

Allegato A

Motivazioni decisione n.110/2018/PARI

RENDICONTI REGIONE CAMPANIA ANNUALITÀ 2015 E 2016:

PRESIDENTE: ANGELO BUSCEMA
ESTENSORE: FRANCESCO SUCAMELI

– SVOLGIMENTO DELLA PROCEDURA –

1. *L'istruttoria. La metodologia del controllo effettuato. Il contraddittorio e la procedura.*2

– CONSIDERATO IN FATTO ED IN DIRITTO –

1. <i>Oggetto ed effetti nonché funzione del giudizio di parifica.</i>	8
2. <i>Il ritardo delle rendicontazioni rispetto al ciclo finanziario in corso. La riunione dei giudizi e la parificazione a doppio oggetto.</i>	22
3. <i>Il ritardo nella rendicontazione e l'erronea scomposizione delle componenti di disavanzo. Errata e ritardata quantificazione della "disavanzo applicabile" negli esercizi futuri con conseguente espansione della capacità di spesa.</i>	29
4. <i>I limiti all'applicazione delle quote vincolate destinate in caso di disavanzo. Partite di spesa del rendiconto 2015 finanziate in assenza di risorse.</i>	69
5. <i>Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE).</i>	95
6. <i>Il riaccertamento dei residui.</i>	108
6.1. <i>Metodo di campionamento e di verifica dei fascicoli.</i>	111
6.2. <i>I residui attivi da trasferimento erariale.</i>	113
6.3. <i>I residui della gestione in conto terzi.</i>	130
7. <i>Debiti fuori bilancio tra certificazione del patto di stabilità 2015 e del saldo di finanza pubblica 2016. Corretta quantificazione del Fondo rischi.</i>	141
8. <i>La cassa e i vincoli.</i>	167
9. <i>Il perimetro sanitario nel bilancio regionale.</i>	172
10. <i>La spesa per il personale del Consiglio regionale.</i>	205
11. <i>Sintesi delle conclusioni della Sezione. Effetti delle non parificazione delle partite.</i>	210

– SVOLGIMENTO DELLA PROCEDURA –

1. L'istruttoria. La metodologia del controllo effettuato. Il contraddittorio e la procedura. La Regione ha qui inviato i progetti di legge relativi ai rendiconti 2015 e 2016 (rispettivamente prot. regionale n. 30306/U.D.C.P./GAB/CG del 20 novembre 2017 e n. 7790/U.D.C.P./GAB/CG del 30 marzo 2018), incardinando contemporaneamente due procedimenti di parifica per i rispettivi rendiconti.

I due giudizi incardinati riguardano entrambi la contabilità consuntiva della Regione a due date distinte, al 31.12 del 2015 e del 2016.

Il procedimento per la parificazione per lo schema generale di rendiconto per il 2015 e 2016 è stato avviato, in continuità con la prassi oramai consolidata di questa Sezione, con l'analisi della relazione allegata, ma senza l'iniziale ausilio del Collegio dei revisori dei conti, la cui relazione è pervenuta, per il 2015, soltanto il 28/05/2018, con nota prot. C.d.C. n. 3040 in pari data mentre per il 2016 solo il 01/08/2018 con nota prot. C.d.C. n. 4139.

Infatti, con la collaborazione dell'Amministrazione controllata, in assenza dell'apporto tecnico del Collegio dei revisori, la Sezione, per accelerare il procedimento istruttorio ha deciso, comunque, di avviare immediatamente il procedimento di controllo in assenza del parere del Collegio dei revisori e di seguire il collaudato percorso di verifica sperimentato col rendiconto degli anni 2013 e 2014, articolato nelle seguenti fasi:

- individuazione delle aree tematiche di approfondimento, con la prima nota istruttoria, articolando le richieste secondo un percorso logico analizzante partitamente la cassa, libera e vincolata, il comparto residui, ed infine il sistema di vincoli ed accantonamenti sul risultato di amministrazione (nota prot. C.d.C. n. 2568 del 18/04/2018). A riscontro della nota richiamata la Regione ha fornito le richieste delucidazioni con note prot. C.d.C. n. 2780 del 11/05/2015, n. 2870 del 17/05/2018, n. 2902 del 22/05/2018, n. 3008 del 28/05/2018 e nn. 3106, 3108 e 3095 del 31/05/2018 e n. 3617 del 21/06/2018;
- integrazione della prima nota istruttoria con nota prot. C.d.C. n. 3621 del 22/06/2018 (richiesta elenco debiti fuori bilancio riconosciuti) e nota prot. n. 3675 del 27/06/2018 (richiesta elenco capitoli di spesa finanziati con quote vincolate del risultato di amministrazione). A riscontro delle richieste menzionate l'Ente ha inviato le note prot.

C.d.C. n. 3670 e 3671 del 27/06/2018, n. 3731 del 02/07/2018, n. 3746 e 3753 del 03/07/2018;

- integrazione istruttoria con invio nota prot. C.C n. 3998 (modalità di contabilizzazione FAL) e 3999 (applicazione quota FAL al Bilancio di previsione 2015) del 19/02/2018. La regione ha riscontrato tali richieste con le note prot. C.d.C. n. 4000 e 4001 del 19/07/2018;
- programmazione di un accesso diretto e concordato presso gli uffici regionali, in continuità con l'esperienza istruttoria sul rendiconto precedente;
- scambio *medio tempore* di risposte istruttorie ed eventuali ulteriori richieste a chiarificazione delle esigenze di approfondimento, da porre eventualmente al centro degli accertamenti *in loco*;
- predisposizione di una "nota di accesso" preliminare con indicazione della documentazione da rendere disponibile al momento dell'inizio delle operazioni (nota prot. C.d.C. n. 3516 del 15/06/2018). L'accesso è stato preceduto da apposita comunicazione dello staff ai fini dell'accreditamento, ed eseguito con la collaborazione degli uffici regionali ed in particolare dell'assessorato al bilancio, nei giorni 6-10-11/07/2018. La Regione ha altresì messo a disposizione degli ufficiali della Corte una postazione informatica con accesso diretto al *software* contabile. Su indicazione dell'Assessore al bilancio, tutto il personale responsabile delle varie direzioni, con il coordinamento della Direzione Generale Risorse Finanziarie, ha fornito la documentazione richiesta e acconsentito ad essere audito direttamente dagli ufficiali della Corte. Le operazioni sono state verbalizzate, con sottoscrizione dei reciproci responsabili, alla fine di ogni audizione e comunque a chiusura di ciascuna giornata in modo riassuntivo.

Nel complesso, sono state acquisite dalla Regione/accesso presso gli uffici regionali, oltre che le note precedentemente richiamate, le ulteriori seguenti note, inserite nel fascicolo d'ufficio:

- nota istruttoria n. 3811 del 06/07/2018 (richiesta di relazione su implementazione di una contabilità dei vincoli di cassa e ricostruzione delle economie vincolate collegate ai residui passivi perenti);
- nota istruttoria n. 3845 del 10/07/2018 (richiesta elenco crediti verso lo Stato e Debiti fuori bilancio campionati);
- risposta prot. C.d.C. n. 4048 del 24/07/2018 (trasmissione fascicoli crediti verso lo Stato);

- nota prot. C.d.C. n. 3780 del 05/07/2018 (trasmissione elenco residui perenti);
- nota prot. C.d.C. n. 3870 del 11/07/2018 (trasmissione prospetto ripiano disavanzo presunto al 31/12/2017); verbale audizione in sede di accesso prot. doc. interno C.d.C. n. 74194360 del 12/07/2018;
- verbale audizione in sede di accesso prot. doc. interno C.d.C. n. 74194651 del 12/07/2018;
- verbale audizione in sede di accesso prot. doc. interno C.d.C. n. 74194360945 del 12/07/2018;
- verbale audizione del 24/07/18 n. 74509671 (richiesta chiarimenti su squilibrio di competenza perimetro sanitario);
- risposta prot. C.C n. 4122 del 31/07/2018 (chiarimenti su squilibrio di competenza perimetro sanitario).

1.1. In data 18 luglio 2018 (prot. C.d.c. n. 3992 del 19 luglio 2018), la Regione Campania ha qui inviato integrazione dei disegni di legge dei due rendiconti (2015 e 2016, rispettivamente con DGR nn. 453 e 454 del 11 luglio 2018) completandoli del mancante prospetto, da inserire nella relazione sulla gestione, concernente la composizione ed applicazione del disavanzo (principio applicato 4/1 al D.lgs. n. 118/2011, § 9.11.7).

1.2. In data 6 agosto 2018 è stata emessa l'ordinanza presidenziale n. 35, ritualmente trasmessa all'Amministrazione regionale alla Procura competente di questa Magistratura, con la quale venivano allegate le conclusioni istruttorie:

- i. concernenti i rendiconti 2015 e 2016 (Allegato A), con la richiesta del Magistrato istruttore, I Ref. Francesco Sucameli, di riunire in un unico giudizio i due procedimenti che si sono instaurati con l'invio a questa Sezione dei disegni di legge, approvati dalla Giunta regionale;
- ii. sulla gestione del personale dell'amministrazione (Magistrato istruttore: Cons. Rossella Cassaneti), compreso quello in carico al Consiglio e sulla gestione del perimetro sanitario (Magistrato istruttore: Cons. Rossella Bocci), relazioni entrambe confluite nell'Allegato B.

La medesima ordinanza fissava i termini del contraddittorio scritto e orale con la Regione e la Procura regionale, con termine ultimo per le memorie scritte fissato per il successivo 4 settembre e la discussione orale, in camera di consiglio, per l'11 settembre corrente anno.

1.3. L'udienza collegiale si è tenuta, secondo ordinanza, presenti tutte le parti.

La Regione, con le memorie prot. C.d.c. 4685 del 4 settembre 2018, poi illustrate in udienza, ha manifestato concordia sul tema della ricostruzione dei disavanzi e delle quote da applicare negli esercizi successivi; ha peraltro manifestato disaccordo:

- i.* sulla ricostruzione del quadro interpretativo concernente i limiti all'applicazione delle quote vincolate del risultato di amministrazione, in caso di disavanzo;
- ii.* sulla natura da attribuire al Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), sostenendo in particolare trattarsi di fondo rischi e non di un fondo rettificativo di valore di una partita attiva;
- iii.* ferma restando l'impostazione teorica proposta dalla Sezione, sulla quale ha manifestato le sopra esposte perplessità, sui calcoli correlati alle poste attive non parificabili in merito a: FCDE; Fondo rischi (FR), mancato rispetto del Patto di stabilità 2015; residui attivi non parificabili; cancellazioni di residui passivi senza titolo; sbilancio del perimetro sanitario.

1.3.1. Il Magistrato istruttore della legittimità-regolarità dei rendiconti si riservava di controllare i dati sulle contestazioni di cui al punto *iii*, alla luce delle nuove informazioni e precisazioni fornite con le memorie scritte da parte della Regione.

Concordava peraltro da subito sul superamento di alcune criticità evidenziate nelle conclusioni istruttorie, in particolare su:

- i.* sforamento del Patto di stabilità 2015;
- ii.* necessità di reinscrizione di residui passivi cancellati in difetto di adeguata motivazione.

1.3.1.1. Con riguardo al primo punto, infatti, è risultato tra gli importi dei debiti fuori bilancio successivamente riconosciuti, rispetto alla competenza giuridica, ed oggetto delle contestazioni in sede istruttoria, sussisteva un debito molto cospicuo nei confronti della Provincia di Salerno. Tale debito, comunicato tra gli elenchi richiesti dalla Sezione, risultava avere titolo in un provvedimento giurisdizionale esecutivo, notificato nel 2015 e quindi con competenza giuridica nello stesso anno, innestando un obbligo di riconoscimento immediato. Lo stesso debito era stato riconosciuto, peraltro, con DGR n. 184 del 04/04/2017, due anni dopo.

A seguito delle precisazioni della Regione, peraltro, è risultato che l'importo è stato correttamente contabilizzato tra le poste passive del rendiconto e dei saldi certificati ai fini del Patto 2015, in quanto pagato immediatamente dal Tesoriere

Regionale nel corso del 2015 su ordinanza di assegnazione n. 6195/2015 del Tribunale Civile di Napoli, Sezione Quinta.

I pagamenti effettuati dal Tesoriere (€ 23.740.779,90 a favore dell'Amministrazione Provinciale di Salerno PRU n. 4091/2015 - ed Euro 40,00 in favore del Banco di Napoli in qualità di Tesoriere Regionale — PRU 4092/2017), infatti, sono stati regolarizzati con l'ordinativo di pagamento n. 22844/2015 a valere dell'impegno n. 10038/2015 assunto sul cap. 9074 (Sistemazione Carte Contabili Spesa Corrente) con il Decreto Dirigenziale n. 40 del 03/11/2016 della UOD 55 13 04 — Gestione delle Spese Regionali.

