigente normativa.

8.1. I dati relativi ai parametri deficitari, estrapolati da BDAP, mostrano che l'Ente ha rispettato complessivamente i valori - limite previsti dalla vigente normativa.

8.2. In base alle informazioni riportate negli specifici questionari relativi ai debiti fuori bilancio (prot. SEZ_AUT n. 18012 del 4 giugno 2021 e prot. SC_ABR n. 4260 del 7 novembre 2022), emerge che negli anni 2020 e 2021 l'Ente ha riconosciuto i seguenti debiti fuori bilancio:

- Annualità 2020: debiti fuori bilancio individuati per euro 47.433,51, relativi a sentenze esecutive;
- Annualità 2021: debiti fuori bilancio individuati per euro 83.649,70, relativi a sentenze esecutive.

La Sezione, in proposito, coglie l'occasione per ricordare che 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. Quando il fenomeno assume dimensioni rilevanti e reiterate in più esercizi finanziari, è presumibile che gran parte dei debiti fuori bilancio sia riconducibile alla incapacità di attuare una corretta politica di programmazione e gestione finanziaria delle risorse e delle spese, alla possibile sottostima degli stanziamenti di bilancio rispetto alle effettive necessità di spesa, ovvero al fine di garantire i vincoli del pareggio e degli equilibri interni. Come già avvenuto per la precedente deliberazione di questa Sezione di controllo, si raccomanda di attuare tutte le azioni necessarie a rimuovere le cause che determinano la formazione di debiti fuori bilancio.

8.3. In merito alla spesa di personale ed in base a quanto riportato nella Relazione dell'Organo di revisione per gli esercizi 2020 e 2021, l'Ente ha rispettato i vincoli assunzionali, rientrando nei limiti di cui all'articolo 1, comma 557, 557 quater, 562 della legge n. 296 del 2006. Inoltre, l'incidenza percentuale delle spese di personale rispetto alle spese correnti risulta inferiore al limite del 50 per cento, così come disposto dall'art. 28, comma 11 quater del decreto-legge n. 201 del 2011.

Andamenti della gestione attuale e possibili fattori di criticità/squilibrio

9. In linea con quanto evidenziato dalla Sezione delle Autonomie circa la rilevanza dei dati di cassa attuali per il monitoraggio dell'andamento della gestione finanziaria (cfr. Programmazione dei controlli 2021, approvata con deliberazione n. 20/SEZAUT/2020/INPR), vengono di seguito riportati i dati più recenti relativi alla gestione di cassa dell'Ente comunale. A tal riguardo, è stato anche osservato che la riconciliazione del saldo di cassa fra le poste presenti in contabilità e quelle delle banche dati disponibili, alla data del 31 dicembre 2022, nonché l'analisi del ricorso all'anticipazione di tesoreria aiuta ad individuare l'eventuale adozione di provvedimenti correttivi (SS.RR. in spec. comp. n. 4/2020).

Dalla consultazione della banca dati SIOPE, in data 20 settembre 2023, relativa ai dati al 31 dicembre 2022, emerge che:

- gli incassi totali del Comune diminuiscono da euro 28.669.983,74 del 2021 ad euro 23.945.625,61 del 2022. Si riducono le principali fonti di entrata ovvero gli importi di cui alla macroarea 1.00.00.00.000 "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa" da euro 10.215.168,43 nel 2021 ad euro 9.733.636,25 nel 2022, alla macroarea 3.00.00.00.000 "Entrate extratributarie" da euro 1.625.314,31 nel 2021 ad euro 1.346.120,58 nel 2022 ed alla macroarea 4.00.00.00.000 "Entrate in conto capitale" da euro 1.827.003,44 nel 2021 ad euro 1.312.595,71 nel 2022;
- i pagamenti diminuiscono da euro 27.240.833,16 del 2021 ad euro 24.218.797,81 del 2022; si evince un incremento delle "Spese correnti" (macroarea 1.00.00.00.000 da euro 11.036.122,23 del 2021 ad euro 11.741.742,84 del 2022) ed un decremento delle "Spese in conto capitale" (macroarea 2.00.00.00.000, da euro 2.750.202,94 del 2021 ad euro 2.346.191,97 del 2022);
- l'Ente ha usufruito dell'anticipazione di tesoreria anche per l'anno 2022 ma per un importo inferiore rispetto al 2021, passando da euro 8.738.766,10 ad euro 5.327.724,19, integralmente rimborsata al tesoriere nell'anno di competenza. Proprio questa riduzione evidente della quota di anticipazione ha contribuito alla diminuzione di incassi e pagamenti dal 2021 al 2022;
- dall'analisi della stampa "disponibilità liquide", il fondo di cassa al 31 dicembre 2022 risulta pari ad euro 1.423.487,76, a seguito dell'incasso di reversale per euro 23.945.625,61 e al pagamento di mandati per euro 24.218.797,81.

P.Q.M.

la Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

ACCERTA

le criticità e le irregolarità di cui in parte motiva dalle quali si evince una situazione di equilibrio non stabile in considerazione dell'avanzo di amministrazione pari a zero, al continuo ricorso alle anticipazioni di tesoreria e al basso grado di riscossione dei residui attivi, elementi questi che, sommati alla mancata valorizzazione dei fondi richiamati, destano un elevato livello di preoccupazione per gli esercizi futuri. Per l'effetto, pertanto, l'Ente è tenuto:

- a verificare costantemente la congruità degli accantonamenti ai fondi di bilancio inseriti nel risultato di amministrazione;
- a rafforzare la capacità di riscossione delle entrate tributarie ed extratributarie al fine di salvaguardare, anche per gli esercizi successivi, il rispetto dei necessari equilibri di bilancio e dei vincoli posti a garanzia delle esigenze di coordinamento della finanza pubblica;
- a ridurre il ricorso all'anticipazione di tesoreria affinché rimanga entro i limiti dettati dai principi di sana gestione finanziaria, nonché a monitorare il reintegro della cassa vincolata e l'incremento dei residui attivi;
- al rispetto di tutti gli obblighi di trasmissione e pubblicazione imposti dalla vigente normativa ed alla corretta compilazione della documentazione amministrativa e contabile di propria competenza.

Questa Sezione provvederà a monitorare l'adeguatezza delle misure intraprese con riferimento alle criticità rilevate ed alle poste non correttamente valorizzate, valutando i relativi riflessi sui futuri bilanci sottoposti al controllo.

L'Organo di revisione è tenuto a vigilare sull'attuazione delle azioni correttive che l'Ente porrà in essere, nonché ad una maggiore attenzione nella redazione degli atti di propria competenza, tenuto conto anche dei connessi profili di responsabilità professionale.

DISPONE

che, a cura della Segreteria, copia della presente deliberazione sia trasmessa al Sindaco, al Presidente del Consiglio comunale e all'Organo di revisione del Comune di Tortoreto (TE).

Si richiama l'obbligo di pubblicazione della presente deliberazione sul sito *internet* dell'Amministrazione comunale ai sensi dell'articolo 31 del d.lgs. n. 33 del 2013, come sostituito dall'articolo 27, comma 1, del d.lgs. n. 97 del 2016.

Così deliberato nella Camera di consiglio del 4 ottobre 2023.

Il Relatore
Chiara GRASSI
f.to digitalmente

Il Presidente
Stefano SIRAGUSA
f.to digitalmente

Depositata in Segreteria il 6 ottobre 2023

Il Funzionario preposto al Servizio di supporto
Carla LOMARCO