L'importo quindi era confluito come componente negativa del risultato di amministrazione (collocata nel capitolo 9074 titolo I) e come spesa considerati ai fini degli equilibri di finanza pubblica. Ciò la Regione ha potuto fare in forza delle disposizioni eccezionali del punto 6.3 dell'All. 4/2 del D.lgs. n. 118/2011 in virtù del quale *«Nei casi espressamente previsti dalla legge, è possibile che il tesoriere provveda direttamente al pagamento di somme prima dell'emissione del mandato da parte dell'ente. In ogni caso, l'ente emette il mandato ai fini della regolarizzazione entro 30 giorni dal pagamento (anche nel caso di esercizio provvisorio del bilancio).*

Le attività gestionali e contabili sono improntate al principio dell'efficienza e della celerità del procedimento di spesa, tenuto conto anche della normativa in tema di interessi moratori per ritardati pagamenti.

Nel rispetto del principio contabile generale della competenza finanziaria, anche i pagamenti effettuati dal tesoriere per azioni esecutive non regolarizzati devono essere imputati all'esercizio in cui sono stati eseguiti.

[...]

Nel caso in cui non sia stato seguito tale principio, e alla fine di ciascun esercizio, risultino pagamenti effettuati dal tesoriere nel corso dell'anno per azioni esecutive, non regolarizzati, in quanto nel bilancio non sono previsti i relativi stanziamenti e impegni, è necessario, nell'ambito delle operazioni di elaborazione del rendiconto, registrare l'impegno ed emettere il relativo mandato a regolarizzazione del sospeso, anche in assenza del relativo stanziamento. In tal modo, nel conto del bilancio, si rende evidente che la spesa è stata effettuata senza la necessaria autorizzazione.

Contestualmente all'approvazione del rendiconto, si chiede al Consiglio il riconoscimento del relativo debito fuori bilancio segnalando l'effetto che esso produce sul risultato di amministrazione dell'esercizio e le motivazioni che non hanno consentito la necessaria variazione di bilancio.

Al fine di consentire la procedura contabile descritta, è necessario che, nel sistema informativo contabile dell'ente, sia introdotta un'apposita procedura contabile che consente la registrazione dell'impegno e del pagamento per azioni esecutive, ai fini del riconoscimento dei debiti fuori bilancio già pagati, da effettuarsi in assenza di stanziamento.»

In contraddittorio il Magistrato istruttore prendeva atto della precisazione informativa, che di conseguenza dequotava l'impatto della contestazione di irregolarità sul 2015.

1.3.1.2. Per quanto concerne le contestazioni sui residui passivi, la Regione produceva precisi allegati che dimostravano che invero le poste che si assumevano stralciati dal rendiconto, in assenza di motivazione e documentazione, sono in realtà state mantenute nelle scritture del conto del bilancio.

1.3.2. La Procura, in una prima fase, non ha presentato memorie scritte; è tuttavia intervenuta oralmente, formulando osservazione su tutti i punti fatti oggetto delle conclusioni istruttorie. Segnatamente, ha preliminarmente manifestato consonanza con la richiesta di riunire i giudizi di parificazione dei rendiconti 2015 e 2016, avanzata dal Magistrato istruttore della legittimità-regolarità dei due rendiconti. Ciò ritenendo che non solo sussistano i presupposti processuali, ma anche per l'esigenza sostanziale di favorire il più repentino riallineamento tra rendicontazione e programmazione, recuperando il ritardo accumulato negli anni, per favorire un più rigoroso controllo dei margini effettivi di spesa autorizzabile.

Ha altresì condiviso le conclusioni istruttorie dei Magistrati istruttori per area di trattazione, prendendo peraltro atto delle precisazioni numerico-contabili della Regione. La stessa Procura, inoltre, nell'interesse della legge e della legalità costituzionale, ha inviato la Sezione a considerare:

- l'effetto iper-prudenziale della impostazione teorica sui limiti all'applicazione delle quote vincolate, quando si tratta di spese di investimento;

- l'opportunità di sollevare d'ufficio una questione di legittimità costituzionale di talune disposizioni in materia di retribuzione accessoria del personale del Consiglio regionale.

1.4. Con decreto presidenziale n. 9 del medesimo 11 settembre 2018, veniva fissata l'udienza pubblica per la decisione sulla parificazione dei rendiconti generali della Regione Campania relativi agli esercizi finanziari 2015 e 2016, per il giorno 17 settembre 2018.

Nelle more, la Procura ha prodotto una propria memoria, in data 14 settembre, con nota prot. C.d.c. n. 5079, concludendo con la richiesta di parificazione parziale del rendiconto.

1.5. Nel giorno fissato per l'udienza pubblica, in virtù dei principi generali di economia e celerità del processo e dell'art. 84 CGC, previa apertura della discussione, il Presidente di questa Corte ha accolto con ordinanza posta a verbale, la richiesta del Magistrato istruttore in di riunire i giudizi.

Uditi i relatori, le parti hanno confermato le argomentazioni esposte nelle memorie scritte. In particolare, il Procuratore Regionale, concordando pienamente con le criticità contabili esposte dalla Sezione, ha concluso con la richiesta che la Sezione del controllo:

- valutasse l'opportunità di sollevare una questione di legittimità costituzionale in relazione alla legge regionale che istituisce e legittima la spesa per il trattamento accessorio di dipendenti del Consiglio regionale;

- riconsiderasse l'impatto delle conclusioni istruttorie sui limiti all'applicabilità di quote vincolate del risultato di amministrazione, laddove l'applicazione fosse finalizzata a sostenere gli investimenti;

- parificasse parzialmente i due rendiconti in relazione alle poste del conto del bilancio la cui difformità alla sottostante contabilità analitica era stata evidenziata dalla Sezione in sede istruttoria e largamente riconosciuta dalla Regione in contraddittorio scritto e orale.

Terminata la discussione, il Collegio si ritirava per decidere, in camera di consiglio.

– CONSIDERATO IN FATTO ED IN DIRITTO –

1. Oggetto ed effetti nonché funzione del giudizio di parifica. Il D.L. n. 174/2012, conv. L. n. 213/2012, ha introdotto una serie di nuovi controlli sugli enti territoriali, tra cui l'estensione del giudizio di parificazione sul rendiconto generale delle regioni a statuto ordinario, già previsto per lo Stato in età pre-repubblicana e per alcune regioni a statuto speciale; si tratta di una riforma fondamentale nell'ottica del coordinamento della finanza pubblica e della garanzia del rispetto dei vincoli finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, in un rinnovato sistema (L. cost. n. 1/2012) che ha visto il rafforzamento della giurisdizione della Corte dei conti nella forma del controllo (art. 20 L. n. 243/2012) a garanzia di un'effettiva tutela

dell'equilibrio di bilancio e dei valori sostanziali che ad esso sono collegati (SCR Campania n. 19/2018/PRSP e SRC Sicilia n. 108/2018/QMIG).

Ai sensi dell'art. 1, comma 5, del D.L. n. 174 del 2012, *«Il rendiconto regionale è parificato dalla sezione regionale di controllo della Corte dei conti ai sensi degli articoli 39, 40 e 41 del testo unico di cui al regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214. Alla decisione di parifica è allegata una relazione nella quale la Corte dei conti formula le sue osservazioni in merito alla legittimità ed alla regolarità della gestione e propone le misure di correzione e gli interventi di riforma che ritiene necessari al fine, in particolare, di assicurare l'equilibrio del bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa. La decisione di parifica e la relazione sono trasmesse al presidente della giunta regionale e al consiglio regionale».*

Come si vede dalla tecnica legislativa della disposizione, l'archetipo normativo dell'istituto, rispetto a quello originario già contemplato dal T.U. delle leggi sulla Corte dei conti (regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, da ora innanzi T.U. C.d.c.), è rimasto sostanzialmente inalterato, in quanto la giurisdizione su tali documenti di bilancio viene radicata mediante un rinvio statico alla già vigente disciplina statale.

Per altro verso, occorre ricordare che la stessa disciplina, risalente addirittura al 1862 (artt. 29, 31 e 32 Legge 14 agosto 1862, n. 800), è stata oggetto nel tempo di un lento processo di reinterpretazione che ha portato progressivamente ad ampliare oggetto e parametro del giudizio di parifica: sul piano dell'oggetto, il rendiconto è passato dalla sua concezione atomistica di mero conto di conti (rendiconto, appunto, "generale"), del quale si richiedeva il mero confronto con la contabilità analitica sottostante (C. cost. sent. n. 121/1966 e n. 142/1968), a quella "olistica" di strumento sintetico di evidenziazione degli equilibri nella continuità di bilancio, in connessione con la programmazione successiva.

L'approdo di questa evoluzione è catturata con efficace sintesi dal Giudice delle leggi nella sentenza n. 49/2018: *«In definitiva, la legge di approvazione del rendiconto – indipendentemente dalla compilazione e redazione dei complessi allegati al bilancio previsti dal d.lgs. n. 118 del 2011 – deve contenere, in coerenza con le risultanze di detti allegati, tre elementi fondamentali: a) il risultato di amministrazione espresso secondo l'art. 42 del decreto in questione; b) il risultato della gestione annuale inerente al rendiconto; c) lo stato dell'indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli esercizi futuri.*

Infatti, il primo risultato chiarisce la situazione economico-finanziaria al termine dell'esercizio in modo comparabile a quella dell'anno precedente e a quella che sarà determinata per l'esercizio successivo. Il secondo enuclea – dal contesto complessivo di cui al precedente punto a) – le risultanze della gestione annuale integralmente imputabile agli amministratori in carica. Il terzo fornisce il quadro pluriennale dell'indebitamento, consentendo una prospettiva di sindacato sia in relazione ai vincoli europei, sia in relazione all'equità intergenerazionale, strumento servente alla determinazione dei costi-benefici afferenti alle generazioni future con riguardo alle politiche di investimento in concreto adottate.

Tali elementi, indipendentemente dalla tecnicità degli allegati al bilancio, costituiscono appunto la necessaria attuazione degli evocati precetti costituzionali di natura finanziaria».

Il seme di questa palingenesi esegetica è del resto contenuta nella formulazione letterale del T.U. C.d.c. Infatti, già in base art. 39 T.U., primo comma, il controllo che la Corte dei conti deve effettuare è un esame di doppia conformità. Segnatamente:

- da un lato, «*La Corte verifica il rendiconto generale [...] »*
- «*e [in secondo luogo] ne confronta i risultati tanto per le entrate, quanto per le spese ponendoli a riscontro con le leggi del bilancio» (inciso fra parentesi aggiunto).*

1.1. Detto in altri termini, il primo oggetto del giudizio di parifica è il “conto” e la sua conformità con le scritture analitiche sottostanti e in ultimo con il fatto gestionale rappresentato. In tale qualità, il rendiconto è una scrittura contabile complessa di terzo grado che muove da una contabilità analitica (in forma di registrazione contabili periodiche, scrittura contabili di secondo grado) e dalle c.d. pezze giustificative (documenti contabili di primo grado). Vista da questo angolo visuale la rendicontazione ha la natura di una dichiarazione di scienza in ordine ad una serie complessa di fatti ed ha la funzione di «*riassumere e dimostrare "i risultati della gestione", sia per gli aspetti propriamente finanziari (cosiddetto "conto del bilancio"), sia per gli aspetti propriamente patrimoniali (cosiddetto "conto generale del patrimonio") [oggi Stato patrimoniale]» (Corte costituzionale sentenza n. 142/1968). Ne consegue che un primo effetto giuridico della rendicontazione (e del giudizio di parificazione) è conferire “certezza” a tali rappresentazioni documentali, considerando “provati” i fatti che ne sono oggetto.*

Il “rendere conto”, dunque, in primo luogo intende “dimostrare” l’esistenza di uno e più fatti gestionali (in contabilità finanziaria, la nascita e la vicenda di debito) che

devono essere riscontrati nelle scritture e nei documenti di primo e secondo grado. Il giudizio di parificazione, dunque, per questo primo aspetto, è un giudizio di fatto e consiste nel raffronto tra la scrittura di terzo grado e dei suoi saldi (il rendiconto), con quelle di secondo e primo grado. Tali scritture e documenti sono essenziali al giudizio e non possono essere sottratti, in termini istruttori, alla Corte dei conti, pena l'impossibilità del giudizio e l'esito della non parificazione, non essendo possibile, nel nostro ordinamento, una pronuncia di *non liquet*: tali elementi istruttori sono allocati presso l'ente (che ha l'obbligo di renderli disponibili) o in scritture e base dati segnaletiche direttamente accessibili della Magistratura.

Infine, il giudice deve vagliare la conformità del conto alla realtà e, all'esito del giudizio di parificazione, con il suo accertamento, far sì che le scritture contabili costituiscano giudizialmente "prova" dei fatti gestionali e base storica attendibile della successiva programmazione. Tale prova riguarda i singoli conti che compongono il rendiconto, ma, soprattutto, i suoi risultati sintetici: il rendiconto deve essere una rappresentazione conforme dei "fatti", nel senso che lo stesso deve includere tutti i fatti di gestione (senza omissioni) realmente esistenti (principio di veridicità).

La tecnica di tale rappresentazione è altresì disciplinata dall'ordinamento (contabilità pubblica): di conseguenza compito del giudice è verificare non solo la conformità della "rappresentazione" al "fatto", ma della rappresentazione stessa al "diritto", generando il suo pronunciamento un accertamento di un fatto (in termini di verità/falsità) e una statuizione in diritto (su atti, che saranno quindi validi/invalidi o legittimi/illegittimi, nonché di comportamenti, leciti/illeciti).

1.2. Accanto a tale funzione probatorio-documentale e "certativa" del fatto e del diritto, il rendiconto generale ed il giudizio di parificazione di cui è oggetto attengono ad un profilo prescrittivo tipico della contabilità finanziaria: esso definisce i saldi ed innesca l'obbligo (costituzionale) immediato di conformare la successiva legge sul bilancio di previsione, pena l'illegittimità della stessa, emendabile solo con una pronta variazione di dello stesso che sia in grado di ripristinare l'equilibrio che risulta accertato come "perturbato" da fattori quantificati in sede di rendicontazione.

Peraltro, la produzione di tale effetto, come si anticipava, è esso stesso il derivato della "validità" del rendiconto che deve essere accertata dalla Corte di conti: tale accertamento attiene alla verifica di un'altra conformità, stavolta non a fatti, ma a norme di diritto sull'esposizione contabile, strumentali a salvaguardare gli equilibri di bilancio. L'accertamento costituito dal giudizio di parifica diventa perciò un modello di

conformità a precetti di carattere costituzionale e un indice presuntivo di legittimità costituzionale: a) non solo della successiva legge sul bilancio previsione (approvazione o sua variazione), ma anche e soprattutto b) della successiva legge di approvazione del rendiconto (come dimostra l'attenzione che il Giudice delle leggi riserva ai *dicta* della Corte dei conti in sede di delibazione della illegittimità costituzionale dei rendiconti, cfr. sentt. nn. 274/2017 e n. 89/2017).

Le norme sulla rendicontazione forniscono il parametro della “rilevanza” contabile dei fatti di gestione (in contabilità finanziaria, si rammenta, crediti e debiti pecuniari e le loro vicende) e prescrivono la necessità di fondi, vincoli e accantonamenti sul risultato finale di modo da quantificare e qualificare gli spazi della successiva programmazione, per garantire l'equilibrio di bilancio nella continuità dell'amministrazione.

In altre parole, la definizione dei saldi del rendiconto non è discrezionale, ma essa stessa rigorosamente normativa; se è dunque vero che nel sistema della contabilità finanziaria la legge sul rendiconto ha la capacità di innovare l'ordinamento producendo obblighi precisi di conformazione del bilancio, essa è a tutti gli effetti una “legge in senso sostanziale”.

1.2.1. Il carattere normativo e prescrittivo della rendicontazione si comprende solo se si considera la stretta interconnessione funzionale che esiste, nella contabilità pubblica e finanziaria (presupposta dagli artt. 100 e 103 Cost.), tra rendicontazione e bilancio di previsione: è questa connessione che consente di definire i margini della spesa autorizzabile nella continuità della amministrazione e quindi i vincoli concreti alle decisioni di bilancio. La rendicontazione deve quantificare le risorse effettivamente disponibili per le successive programmazioni (nella contabilità degli enti territoriali l'avanzo di amministrazione) o la misura del passivo da recuperare (nella contabilità degli enti territoriali espresso dal “disavanzo di amministrazione”) nella successiva gestione del bilancio. Nella contabilità finanziaria, dunque, la rendicontazione ha un contenuto normativo ed è prescrittiva e titolo per la successiva programmazione, definendo la misura del riequilibrio, in caso di risultato negativo, o delle risorse utilizzabili in caso di risultato positivo.

Tale capacità prescrittiva, peraltro, dipende dalla “validità” della rendicontazione in relazione ad un complesso sistema di norme il cui rispetto è oggetto del giudizio di parificazione. Tali norme sono di rango costituzionale, legislativo, ma possono essere talvolta di origine amministrativa (come accade in relazione ai piani di rientro degli enti

territoriali, adottati in base ad apposite prescrizioni di legge, nel caso di disavanzi non recuperabili nel naturale orizzonte temporale del bilancio successivo).

1.2.2. Tanto premesso appare evidente il senso delle affermazioni del Giudice delle leggi nelle sentenze n. 279/2016, n. 89/2017, e n. 48/2018.

In primo luogo, le norme in materia di rendicontazione di cui alla L. n. 243/2012 e il D.lgs. n. 118/2011 non sono solo “norme formali sull’esposizione contabile”, al mero servizio del principio di verità e certezza dei fatti contabili, ma sono strumento sostanziale di verifica degli equilibri di bilancio ex art. 81 Cost. (Corte costituzionale sent. n. 279/2016); in questo senso, sebbene non in senso formale, esse svolgono il ruolo logico di “legge organica” in materia contabile (così C. Costituzionale sent. n. 49/2018). Ciò in quanto tali fondamentali atti normativi costituiscono: a) da un lato, “norme sulla normazione”, cioè fonti logicamente preminenti nel giudizio di validità di un altro atto normativo (ovvero la legge di rendiconto); b) norme che, sebbene formalmente non sovraordinate alle leggi ordinarie, svolgono la funzione di parametro interposto di un eventuale giudizio di costituzionalità delle norme statali e regionali che approvano bilanci e consuntivi.

In quest’ottica, sul piano del parametro del controllo, non si tratta solo di effettuare una verifica della conformità delle poste rendicontate alla legge che autorizza il bilancio, ma un controllo sul rispetto delle norme sulla rendicontazione a presidio di un equilibrio effettivo di bilancio.

L’inevitabile interrelazione logica che sussiste tra oggetto e parametro ha comportato un parallelo ampliamento dell’oggetto del giudizio di parificazione: infatti, nel giudizio di parifica diventa centrale la correttezza della determinazione dell’accertamento del risultato di amministrazione, il quale costituirebbe *«l’oggetto principale e lo scopo del giudizio di parificazione che [...] riguarda non solo la verifica delle riscossioni e dei pagamenti e dei relativi resti (residui) ma anche, e soprattutto, la verifica, a consuntivo, degli equilibri di bilancio»* (C. cost. sentenza n. 89/2017)

Il rendiconto nella sua struttura analitica (poste di entrata e di spesa) e sintetica (risultato di amministrazione) costituisce una fattispecie concreta di verifica degli equilibri di bilancio che, in caso di esito negativo, ed in particolare, in caso di evidenziazione di un risultato di amministrazione deterioro o addirittura di un disavanzo, obbliga a conseguenti e necessarie misure di “salvaguardia”. Ciò, soprattutto, in caso di *«di disavanzo d’amministrazione, che deve essere obbligatoriamente ripianato [e], esso condiziona anche l’equilibrio degli esercizi futuri»* (ibidem).

Le norme sulla rendicontazione sono dunque le norme che concorrono a definire le fattispecie di violazione del precetto dell'equilibrio e a definire qualità e quantità del riequilibrio (*rectius*, delle connesse “misure correttive o “di salvaguardia”) con effetto sugli esercizi futuri. Del resto, già prima della L. cost. n. 1 del 2012, la Corte costituzionale aveva evidenziato che il precetto dell'equilibrio, da un lato è tendenziale o “dinamico” (cioè da mantenere non solo in modo statico e ipotetico in sede di programmazione, ma in concreto, in fase di gestione, cfr. *ex plurimis*, la sentenza C. cost. n. 213/2008, evocando il ruolo della rendicontazione e della sua funzione di accertamento degli equilibri in corso di gestione), dall'altro, che esso integra una “clausola generale” costituzionale, «*in grado di operare pure in assenza di norme interposte*» (C. Cost., sent. n. 192/2012): si tratta della *Grundnorm* del sistema contabile della Repubblica italiana al cui presidio è posta, proprio per la tecnicità del fatto e la complessità tecnica della fattispecie delle norme interposte, una speciale Magistratura (artt. 100 e 103 Cost.).

In buona sostanza, le norme della L. n. 243/2012 e del D.lgs. 118/2011 sono norme che danno attuazione e concorrono a definire la fattispecie (astratta) della “clausola generale” di equilibrio, in ragione della quale rendiconto e bilanci di previsione si devono presumere non conformi al precetto costituzionale gli artt. 81, 97 e 119 Cost. se violano le norme sull'esposizione contabile, con la conseguenza che, in tali casi, sorge obbligo (legislativo e costituzionale) di porre in essere adeguate misure correttive entro tempi definiti. Tali misure correttive costituiscono il nucleo incompressibile della c.d. disciplina di salvaguardia del bilancio, volto a fronteggiare eventuali “manovre elusive” del precetto costituzionale dell'equilibrio ex artt. 81 e 97 Cost.. L'elusione «*consiste essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario [di riferimento] nel biennio successivo e nel lungo periodo di rientro dai disavanzi progressi*» (C. Cost. sentenza n. 279/2016).

La principale, ineludibile misura di salvaguardia o correttiva, per la quale non è necessaria nessuna interposizione legislativa, discende direttamente dal sistema costituzionale ed è costituita, appunto, dall'adottare appropriate variazioni del bilancio di previsione» (sentenza n. 250/2013) volte a recuperare l'equilibrio turbato, in ragione del principio della continuità di bilancio e degli esercizi finanziari (sentenza n. 274/2017). Il principio della continuità, infatti, è «*essenziale per garantire nel tempo l'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale*» (cfr. sul punto Corte costituzionale sentenza n. 155/2015).

1.2.3. Il ruolo e la funzione del giudizio di parificazione, in tale sistema costituzionale, dovrebbero apparire ormai chiari. Non si tratta di un giudizio cerimoniale o meramente notarile, ma un giudizio che ha, ad oggetto, il rendiconto come documento degli equilibri e, a parametro, norme che sono poste a diretta tutela del rispetto sostanziale degli equilibri nel tempo; di conseguenza gli accertamenti della decisione di parifica costituiscono un modello di conformità a legge e Costituzione che rendono, per l'effetto formale di giudicato connesso alla decisione, di per sé "non manifestamente infondato" il dubbio di costituzionalità: a) della legge sul bilancio di previsione (approvazione e variazioni); b) nonché della legge di approvazione del rendiconto che non tenga conto dei *dicta* accertativi della Corte dei conti e che con essi si pongano in palese contraddizione.

Non si tratta dunque di un *internum corporis* del provvedimento legislativo di approvazione del rendiconto, ma di un giudizio basato su parametri strettamente giuridici, che riguarda scritture giuridico-contabili, analitiche e sintetiche, formatesi ad opera dell'amministrazione e che costituiscono la premessa di un atto di un altro potere dello Stato e/o della Repubblica.

Cionondimeno, l'inserimento nel procedimento legislativo regionale non è privo di conseguenze. In primo luogo sotto il profilo della tutela costituzionale degli equilibri, sintetizzati nel risultato di amministrazione. La rendicontazione, con la sua funzione "accertativa" delle poste e del risultato di amministrazione, definisce, in senso etimologico, eventuali squilibri e gli obblighi di rientro, che devono essere adempiuti nei successivi esercizi finanziari e cicli di bilancio, in virtù:

a) del carattere dinamico del precetto dell'equilibrio (che esige la ricerca continua di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche, cfr. Corte costituzionale sent. 250/2013);

b) del principio di continuità degli esercizi finanziari, per cui, «ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi» (Corte cost. n. 274/2017). Inoltre, «infedeli rappresentazioni delle risultanze economiche e patrimoniali provoca[no] un effetto "domino" nei sopravvenienti esercizi, pregiudicando irrimediabilmente ogni operazione di risanamento» (Corte costituzionale, sent. n. 274/2011, 4.1 del *cons. in dir.*, ma cfr. altresì sent. n. 89/2017). L'infedeltà di tali accertamenti, e gli squilibri connessi, possono emergere proprio grazie al giudizio di parificazione.

In base a tali due principi, il rendiconto, alla stregua del bilancio di previsione, impegna l'amministrazione a porre immediato rimedio a tutte le situazioni che il rendiconto "accerta" e che certificano un difetto di equilibrio per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio "a monte", ed in questo senso proietta il giudizio di parificazione sul piano legislativo, per le implicazioni che ha sotto il profilo della necessaria giustizia costituzionale che deve essere attivata su eventuali leggi di previsione o di rendiconto in contrasto con la situazione di squilibrio "certificata", e quindi in contrasto con gli artt. 81 e 97 Cost.

In tale ottica, nel rapporto con le Regioni, se fondamentale è l'iniziativa del Governo nell'attivazione di giudizi di costituzionalità in via principale (Corte costituzionale, sentenza 107/2016), "essenziale" per il sistema delineato dal Costituente, e non disponibile allo stesso giudice, è la stessa funzione svolta dalla Corte dei conti quale giudice *a quo* in materia contabile, in quanto, come è noto, la Costituzione e la legge gli vietano al giudice *a quo* di dare applicazione a norme della cui costituzionalità dubita (art. 1 della L. cost. n. 1/1948 e artt. 23 e 24 della L. n. 87/1953).

Come evidenziato dalla Consulta, nella sentenza n. 107/2016, il giudizio incidentale della Corte dei conti è in grado di superare le inefficienze e il difetto di imparzialità che può affliggere l'iniziativa processuale dello Stato, fisiologicamente condizionato da apprezzamenti politici nella valutazione dei casi concreti. In tale ottica, il Giudice delle leggi ha ritenuto necessario ammonire lo Stato a «*tenere comportamenti imparziali e coerenti per evitare che eventuali patologie nella legislazione e nella gestione dei bilanci da parte delle autonomie territoriali possano riverberarsi in senso negativo sugli equilibri complessivi della finanza pubblica*». Diversamente, nei giudizi in via incidentale, la presenza di un giudice, soggetto soltanto alla legge (art. 108 Cost.), assicura un filtro neutrale di eventuali questioni di costituzionalità; il Giudice delle leggi evoca quindi, in modo nemmeno tanto implicito, il ruolo della Corte dei conti, di cui più volte ha sottolineato il carattere di «*magistratura neutrale ed indipendente, garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico*» (cfr. *ex multis* Corte costituzionale sent. n. 60/2013).

1.3. Al termine di questa digressione appare chiaro che l'art. 39 T.U. C.d.c., quando richiede che "i risultati" del rendiconto, per essere parificati, siano conformi "tanto per le entrate, quanto per le spese" con "le leggi del bilancio", non si riferisce più e non solo alla legge di approvazione del bilancio (e alle sue variazioni). Sebbene sia indiscutibile che tra i parametri di conformità del giudizio di parificazione certamente vi

siano tali leggi le quali “giustificano” e legittimano l’iscrizione in bilancio di entrate e spese (cfr. Corte costituzionale sentt. n. 244 del 1995, n. 213 del 2008 e n. 181/2015), la “legge del bilancio” comprende l’intero sistema normativo che disciplina la rilevazione, l’imputazione e la quantificazione dei risultati, vale a dire, le disposizioni del D.lgs. n. 118/2011 e in generale le norme che disciplinano gli istituti contabili posti a presidio dell’equilibrio “tendenziale” della gestione.

La rendicontazione, dunque, è la fattispecie concreta in relazione alla quale, a seconda del carattere negativo o positivo dei saldi, in base alle norme “organiche” di cui sopra, ma ancora più a monte, direttamente, in base a norme costituzionali, sorge l’obbligo (costituzionale) di misure correttive da adottare con il bilancio di previsione oppure con conseguenti e necessarie variazioni di bilancio.

Essa è dunque parte della decisione di bilancio, in quanto costituisce la premessa della “manovra” che tale decisione deve realizzare; ciò perché è dalla rendicontazione che scaturiscono, in termini di saldi, i contenuti ineludibili della successiva programmazione, per effetto della clausola generale dell’equilibrio. Infatti il bilancio di previsione (e/o le sue variazioni) deve inglobare le necessarie misure di assestamento necessarie a realizzare l’equilibrio tendenziale di bilancio, a fronte di difetti di copertura evidenziatesi in sede di rendicontazione.

Infatti *«Il rispetto dei termini e degli adempimenti previsti dalle norme di coordinamento della finanza pubblica e di armonizzazione [...] comporta comunque l’attuazione immediata e sequenziale di tutte le operazioni previste nel tempo dal legislatore nazionale per porre rimedio alle situazioni critiche degli enti territoriali»*, nell’ottica del coordinamento della finanza pubblica, dell’armonizzazione dei bilanci e del rispetto dei precetti di copertura della spesa e di equilibrio dei bilanci (Corte cost. sent. n. 49/2018).

In tale ottica parametro e oggetto del giudizio di parificazione ex art. 1, comma 5, del D.L. n. 174/2012 – in un **sistema costituzionale in cui bilancio è un “bene pubblico” ed è fortemente legato all’intima natura democratica dello Stato costituzionale** – è un momento fondamentale della tutela di tutti gli interessi che si radicano attorno a tale bene.

1.3.1. Il bilancio, infatti, nella sua articolazione dinamica di rendicontazione e previsione, è lo strumento normativo e amministrativo attraverso cui viene definita la relazione tra “fini” e “mezzi” (finanziari) di cui un ente dispone, una decisione che deve quindi essere conforme ad un sistema complesso di prescrizioni normative, talvolta di

rango costituzionale, altre volte legislativo, altre volte di tipo amministrativo. Il bilancio è quindi lo strumento normativo e amministrativo attraverso cui, in termini sostanziali, è assicurata l'effettività dei fini fissati a valle del processo democratico e che si traducono in utilità di rilevanza giuridica (funzioni, servizi pubblici, diritti) e che, a livello procedimentale, proprio in sede di rendicontazione, consente di verificare l'“*accountability*” (C. Cost. n. 49/2018) dei propri rappresentanti in ordine alla realizzazione dei programmi che quei fini realizzano (art.1 e 97 Cost.).

Detto in altri termini, esso è un “bene pubblico”, «
sintetizzare e

ed

a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato» (Corte Cost., sentenze n. 184/2016, n. 228/2017, n. 247/2017 e n. 49/2018. In questo senso cfr. altresì, recentemente, Consiglio di Stato, sez. IV, sentenze nn. 2200 e 2201/2018).

Il bilancio, dunque, costituisce un bene giuridico che ha un' utilità pubblica separata e distinta rispetto ai fini che mira a realizzare, in quanto – grazie al precetto dell'equilibrio (artt. 81 e 97 Cost.) che deve governare la relazione coi mezzi disponibili – è lo strumento attraverso cui tali fini, previsti dalla legge e dalla Costituzione, acquisiscono un sostrato di certezza, effettività e trasparenza che rende seria e giustiziabile l'aspettativa giuridica di funzioni e servizi intestati all'ente dalla legge, oltre a rendere possibili gli adempimenti che sono oggetto dei diritti civili e sociali che la Repubblica, nelle sue varie articolazioni territoriali, deve assicurare (art. 3, comma 2; art. 114; art. 117, comma 1, lett. *m*) e art. 120 Cost.).

Il bilancio, articolato nelle fasi di rendicontazione e programmazione, è dunque un bene della vita cui sono collegati interessi che, se dal punto di vista concreto, sono di carattere finanziario (in ragione del mezzo che organizza), dal punto di vista soggettivo, sono di vario tipo: ora adespoti, ora soggettivizzati in enti rappresentativi, ora di tipo individuale, laddove impinga su “diritti incompressibili” che lo precedono (Corte costituzionale, sentenza n. 275/2016).

1.4. In definitiva, il giudizio di parificazione ha ad oggetto la rendicontazione e i risultati della gestione devono essere oltre che certi, in fatto, “validi” in diritto; l'effetto giuridico della parificazione è la certezza del diritto e la stabilità dell'accertato, come già evidenziato dalla Corte costituzionale sin dalle sue prime pronunce. Il giudizio di

parificazione, infatti, è un importante tassello per assicurare «*il preminente interesse pubblico della certezza del diritto [...], insieme con l'altro dell'osservanza della Costituzione*» (Corte cost. sentenza n. 129/1957 e n. 121/1966).

Tale giudizio, poiché conferisce a tali accertamenti il **crisma della incontestabilità, con il valore processuale del “giudicato”**, attribuisce al rendiconto il valore di “prova” dei fatti di gestione e “titolo” per effetti giuridici di tipo prescrittivo, che si riverberano sulla successiva decisione di bilancio. In definitiva, la funzione di controllo e giudiziale svolta dalla Magistratura contabile con il giudizio di parificazione è garanzia di effettività di un precetto (l'equilibrio) a tutela dei predicati “pubblici” del bilancio, dall'equità intergenerazionale, alla solidarietà finanziaria europea, al principio di responsabilità democratica, alla tutela dei diritti incompressibili.

In quest'ottica è utile richiamare la sentenza n. 181/2015 della Corte Costituzionale, la quale contiene affermazioni importanti sotto due profili, processuale e sostanziale: quanto al primo, la Consulta osserva che l'estensione del sistema della parifica alle regioni effettuata col D.L. n. 174 del 2012 non può che comportare la conferma, anche in sede regionale, della legittimazione a sollevare questioni di legittimità.

Quanto al profilo sostanziale, in continuità con quanto affermato nella sentenza n. 40 del 2014 e conformemente all'art 81 Cost., il Giudice delle leggi ha confermato la necessità di ampliare il novero dei parametri evocabili da parte del giudice contabile in sede di controllo (nel cui ambito va ricondotto il giudizio di parificazione) a tutti quelli che sono posti a salvaguardia degli equilibri di bilancio.

1.5. Accanto alla verifica della legittimità/regolarità del ciclo contabile, il giudizio di parifica costituisce occasione per un esame più ampio della gestione amministrativa dell'ente. Alla decisione infatti risulta “unita” una relazione (art. 41 T.U. Corte dei conti). Con tale relazione, la Corte dei conti «*formula le sue osservazioni in merito alla legittimità e alla regolarità della gestione e propone le misure di correzione e gli interventi di riforma che ritiene necessari al fine, in particolare, di assicurare l'equilibrio del bilancio e di migliorare l'efficacia e l'efficienza della spesa*» (art. 1, comma 5, D.L. n. 174/2012). Tale relazione espone, fra l'altro, le osservazioni sul comportamento dell'Amministrazione regionale in ordine all'osservanza delle discipline amministrative e finanziarie e le proposte di variazioni alle leggi e ai regolamenti che ritiene opportune per una migliore gestione del pubblico denaro.

Peraltro, sebbene teleologicamente collegate, la pronuncia di parificazione e la relazione, entrambe promanati dalle Sezioni regionali, sono documenti dotati di

autonomia sotto il profilo della ritualità, dell'oggetto e delle finalità: infatti, «*la relazione, a differenza della decisione, concerne la complessa attività svolta e non soltanto i dati di rendiconto, sino ad allargare il proprio orizzonte a profili di tipo gestionale*» (cfr. delibera Sezioni riunite in sede di controllo, n. 7/2013).

In definitiva, «*[s]ostanzialmente, esse si diversificano per natura giuridica, (la prima è un atto di controllo, anche se assunto dalla Corte con le formalità della giurisdizione contenziosa; l'altra è un atto di giudizio finalizzato all'informativa) e per funzione (la parifica acclara la veridicità e la regolarità della gestione; la relazione deve fornire all'organo legislativo i risultati del controllo eseguito sull'attività amministrativa e la gestione finanziaria globalmente considerata come comportamento effettivo dando una rappresentazione unitaria dell'intervento in funzione di verifica della politica dei risultati)*» (Sezioni riunite in speciale composizione n. 38/2014).

1.6. A completamento della presente analisi, va richiamata la recente nota del Presidente della Corte dei conti n. 1250/2018/PRES del 16/5/2018, relativa alle “Procedure per lo svolgimento dell'attività istruttoria e dell'udienza nel giudizio di parificazione del rendiconto generale della regione”.

La nota ha fatto seguito alla riunione della Conferenza dei Presidenti delle Sezioni Regionali di controllo, tenutasi il precedente 9 aprile 2018.

Pur non trattandosi di un atto vincolante o normativo, la nota costituisce la ricognizione sintetica delle prime esperienze applicative delle parifiche regionali e della prassi interpretative instaurate e condivise, partendo dalle pronunce degli organi nomofilattici del controllo di questa Corte, ovvero nelle deliberazioni: n. 9/2013 della Sezione delle Autonomie, n. 7/2013 delle Sezioni Riunite in sede di controllo e n. 14/2014 della medesima Sezione delle Autonomie.

La nota, quindi, fa il punto su alcuni profili rilevanti dell'Istituto, in particolare, con riguardo sia “*al contenuto minimo della decisione di parificazione*” che “*ai profili procedurali, correlati alla peculiare natura del [relativo] giudizio*”.

Per quanto attiene ai profili contenutistici, la nota presidenziale ha ricordato come le Sezioni regionali nella continuità dei giudizi e delle annualità parificate procedano alla “*Verifica del grado di adattamento [dell'Ente] alle osservazioni della Corte*”. Non è, invero, indifferente l'accertamento del livello di considerazione delle osservazioni della Magistratura contabile da parte delle Regioni, nell'espletamento delle loro politiche di bilancio e nella realizzazione delle correlate azioni di acquisizione e di spesa delle loro risorse. Simili osservazioni, limitate a volte a semplici

“raccomandazioni” di condotte prudenziali, spesso investono i profili dinamici degli equilibri di bilancio e, perciò, non incidono immediatamente sull’esito della parificazione dell’esercizio di riferimento. Esse, tuttavia, non possono e non devono essere trascurate, ben potendo verificarsi, nei casi più rilevanti, che la loro mancata considerazione venga progressivamente ad incidere su aspetti strutturali del ciclo di bilancio, così da compromettere il positivo esito del giudizio di parificazione.

L’accertamento del “*grado di adattamento alle osservazioni della Corte*”, pertanto, resta il primo degli adempimenti delle attività di parificazione.

Con riguardo ai profili procedurali, ha rimarcato, per l’ennesima volta, l’anfibologica natura del giudizio di parificazione, quale procedimento che esita una “*deliberazione*” di controllo, ma si espleta nelle “*formalità della giurisdizione contenziosa*”.

Le conseguenze, legate ad una simile natura, sono molteplici e in vario grado complesse, come si è avuto modo di evidenziare finora, con implicazioni non ancora del tutto esaustivamente esaminate in ogni loro aspetto.

Le forme della “giurisdizione contenziosa” implicano particolare attenzione al “*contraddittorio*” da assicurare alle “parti”, sia nei rapporti tra loro, che nei confronti della Sezione di Controllo. Tanto, tenendo in debita considerazione anche la circostanza che nel giudizio di parificazione manca una vera “controversia”.

Nei confronti della Procura Regionale, la nota ha ribadito il fondamentale “*ruolo di garanzia*” del P.M. contabile. Trattasi di posizione che non consente l’attribuzione alla Procura medesima dei suoi consueti poteri istruttori, a fini inquirenti.

D’altro canto, l’istruttoria del “giudizio” di parificazione è essa stessa espressione di funzioni di controllo e perciò compete all’organo titolare di tali funzioni, ossia alla Sezione regionale di controllo.

La Sezione, in sostanza, nel giudizio di parificazione cumula in sé i poteri istruttori e decisorii. Una simile, duplice intestazione di funzioni (istruttoria e decisoria) necessariamente onera ad un “*costruttivo raccordo tra [le] Sezioni di controllo e [le] Procure regionali, durante l’intero iter procedurale, salvaguardando la rispettiva autonoma competenza valutativa e decisionale*”. In altri termini: “*le Sezioni regionali sono [...] onerate della messa a disposizione delle Procure regionali dei dati e dei documenti acquisiti*”, ma “*allo stesso tempo [le] Procure Regionali [possono indicare altri eventuali] oggetti [di] verifiche preordinate al giudizio di parificazione*”.

Nei confronti delle “parti” tra loro (Procura e Regione), inoltre, “*il contraddittorio deve essere assicurato durante tutto l’iter procedurale, a partire dall’istruttoria e su tutti i temi sottoposti a verifica, per essere definito, attraverso successivi affinamenti, prima dell’udienza pubblica, l’oggetto della quale va circoscritto ai soli temi ed alle questioni contenuti nelle conclusioni dell’istruttoria*”.

Gli “*interventi dei soggetti che partecipano all’udienza*”, si è precisato, vanno contenuti “*in tali limiti*”, con l’auspicio che “*i Presidenti delle Sezioni Regionali di controllo [disciplinino] le fasi e le modalità del contraddittorio, anche mediante l’adozione di adeguate misure volte a migliorare [l’] esercizio delle funzioni di controllo e la celebrazione della peculiare udienza di parificazione*”.

Del resto, i “*Presidenti delle Sezioni di controllo [possono] regolare i tempi degli interventi*”, in considerazione della “*snellezza e specificità dei contributi resi in udienza, in relazione alla esigenza del tempestivo deposito della decisione di parificazione, da trasmettere in pari data al Consiglio regionale*”.

Trattasi, con ogni evidenza, di prassi interpretative che lasciano intravedere un contraddittorio dibattimentale in aula, nella pubblica udienza di parificazione, anche tra l’ente e la Procura Regionale.

2. Il ritardo delle rendicontazioni rispetto al ciclo finanziario in corso. La riunione dei giudizi e la parificazione a doppio oggetto. L’ampia digressione ordinamentale sopra esposta è stata riportata per meglio comprendere: da un lato, a) il *vulnus* che il ritardo nella rendicontazione può generare sugli scopi e sulla funzionalità del sistema della contabilità finanziaria e del bilancio, da essa inteso nel senso specificato ai §§ 1.2.1. e ss. ed in particolare al § 1.3.1. ma anche per comprendere b) l’importanza degli accertamenti di irregolarità sul sistema di finanziamento della spesa rendicontata (in termini di prescrizioni conformative, a contenuto negativo, che derivano sulle successive decisioni di bilancio, previsione e rendicontazione), come meglio specificato e trattato al § 3.

Quanto al primo aspetto, giova rammentare che ai sensi dell’art. 66 del D.lgs. n. 118/2011, «*I con legge regionale entro il 31 luglio dell’anno successivo all’esercizio cui questo si riferisce. L’ordinamento contabile regionale disciplina le modalità e i termini per la sua presentazione al consiglio regionale*».

Specifica l'art. 18 dello stesso Decreto, «*Le regioni approvano il rendiconto entro il 31 luglio dell'anno successivo, con preventiva approvazione da parte della giunta entro il 30 aprile, per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti*».

Il termine dell'approvazione giuntale è, nel caso della Regione Campania, addirittura anticipato. Ai sensi dell'art. 46, comma 3, della Legge regionale di contabilità (n. 7/2002) «

successivi cinque giorni al Collegio dei Revisori che, entro il 30 aprile, lo invia al Consiglio regionale con la propria relazione. Il Consiglio regionale lo approva, con legge, entro il 30 giugno successivo».

Nella fisiologia del ciclo di bilancio l'odierno giudizio di parifica dovrebbe riguardare, quindi, il rendiconto 2017, quando invero l'oggetto della deliberazione in corso è costituito dai documenti contabili di rendicontazione degli esercizi 2015 e 2016.

2.1. Il ciclo contabile di bilancio della Regione è affetto da un notevole e patologico ritardo, determinato da un susseguirsi di eventi che – pur non rispondendo ad un intento elusivo preordinato da parte dello stesso Ente regionale– hanno di fatto deteriorato la capacità del bilancio di governare la spesa, capacità che la Regione Campania si è impegnata a recuperare mediante la repentina resa dei rendiconti mancanti in modo da favorire la repentina celebrazione dei correlati giudizi di parificazione (impegno di cui, l'odierna celebrazione del giudizio su due rendiconti è prova). Di seguito, si ripercorrono brevemente le cause del ritardo accumulato.

Sul piano contabile una parte molto importante ha giocato il lungo processo di riaccertamento dei resti effettuato dalla Regione per il passaggio alla contabilità armonizzata nel 2012-2013 (tra l'altro in sperimentazione): come è noto, le difficoltà incontrate dalla Regione a “censire” tutto il proprio comparto residui ha ritardato prima l'effettuazione del riaccertamento straordinario (che sulla base del primo decreto sperimentazione avrebbe dovuto essere effettuato al 1° gennaio 2013), poi ha causato l'esclusione dalla “sperimentazione” e, infine, ha determinato la singolare decisione, a livello statale, di fissare la data per il riaccertamento straordinario al 31.12.2013. Conseguentemente, si è reso necessario adattare, non senza incertezze e confusioni interpretative (per cui si rinvia a SRC Campania n. 285/2016/PARI e n. 65/2017/PARI), una disciplina contabile (quella per gli enti in sperimentazione nonché per quelli a regime) concepita per operare ad inizio esercizio, in apertura di gestione di un esercizio

finanziario, a risultato di amministrazione previamente accertato con la rendicontazione immediatamente precedente, e non a chiusura dello stesso, con l'ovvia difficoltà logica e il rischio di mischiare le operazioni di riaccertamento ordinario e straordinario in un'unica operazione, come poi del resto è accaduto e si rilevava già nel precedente giudizio sul rendiconto 2013.

2.1.2. A questa particolare vicenda si è aggiunto il contenzioso collegato alla mancata parifica del rendiconto 2012, con la decisione n. 19/2014/PARI del 13 febbraio-17 marzo 2014, poi annullata con la sentenza a Sezioni riunite n. 27/2014/EELL (vicenda per cui si rinvia alla disamina in SRC Campania n. 285/20156/PARI), originata dalla incertezza di cassa e competenza nel vecchio quadro contabile, a causa del fenomeno dei c.d. "sospesi di tesoreria" e dei c.d. "sospesi di cassa", i primi correlati ad operazioni di incasso effettuati in conto terzi su entrate proprie (e registrati correttamente a distanza di numerosi anni), i secondi per effetto della tardiva storica registrazione, per competenza, di operazioni di regolarizzazione per cassa di debiti fuori bilancio pagati, in presenza di titolo esecutivi, in modo immediato.

La Regione Campania, a seguito della parifica parziale effettuata con l'ultima decisione richiamata, ha effettuato l'ennesimo riaccertamento straordinario (nell'ordine: effettuati con DGR n. 605 del 12/12/2014, come poi modificato con DGR n. 123 del 28/03/20015 e poi, in seguito alla parifica parziale di questa Sezione, da ultimo, con DGR n. 595 del 31/10/2016), rettificando nuovamente i rilievi del risultato di amministrazione presunto.

Con L.R. n. 31 del 14 novembre 2016, la Regione Campania ha adottato il rendiconto 2013.

Con tale legge la Regione rideterminava il risultato di amministrazione 2013 sulla base delle indicazioni di questa Sezione (deliberazione n. 285/2016/PARI) in **€-3.480.065.269,58.**

2.1.3. La documentazione relativa al disegno di legge "Rendiconto Generale della Regione Campania per l'esercizio finanziario 2014" è stata poi approvata dalla Giunta nella seduta del 22/11/2016, deliberazione n. 651.

Con la nota C.d.C. prot. n. 6084 del 12.12.2016 la Regione Campania ha trasmesso il disegno di legge inerente allo schema di rendiconto 2014, dando formale avvio al procedimento di controllo di parifica presso questa Sezione. Il quadro riassuntivo faceva registrare un ulteriore peggioramento del risultato di amministrazione

al 31.12.2104 il quale si attestava a € - 4.676.155.530,77, con un aggravamento del disavanzo di €1.196.090.261,19 (cfr. prot. C.d.C. n. 2491 del 4 aprile 2017).

Il giudizio di parificazione è intervenuto il 6 aprile 2017 (con deposito delle motivazioni il 4 maggio 2017). Risulta agli atti che, con la **DGR n. 498, del 27 luglio 2017**, la Giunta Regionale:

- i. ha preso atto degli esiti del riaccertamento ordinario ai sensi dell'art. 3, comma 4, del D.lgs. n. 118/2011, dei capitoli analizzati dalla Corte e per i quali la stessa ha rilevato il difetto di adeguato riaccertamento o il difetto di Titolo;
- ii. ha rettificato gli allegati 1 e 2 alla DGR, n. 595, del 30 ottobre 2016, relativa al riaccertamento straordinario inerente al rendiconto 2013;
- iii. ha preso atto che, per effetto della rinnovazione del riaccertamento ordinario sul cap. 2004, si sono determinati maggiori accertamenti per €99.782.185,89;
- iv. ha preso atto, altresì, della cancellazione del differenziale tra entrate e spese per partite illegittimamente contabilizzate in conto terzi per €34.284.298,84;
- v. ha accertato che il valore delle compensazioni effettuate da Acqua Campania è addirittura superiore a quanto riscontrato, *de minimis*, dalla Corte dei conti, segnatamente pari complessivamente ad € 221.699.863,03, in luogo di quanto comunicato in sede di giudizio di parificazione (€192.732.624,62), e per tale valore ha ritenuto di procedere ad apposito accantonamento al Risultato di Amministrazione 2014.

Con il **d.d.l. di Giunta n. 508 del 2017** ha quantificato le componenti del disavanzo e approvato lo schema di rendiconto 2014, poi approvato con **Legge regionale n. 32 del 20 novembre 2017**.

Il risultato di amministrazione 2014, dal punto di vista quantitativo, ha registrato, in definitiva, un'ulteriore riduzione della "parte disponibile" rispetto al 2013 e all'originario disegno di legge, chiudendo a **€ -5.304.841.334,86**. Il deterioramento rispetto all'originario disegno di legge ammonta ad € 628.685.804,09 ed è effetto dell'eliminazione delle irregolarità accertate da questa Sezione. Per altro verso, la misura di tale decremento del risultato di amministrazione è inferiore a quello prospettato a suo tempo dalla Sezione (€764.114.620,79), principalmente per effetto degli stralci dei residui attivi effettuati proprio in esecuzione dei *dicta* di questa Corte, stralci che hanno contribuito alla riduzione degli accantonamenti necessari sul FCDE (fondo ridottosi per 274.942.243,58).

2.2. Alla luce della grave patologia in cui consiste la mancanza di sincronizzazione tra ciclo della rendicontazione e parificazione, da un lato, e programmazione dall'altro (attesa la loro funzionale interconnessione, ai sensi di quanto evidenziato ne §§ 1.2 e 1.3), gli Uffici di questa Sezione hanno ritenuto di avviare un processo istruttorio sinergico sui due rendiconti, al fine di addivenire, in breve tempo, alla sincronizzazione tra accertamento del risultato di amministrazione e manovra finanziaria e recuperare la funzione di certezza dei margini di spesa autorizzabile svolta da rendicontazione e parifica.

L'annualità del bilancio e della rendicontazione e la loro sincronizzazione, infatti, costituiscono un predicato del bilancio il quale impone, agli organi dell'ordinamento, tutte le azioni necessarie per assicurarne l'effettività.

In quest'ottica va letta la recente norma (in vigore dal 21 agosto 2016) che ha stabilito per le regioni delle sanzioni nel caso della tardiva approvazione del rendiconto da parte della Giunta, in modo da consentire la tempestiva attività di parificazione alla Corte dei conti (cfr. l'art. 9, comma 1-*quinquies* e *sexies*, del D.L. n. 113/2016, conv. L. n. 1/2016, SRC Campania n. 80/2018/PAR e SCR Abruzzo n. 103/2017/PAR).

Trattasi di norma che, peraltro, consente anche una conferma sull'oggetto proprio del giudizio di parificazione, agevolmente individuabile nel rendiconto approvato dalla Giunta e non in un giudizio preventivo di legittimità della legge. Il giudizio di parificazione, pertanto, si instaura con la presentazione di tale rendiconto e verte su di esso. Nel caso concretamente considerato, in assenza di tale sincronizzazione temporale tra bilancio di previsione e rendiconto, infatti, la Regione Campania si è trovata in condizione di operare la propria programmazione con un risultato di amministrazione in larghissima parte presunto, vanificando la funzione delimitativa e prudentiale, ma soprattutto di presidio degli equilibri, che nel sistema della contabilità pubblica finanziaria svolge la rendicontazione in connessione con la programmazione (cfr. § 1.3.1). Inoltre, nell'interesse della stessa Regione, il recupero del gap temporale tra esercizio parificato e programmazione evita l'accumulo di irregolarità il cui impatto, come accaduto con i "sospesi di tesoreria", può emergere a distanza di anni mettendo in crisi la capacità della regione di sostenere gli squilibri.

La Regione ha quindi inviato, per un'unitaria istruttoria, i progetti di legge relativi ai rendiconti 2015 e 2016 (rispettivamente prot. regionale n. 30306/U.D.C.P./GAB/CG del 20 novembre 2017 e n. 7790/U.D.C.P./GAB/CG del 30

marzo 2018), incardinando contemporaneamente due procedimenti di parifica per i rispettivi rendiconti.

I due giudizi incardinati riguardano entrambi la contabilità consuntiva della Regione a due date distinte, al 31.12 del 2105 e del 2016.

Poiché ogni criticità rilevata dalla Sezione al 31.12.2015 ha un immediato reverbero, a gestione chiusa, sui dati consuntivi dell'anno successivo, occorre precedere ad analisi diacronica delle grandezze di bilancio e dei fatti gestionali che esse rappresentano, attesa la continuità contabile che caratterizza le scritture.

L'analisi istruttoria, infatti, è stata svolta identificando i principali fatti di gestione oggetto di rappresentazione contabile e quantificazione su due rendiconti, evidenziando il reverbero delle eventuali criticità, distintamente, sui due documenti sintetici predisposti dalla Giunta e fatti oggetto di due separati disegni di legge.

2.1.4. Tanto premesso, poiché, nel giudizio di controllo sul rendiconto generale con cui si addivene alla parificazione, si delibera “con le formalità della sua giurisdizione contenziosa” (art. 40 C.d.c.), occorre valutare se sussistono le condizioni per la riunione dei giudizi sui rispettivi rendiconti 2015 e 2016 che si incardinano, come detto poc'anzi, con la trasmissione alla (*recte*: deposito presso la Segreteria della) Sezione del disegno di legge della Giunta, contenente il progetto di rendiconto per ciascuna annualità di riferimento.

Ad avviso della Sezione sussiste, nel sistema, un generale principio di economia degli atti del giudizio, non solo per evitare contrasti tra giudicati, ma anche per esigenza di brevità e tempestività del giudizio, parte coesenziale alla “giustizia” di qualsiasi processo.

Espressione di questo principio generale del sistema, nell'ordinamento giuscontabile, è l'art. 84 CGC, per il quale: «*1. Quando più giudizi relativi alla stessa causa pendono davanti ad una stessa sezione, ovvero nel caso di cause connesse per l'oggetto o per il titolo, il presidente, anche d'ufficio, con decreto ne può ordinare la trattazione nella medesima udienza. 2. Il collegio decide sulla riunione dei giudizi*».

In secondo luogo, va rilevato che la contabilità, a due distinte annualità, rappresenta sezioni di flusso inscindibili di un medesimo fenomeno, che costituisce “causa” del giudizio (vale a dire, le scritture contabili sintetiche dei fatti di gestione, consistenti nelle vicende giuridiche dell'obbligazioni della Regione, e lo stato del loro “equilibrio”).

In buona sostanza, l'inscindibile unità del procedimento e del fenomeno controllato ridonda nelle "formalità" del giudizio.

Dal punto di vista soggettivo, è indubbio che i due giudizi incardinati con la comunicazione dei progetti di rendiconto riguardino lo stesso soggetto. Mentre dal punto di vista oggettivo, come si è detto, ogni fatto gestionale e grandezza contabile ad una certa data non può non influenzare il titolo della scrittura dello stesso fatto gestionale a data successiva. Ovviamente resta sullo sfondo, ma pur sempre con la sua peculiare rilevanza, la necessità di contribuire con ogni mezzo al ripristino degli andamenti ordinari del ciclo di bilancio, nei ritmi e nelle cadenze stabiliti dall'ordinamento. Trattasi di esigenza in forza della quale la Corte, in passato, ha parificato in un breve lasso di tempo (maggio-luglio 1966) i rendiconti di ben cinque esercizi finanziari.

In particolare:

- a) nelle medesime udienze del 25 e 27 maggio 1966, sono stati parificati i rendiconti degli esercizi 1960-1961 e 1961-1962, seppur con due distinte deliberazioni delle Sezioni Riunite;
- b) nella medesima udienza del 7 luglio 1966 sono stati parificati, con distinte deliberazioni, i rendiconti degli esercizi 1962-1963 e primo semestre 1963-1964, anch'essi con due distinte deliberazioni delle Sezioni Riunite;
- c) nell'udienza del 25 luglio 1966, infine, sono stati parificati, con distinte deliberazioni, il secondo semestre dell'esercizio 1963-1964 e l'intero esercizio 1964-1965.

All'esito della richiesta di riunire i due procedimenti, avanzati dal Magistrato istruttore (relazione allegata all'ord. n. 35/2018 del 6 agosto corrente anno):

- l'11 settembre 2018, in fase istruttoria, la trattazione orale, in contraddittorio, delle conclusioni istruttorie del Magistrato istruttore, si è tenuta nella medesima camera di consiglio;
- il 17 settembre 2018, il Presidente del Collegio ha riunito, con ordinanza letta in udienza pubblica, i due giudizi di parificazione, incardinati ai sensi dell'art. 1 comma 5 del D.L. n. 174/2012, stante la evidente connessione oggettiva e soggettiva delle due procedure incardinate presso questa Corte.

Atteso che la "causa" è la veridicità e validità delle scritture, ed in particolare, lo "stato" dell'equilibrio dei conti, l'analisi che segue, percorre il "fil rouge" del risultato di amministrazione, partendo dalla analisi della Riga E del prospetto dimostrativo di cui

all'All. 10 del D.lgs. n. 118/2011 e la sua composizione "qualitativa", per risalire al sistema dei vincoli ed accantonamenti, sino alle componenti elementari (residui e cassa) su entrambe le annualità rendicontate.

3. Il ritardo nella rendicontazione e l'erronea scomposizione delle componenti di disavanzo. Errata e ritardata quantificazione della "disavanzo applicabile" negli esercizi futuri con conseguente espansione della capacità di spesa. Come è noto, la disciplina della contabilità pubblica, anche laddove richieda complessi elaborati e allegati, deve trovare modi di espressione sintetica, trasparente ed univoca degli equilibri nel tempo, in ragione del valore cognitivo del bilancio nel sistema democratico (Corte costituzionale, n. 49/2018, che ne valorizza il ruolo di strumento dalla *accountability* dei rappresentati). Questa funzione, nel sistema della contabilità degli enti territoriali, è affidata al risultato di amministrazione (cfr. sent. C. Cost. n. 274/2017, punto 4 *in diritto*).

In quest'ottica, nel sistema del D.lgs. n. 118/2011 (art. 40 e All. 10, *a*)), il risultato di amministrazione ha il compito di sintetizzare lo stato degli equilibri nel tempo, in primo luogo dal punto di vista quantitativo, in secondo luogo, ma non con meno importanza, sotto il profilo "qualitativo".

Con riguardo al primo profilo, il risultato di amministrazione quantifica le risorse liberamente disponibili ovvero il "debito" accumulato negli esercizi precedenti per l'introduzione di elementi di squilibrio in corso di gestione (spese che si sono rivelate prive di effettiva copertura all'esito del riaccertamento ordinario): in tale ottica il risultato di amministrazione fornisce le informazioni sul "peso" di oneri di legge e delle spese programmate sul differenziale tra crediti e cassa da un lato e debiti dall'altro. In questo modo tale peculiare saldo, ibrido di cassa e competenza (cfr. § 5.2), può alternativamente fornire le seguenti informazioni: o la sussistenza di un "margine disponibile" (risorse formate da crediti e/o cassa) che *«una volta che sia stato [correttamente] accertato e rappresentato nei rendiconti, [diventa] un elemento patrimoniale»* del bilancio della Regione, tanto del Conto del bilancio che dello Stato patrimoniale (Corte costituzionale sentenze n. 247/2017 e n. 101/2018), ovvero la sussistenza di un disavanzo.

Nel primo caso si ha un "avanzo" libero, rispetto al quale l'ente possiede una discrezionale facoltà di "applicazione" dello stesso, negli esercizi successivi, in entrata,

a finanziamento di nuova spesa discrezionale. Diversamente, in caso di capienza e margine disponibile uguale a “0”, le uniche quote applicabili del risultato di amministrazione (tra l’altro in modo obbligatorio al verificarsi del rischio o delle condizioni di esigibilità della spesa) sono le risorse accantonate e vincolate accumulate nei precedenti esercizi.

Per contro, nel caso in cui, invece, il “margine disponibile” sia negativo (Riga E dell’All. n. 10 D.lgs. n. 118/2011), si è in presenza di “disavanzo”: tale posta esprime un “deficit” di risorse rispetto alla spesa contratta, ai rischi e alla spesa programmata, che obbliga l’ente a recuperare la distanza tra spesa e risorse disponibili: il ridotto disavanzo, infatti, “quantifica” un obbligo giuridico e contabile di rientro, *ergo*, un “debito” di diritto pubblico, che l’ente ha figurativamente verso se stesso per riportare la gestione in equilibrio. Il disavanzo, infatti, è anch’esso una voce che rimbalza sulla gestione di bilancio degli esercizi successivi, ma non in termini facoltativi o discrezionali, ma in modo obbligatorio e in spesa (necessità dell’applicazione del disavanzo come prima voce di spesa negli esercizi seguenti).

Partendo da questa premessa, si comprende come e perché il D.lgs. n. 118/2011 richieda che il prospetto del risultato di amministrazione «*parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di “equilibrio dei bilancio”*» (Corte costituzionale, sentenza n. 247/2017§ 8.5, terzo capoverso, *in diritto*) – ed in quanto fattispecie tecnica di misurazione della conformità della gestione di bilancio alla “clausola generale” di equilibrio (Corte costituzionale, sentenza n. 192/2012) – fornisca altresì informazioni sul ritmo di recupero di eventuali squilibri ed in particolare del disavanzo (**principio contabile 4/1, § 9.11.7 introdotto dal D.M. 4 agosto 2016 e art. 4, commi 5 e 6, del D.M. 2 aprile 2015**, con l’esposizione nelle apposite Tabelle della tipologia e della regola di ripiano, nella “nota integrativa, per quanto concerne il bilancio di previsione, nella relazione sulla gestione, per quanto concerne il rendiconto).

Tali informazioni costituiscono dati qualitativi essenziali della rendicontazione e della programmazione, in quanto consentano alla contabilità finanziaria di svolgere la funzione programmatoria e di tutela degli equilibri, poiché chiariscono e danno contezza delle cause dello squilibrio e del tempo e delle modalità di rientro previste dal legislatore, cui l’amministrazione è chiamata a conformarsi.

Tabella 1. Schema Allegato al principio contabile 4/1, § 9.11.7 introdotto dal D.M. 4 agosto 2016. Prospetto da allegare in nota integrativa, per quanto concerne il bilancio di previsione, nella relazione sulla gestione, per quanto concerne il rendiconto

ANALISI DEL DISAVANZO PRESUNTO	COMPOSIZIONE DEL DISAVANZO PRESUNTO				
	ALLA DATA DI RIFERIMENTO DEL RENDICONTO DEL PENULTIMO ESERCIZIO PRECEDENTE ⁽¹⁾ (a)	DISAVANZO PRESUNTO ⁽²⁾ (b)	DISAVANZO RIPIANATO NEL PRECEDENTE ESERCIZIO (c) = (a) - (b) ⁽³⁾ (c)	QUOTA DEL DISAVANZO DA RIPIANARE NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE ⁽⁴⁾ (d)	RIPIANO DISAVANZO NON EFFETTUATO NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE (e) = (d) - (c) ⁽⁵⁾ (e)
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le Province autonome)					
Disavanzo al 31.12.2014 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera					
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui					
Disavanzo tecnico al 31 dicembre					
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013 (solo per le regioni)					
Disavanzo da ripianare secondo la procedure di cui all'art. 243-bis TUEL (solo enti locali)					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente					
Totale	0	0	0	0	0
(1) Gli enti che non hanno approvato il rendiconto dell'esercizio precedente quello cui si riferisce il risultato di amministrazione presunto, fanno riferimento a dati di precorsuntivo					
(2) Il totale corrisponde all'importo di cui alla lettera E dell'allegato a) al bilancio di previsione, concernente il risultato di amministrazione presunto (se negativo). Se il rendiconto dell'esercizio precedente è già stato approvato si fa riferimento al disavanzo effettivo.					
(3) Indicare solo importi positivi (che rappresentano disavanzo effettivamente ripianato)					
(4) Indicare gli importi definitivi iscritti nel precedente bilancio di previsione come ripiano del disavanzo, distintamente per le varie componenti che compongono il disavanzo, nel rispetto della legge					
(5) Indicare solo importi positivi					
MODALITA' COPERTURA DEL DISAVANZO	COMPOSIZIONE DISAVANZO PRESUNTO ⁽⁵⁾	COPERTURA DEL DISAVANZO PRESUNTO PER ESERCIZIO			
		Esercizio N ⁽⁶⁾	Esercizio N+1	Esercizio N+2	Esercizi successivi
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le Province autonome)					
Disavanzo al 31.12.2014					
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui					
Disavanzo tecnico al 31 dicembre					
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013 (solo per le regioni)					
Disavanzo da ripianare secondo la procedure di cui all'art. 243-bis TUE (7)					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente					
Totale	0	0	0	0	0
(5) Corrisponde alla colonna (b) della tabella precedente					
(6) Comprende la quota del disavanzo non ripianata nell'esercizio precedente, secondo le modalità previste dalle norme.					
(7) Solo per gli enti che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale approvata dalla competente sezione regionale della Corte dei conti.					

3.1. In proposito si rammenta che, nel bilancio di previsione, prima di tutte le entrate e le spese, siano iscritti:

- nell'entrata del primo esercizio, gli importi relativi all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione (presunto) applicabile;
- in spesa, l'importo del disavanzo di amministrazione presunto.

L'art. 40 del D.lgs. n. 118/2011, inoltre, prescrive che, per ciascuno degli esercizi in cui è articolato, il bilancio di previsione sia deliberato in pareggio finanziario di competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione.

Cosicché l'articolo 42 del D.lgs. n. 118/2011, stabilisce che, nel caso in cui il risultato di amministrazione accertato a rendiconto non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare e da applicare al primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio in corso di gestione (comma 12).

Il rendiconto costituisce, dunque, un elemento di definizione degli equilibri che in sede di bilancio di previsione erano solo presunti. Il risultato di amministrazione, quindi, una volta accertato in sede di rendiconto, impone una correzione di bilancio ai

sensi dell'art. 10, comma 2 D.lgs. n. 118/2011 (sulle grandezze definite in base all'art. 39, comma 7, lett. *b*) e *c*) del D.lgs. n. 118/2011, prima del rendiconto).

Peraltro, il comma 12 del citato art. 42, con una disposizione speciale precisa che l'eventuale disavanzo di amministrazione, per garantire la sostenibilità può anche essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della legislatura regionale, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. In buona sostanza, il pareggio ha un orizzonte che normalmente coincide con l'esercizio finanziario, l'equilibrio un orizzonte più ampio, che tende a coincidere con il periodo della programmazione del bilancio stesso.

Sussistono peraltro norme che consentono di superare tale orizzonte, accedendo a periodo di rientro decennale o addirittura trentennale (cfr. ad es. art. 3, commi 13 e 16 del D.lgs. n. 118/2011; art. 9, comma 5, D.L. n. 78/2015).

È in queste norme speciali o eccezionali sui tempi di rientro, nonché nelle norme che introducono il sistema di accantonamenti e vincoli riportabili in esercizi successivi che si consuma la differenza tra pareggio ed equilibrio di bilancio.

Mentre il primo costituisce una “regola” che impone un'equivalenza contabile tra entrate e spese in ogni esercizio contabile, il precetto dell'equilibrio costituisce una “clausola generale” che consente: a) di inserire la gestione nella continuità di bilancio (Corte Cost., sent. n. 1/1966), allargando l'orizzonte temporale e rendendolo “tendenziale”, nel duplice senso che va verificato anche in corso di gestione e che è ammesso *deficit* ed indebitamento purché siano “sostenibili” (cioè sia possibile il rientro dagli stessi) in relazione alla struttura numerica (economica, finanziaria, patrimoniale) del bilancio e delle ragioni e allo scopo che hanno determinato lo stesso; b) consente di configurare, sul piano dei saldi, una serie di sotto-rapporti tra entrate e spese, al fine di realizzare il “buon andamento” della pubblica amministrazione art. 97 Cost. (sistema dei vincoli e degli accantonamenti).

Le deroghe all'orizzonte temporale annuale, sono norme speciali quando dal pareggio consentono di ragionare sul concetto di equilibrio della programmazione, nell'ambito dell'unità di tempo complessivamente considerata dal bilancio medesimo (ad oggi, si rammenta, triennale). In tale caso la norma del pareggio si “specializza” in termini di fattispecie, declinandosi in equilibrio, ma allo stesso tempo diventa norma generale per attrazione e coerenza con lo standard minimo di coerenza tra risorse e

spese richiesto al bilancio dalla Costituzione, vale a dire, nella misura in cui le quantità rispondono alla “clausola generale” di equilibrio sancita dalla nostra Legge fondamentale (art. 97, comma 1 Cost.)

Si tratta invece di vere e proprie deroghe nel caso in cui l’orizzonte temporale del bilancio viene superato per *«fronteggiare un problema non circoscritto [al singolo ente, ma di tipo sistemico, a fronte di] disavanzi emersi [che] non possano essere riassorbiti in un solo ciclo di bilancio ma richiedano inevitabilmente misure di più ampio respiro temporale»* (sent. n. 107/2016). Per tale ragione esse vanno considerate *«una tassativa eccezione alla regola del pareggio di bilancio ed, in quanto tal[i], risulta[no] di strettissima interpretazione ed applicazione»* (sentenza n. 6/2017).

In tali casi, si tratta di norme eccezionali, in deroga alla regola prima del pareggio e poi dell’equilibrio. Pertanto, dal punto di vista normativo-costituzionale, la deroga deve essere giustificata dalla natura della causa e dalla dimensione del *deficit* emerso, e per il principio di eguaglianza di fronte alla legge, essere motivate e rispondere ad esigenze generali, non a situazioni concrete che riguardano o possono riguardare esclusivamente l’ente (cfr. sentt. n. 279/2016, n. 6/2017 e n. 107/2016 e da ultimo la sent. n. 274/2017); dal punto di vista interpretativo, inoltre, tali deroghe devono essere considerate norme di “strettissima interpretazione” (Corte costituzionale, n. 6/2017, punti §§ 4.1. e 5 in diritto).

Il precetto dell’equilibrio, inoltre, non solo consente il recupero di disavanzi in un’ottica pluriennale, ma permette di introdurre correttivi al precetto del pareggio, *sub specie* del corollario della unità di bilancio. Senza contraddire l’assunto di base secondo cui ciascuna entrata continua a finanziare indistintamente la spesa (principio di unità), esso consente, nella continuità di bilancio, di agire sui saldi di fine esercizio (sistema dei fondi) per : a) destinare parte delle risorse accumulate a determinati scopi o alla copertura da denominati rischi ovvero (applicazione avanzo) b) concludere, prima che si effettui la spesa o si realizzi il rischio, l’insufficienza delle risorse finanziarie presenti in bilancio (crediti e cassa), evidenziando la necessità di recuperare un deficit. In questo modo non solo il recupero dello squilibrio, ma anche la copertura della spesa assume una dimensione diacronica e dinamica.

Tale funzione, anche in termini di efficacia dell’azione amministrativa (precostituendo e garantendo la copertura di spesa “finalizzata”), è garantita, nell’ambito del bilancio degli enti territoriali, dalla struttura e dalla funzione svolta dal risultato di amministrazione nel sistema (D.lgs. n. 118/2011).

3.2. Sulla base di quanto premesso, si comprende come accanto all'unitario disavanzo e alla disciplina unitaria e indifferenziata del suo rientro (derivato dalla regola del pareggio), sia possibile una disciplina "differenziata" per tempo di rientro e disciplina della sua "applicazione" agli esercizi successivi, ammissibile nella misura in cui il Legislatore miri a garantire la continuità di bilancio e dell'amministrazione e, in ultimo, il buon andamento della pubblica amministrazione, nella continuità dell'erogazione di beni, funzioni, servizi, diritti.

Tra questi, una peculiare natura ed importanza riveste il disavanzo da FAL, cioè determinato dal corrispondente "accantonamento" al Fondo anticipazioni straordinaria di liquidità.

Come è noto, l'accantonamento a FAL è determinato da una posta di spesa, appositamente attivata a previsione, non impegnabile e pagabile, destinata a "confluire" in un accantonamento sul risultato di amministrazione (senza formare economia di spesa). La funzione di tale posta di spesa, da tradurre in un fondo a consuntivo, è quella di evitare che una forma tecnica di indebitamento (un mutuo) sia utilizzato a copertura di pregressi disavanzi o comunque di spesa diversa da investimento (art. 119 comma 6 Cost., sentenze C. cost. n. 181/2015 e n. 89/2017). Infatti, come efficacemente chiarito dal Giudice delle Leggi, la locuzione «*confluire nel risultato di amministrazione come quota accantonata*» altro non significa che "neutralizzazione" della correlata posta attiva ai fini del calcolo del risultato di amministrazione.

L'accantonamento a consuntivo consente cioè di neutralizzare il differenziale positivo tra entrata e spesa generato, in contabilità finanziaria, dalla percezione di un mutuo (quello ex D.L. n. 35/2013) a copertura di spesa indifferenziata, evitando che l'anticipazione di liquidità possa diventare una "*plusvalenza fittizia ai fini della determinazione del risultato di amministrazione*" (C. cost. n. 89/2017). Infatti, una contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità coerente con la qualificazione civilistica di mutuo porterebbe ad una espansione del risultato di amministrazione, poiché in caso di prestito vengono contabilizzate, per competenza finanziaria, in termini di spesa, solo le rate per capitale ed interessi, in termini di entrata, l'intera somma percepita.

Diversamente, la contabilizzazione alla stregua di una anticipazione di liquidità (prima prevista solo in via esegetica, mediante un'assimilazione alle anticipazioni di tesoreria, cfr. sentt. n. 188/2014, 181/2015, 89/2017; Sezione autonomie n. 14/SEZAUT/2013/QMIG per il fondo di rotazione e Sezione autonomie n. 19/2014/QMIG, per l'analoga anticipazione straordinaria ex D.L. n. 35/2013): a)

consente di sterilizzare, sul risultato di amministrazione, l'intera somma percepita, senza ampliare la facoltà di spesa (per aumento dell'avanzo o riduzione del disavanzo da applicare sugli esercizi successivi) b) si realizzano effetti contabili esclusivamente per cassa, col beneficio di migliorare i tempi di pagamento.

Inoltre, grazie a tale accantonamento, in caso di risultato di amministrazione capiente, era possibile dare copertura, in conto competenza, alle rate di restituzione dell'anticipazione, applicando, in entrata, una quota del risultato di amministrazione accantonato pari alla rata di ammortamento. In questo modo, la restituzione del mutuo/anticipazione era virtualmente garantita dei residui attivi che erano a suo tempo a copertura dei pagamenti anticipati e, in relazione ai quali, il FAL opera in funzione "neutralizzatoria".

Restava ferma la necessità di verificare, progressivamente, l'esigibilità dei residui a copertura ed eventualmente finanziarne lo stralcio mediante gli accantonamenti a FCDE.

Ad ogni buon conto, in caso di disavanzo, la restituzione delle rate di ammortamento doveva essere garantita reperendo risorse aggiuntive negli esercizi successivi, mediante l'applicazione di tale posta in spesa.

3.2.1. Il Legislatore è successivamente intervenuto tipizzando le modalità di contabilizzazione per le regioni (articolo 1, commi da 692 a 700, della legge 28 dicembre 2015, n. 208), agendo, in modo innovativo, rispetto alla giurisprudenza citata sulle modalità applicative a previsione (commi 693 e ss.).

In primo luogo, il comma 693 ha previsto l'estensione alle regioni della disciplina già prevista per gli enti locali, sulla possibilità di ridurre l'accantonamento complessivo a FAL e FCDE tramite un "utilizzo" del FAL medesimo a finanziamento del FCDE. Segnatamente, la quota del FAL *"eccedente il disavanzo al 31 dicembre 2014 (ovvero il disavanzo prima del riaccertamento straordinario) può essere utilizzata secondo le modalità previste dall'articolo 2, comma 6, del decreto legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n.125."*

Quanto alla possibilità di decrementare il FAL a finanziamento del FCDE, nella misura in cui il FAL risulti superiore all'eventuale disavanzo ante-armonizzazione, non si può che rinviare qui alla giurisprudenza di questa Corte che dà dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 una interpretazione costituzionalmente orientata (SRC Campania n. 1/2017/PRSP e n. 107/2018/PRSP; in senso conforme cfr. SRC Sicilia n. 150/2017/PRSP e n. 13/2018/PRSP), vale a dire, quale norma che autorizza

l'accantonamento complessivo nella misura degli incassi in conto residui, anche prima che tali incassi si traducano in una riduzione del FCDE. In tal modo, la differenza tra accantonamento a FAL e disavanzo, prevista dal comma 693, costituisce soltanto la misura massima dell'“utilizzo” costituzionalmente consentito. In ogni caso, la richiamata previsione normativa non è rilevante per la Regione Campania, la quale, prima del riaccertamento straordinario, non registrava un disavanzo.

In secondo luogo, la disciplina citata regola il comportamento del disavanzo generato da FAL, comportamento il quale, per disciplina legislativa, è profondamente derogatorio del regime ordinario del disavanzo secondo la contabilità generale (funzione recuperatoria), non solo per i tempi di recupero, ma anche perché è stata adattata alla sua funzione neutralizzatoria la disciplina della sua applicazione, attraverso regole speciali.

Segnatamente, i commi 692 e 698 hanno disposto che, a previsione, nell'anno di originaria percezione delle anticipazioni, nel titolo di spesa riguardante il rimborso dei prestiti, deve essere iscritto il fondo anticipazione di liquidità, di importo pari alle anticipazioni incassate nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione come quota accantonata, ai sensi dell'articolo 42 del d.lgs. n. 118/2011.

Per altro verso, i commi 693 e 700 prevedono articolatamente la disciplina per la contabilizzazione e costruzione degli equilibri negli esercizi successivi, nei bilanci di previsione (nonché per il rientro di detto disavanzo). A tale scopo viene dettata una disciplina articolata per la “applicazione” della quota accantonata, in caso di risultato di amministrazione incapiente (in pratica, in caso di disavanzo). Secondo la legge di stabilità 2016, in tale caso, le regioni devono applicare, negli esercizi successivi:

- a) in entrata, il FAL al 31.12 dell'anno precedente, nella voce “Utilizzo avanzo di amministrazione”, con espressa indicazione “di cui Utilizzo Fondo anticipazioni di liquidità (D.L. n. 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)”;
- b) in spesa, nel titolo “rimborso prestiti”, due distinte voci che operano in combinato disposto, segnatamente:
 - b.1. il FAL dell'anno precedente, al netto delle rate pagate;
 - b.2. la rata di rimborso annuale di competenza che si prevede di pagare.

La peculiarità di tale disciplina e del correlato disavanzo da “accantonamento neutralizzatorio” è peraltro evidente (commi 693 e 700, lett. a), in quanto consente, in sede previsionale:

a) l'applicazione in entrata non solo della quota corrispondente alla rata di ammortamento, ma dell'integrale accantonamento accertato effettuato a consuntivo;

b) di decrementare l'accantonamento da applicare in spesa per la quota che sarà oggetto di pagamento, in pratica derogando alla regola della unitaria ed invariata applicazione dell'eventuale disavanzo (accertato o presunto) derivante dall'esercizio precedente;

c) ferma restando la separata contabilizzazione della quota di competenza della rata di rimborso.

Tuttavia, per evitare che – in situazioni di disavanzo – tale decremento si traduca in un recupero e copertura solo virtuale della quota di ammortamento,

d) il disavanzo (commi 694 e 699) deve, comunque, incorporare la quota di rimborso prevista, in pratica, dato l'ammortamento trentennale del mutuo, pari a circa un trentesimo del FAL.

Infatti, la sola contabilizzazione in spesa, nel pertinente Titolo III, del rimborso della quota trentennale e del FAL decrementato in pari ammontare (unita con l'applicazione in entrata dell'intero FAL) consentirebbe di finanziare il rimborso della rata di ammortamento senza recuperare risorse che sono *ab origine* assenti nel risultato di amministrazione, in pratica di disimpegnare l'ente dal recupero del disavanzo, ampliando la capacità di spesa: per tale ragione la Sezione Autonomie (n. 28/2017/QMIG), con pronuncia nomofilattica, ha evidenziato che il disavanzo applicato deve comprendere, tra le varie componenti, la quota di disavanzo pari alla rata di ammortamento di competenza.

Diversamente, una letterale applicazione della legge, "astrattamente possibile" nel senso dell'ampliamento della capacità di spesa, sarebbe in contrasto con i dettami ermeneutici delle sentt. 181/2015 e n. 89/2017 e quindi, in definitiva, incostituzionale, producendo una "*plusvalenza fittizia ai fini della determinazione del risultato di amministrazione*" incompatibile con l'esegesi costituzionale dell'istituto (C. Cost. sent. n. 89/2017, in coerenza con i principi già enunciati nella precedente sentenza n. 181/2015).

3.3. I dati che seguono partono dal presupposto che il disavanzo, in quanto soggetto a tempi e regole di ripiano diverse a seconda della sua origine, vada partitamente considerato, distinguendo da "disavanzo da FAL" e disavanzo avente altra causa.

Il disavanzo da FAL, come si è visto, rispetto agli altri disavanzi, non deroga solo per i tempi, ma anche per modalità di contabilizzazione e modalità di applicazione, è cioè doppiamente “eterodosso”. Per convenzione, visto che gli altri disavanzi derogano soltanto per i tempi di rientro, da ora innanzi si definirà il complesso di tali disavanzi, disavanzo “ortodosso”.

Alla luce del quadro normativo e giurisprudenziale sopra riportate, le informazioni sul risultato di amministrazione sono incongrue ed inesatte sotto un duplice profilo:

- a) nel rendiconto 2015 non è stato correttamente qualificato il disavanzo ed il suo ritmo di rientro;
- b) nel rendiconto 2016 non è stato correttamente qualificato il disavanzo ed il suo ritmo di rientro;
- c) tale irregolarità, inoltre, è parallela con una non corretta applicazione del risultato di amministrazione 2014 nell’esercizio 2015 (la Regione ha comunicato che nell’esercizio 2016 non ha applicato quote del risultato di amministrazione 2015). Per altro verso, una simile verifica non pone problema di costituzionalità rispetto alle precedenti leggi di rendicontazione approvate dalla Regione e già parificati da questa Sezione: l’esposizione di tali saldi, differenziati per tipologia di disavanzi (con l’indicazione delle quote di ripiano per gli esercizi successivi) viene infatti esposto, per la prima volta, in un prospetto obbligatorio ai sensi di legge (**principio contabile 4/1, § 9.11.7 introdotto dal D.M. 4 agosto 2016**), nel disegno di legge di rendiconto 2015 (e di seguito in quello di rendiconto 2016).

Inoltre, in merito alla constatazione dell’assenza di “quota destinata” sul risultato di amministrazione 2015 e 2016, la Regione ha evidenziato che si tratta di una peculiarità del bilancio regionale: ciò sia per l’assenza strutturale di entrate solamente destinate e non anche vincolate, sia, perché, ove solo destinate, la Regione provvede a “attribuire formalmente il vincolo” come in facoltà di legge (verbale attività di accesso del 11 luglio 2018, doc. 74194945 del 12/07/2018).

Gli Uffici della Sezione hanno preso atto, rinviando l’analisi del profilo a successivi controlli.

Di seguito si passano, quindi, in rassegna le anomalie rilevate ai punti a, b e c.

3.3.1. Con riguardo all’esercizio 2015, la Regione Campania ha elaborato il disegno di legge relativo al rendiconto 2015 rilevando un disavanzo di amministrazione

pari ad € - 5.671.916.586,76. Si è quindi registrato, rispetto al 2014, un ulteriore peggioramento del risultato di amministrazione per €-367.075.251,90.

Tabella 2. Risultato di amministrazione 2015. Fonte: Regione Campania

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio 2015				983.121.856,31
RISCOSSIONI	(+)	2.289.159.216,72	19.073.080.066,75	21.362.239.283,47
PAGAMENTI	(-)	1.788.973.420,33	20.109.771.766,26	21.898.745.186,59
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE 2015	(=)			446.615.953,19
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre 2015	(-)			
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE 2015	(=)			446.615.953,19
RESIDUI ATTIVI	(+)	3.420.841.607,83	3.692.192.772,60	7.113.034.380,43
RESIDUI PASSIVI	(-)	3.571.343.374,39	3.269.902.227,84	6.841.245.602,23
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)			195.455.314,99
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			263.664.412,03
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2015 (A)	(=)			259.285.004,37
Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015				
Parte accantonata				
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2015				233.095.590,07
Fondo residui perenti al 31/12/2015				613.549.874,76
Fondo rischi da contenzioso AL 31/12/2015				504.045.663,83
Fondo Rischi Partecipate				7.182.260,00
Fondo D.L. 35/2013 art. 3 AL 31/12/2015				2.623.288.399,60
Fondo Flussi positivi Swap (principio 3.23)				21.105.164,98
Fondo Compensazioni Acqua Campania				221.699.863,03
Fondo copertura per incassi innominati				7.057.034,76
Fondo copertura Entrate temporaneamente incassate sulle partite di giro				142.882.328,48
Totale parte accantonata (B)				4.373.906.179,51
Parte vincolata				
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili				32.878.654,30
Vincoli derivanti da trasferimenti				1.407.530.126,55
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui				
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente Altri vincoli				116.886.630,77
Totale parte vincolata (C)				1.557.295.411,62
Totale parte disponibile (D=A-B-C)				
				-5.671.916.586,76

Tabella 2.1. Risultato di amministrazione 2014. Fonte: Regione Campania

A- SALDO DI CASSA AL 1° GENNAIO 2014				1.220.130.251,97
B - RISCOSSIONI				
	<i>in c.residui</i>	<i>Euro</i>	4.444.653.592,22	
	<i>in c. competenza</i>	<i>Euro</i>	15.046.806.334,72	19.491.459.926,94
C - PAGAMENTI				
	<i>in c.residui</i>	<i>Euro</i>	4.557.276.363,42	
	<i>in c. competenza</i>	<i>Euro</i>	15.171.191.959,18	19.728.468.322,60
D - SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE 2014 (D = A + B - C)				983.121.856,31
E - PAGAMENTI per azioni esecutive 2013 non regolarizzate al 31 dicembre 2014				109.724.368,88
F - FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE 2014 (F = D - E)				873.397.487,43
G - SALDO RESIDUI TOTALI				
	<i>Residui attivi da riportare</i>	<i>Euro</i>	7.090.613.303,88	1.114.719.013,65
	<i>Residui passivi da riportare</i>	<i>Euro</i>	5.975.894.290,23	
H - Fondo pluriennale vincolato per spese rinviate agli esercizi successivi				522.968.899,92
I - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 (I = F + G - H)				1.465.147.601,16
L. PARTE ACCANTONATA				
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2014		<i>Euro</i>	296.381.682,53	

Fondo residui perenti al 31/12/2014	Euro	511.291.562,30	
Fondo rischi da contenzioso AL 31/12/2014	Euro	534.604.894,40	
Fondo Rischi Partecipate	Euro	3.141.909,00	
Fondo D.L. 35/2013 art. 3 AL 31/12/2014	Euro	2.686.437.519,31	
Fondo Flussi positivi Swap (principio 3.23)	Euro	9.166.861,62	
Fondo Compensazioni Acqua Campania	Euro	221.699.863,03	
Fondo copertura per incassi innominati	Euro	7.057.034,76	
Fondo copertura Entrate temporaneamente incassate sulle partite di giro	Euro	246.575.697,71	4.516.357.024,65
M. PARTE VINCOLATA			
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	Euro	275.516.686,60	2.253.631.911,37
Vincoli derivanti da trasferimenti formalmente attribuiti dall'ente	Euro	1.823.246.820,25	Vincoli Euro 154.868.404,52
N. PARTE DISPONIBILE (N = I - L - M)			-5.304.841.334,86

Dal punto di vista qualitativo, secondo la Regione, esso risulta così composto:

- 1) € - 2.623.288.399,60 relativi al disavanzo “etero-dosso” da accantonamento per anticipazioni di liquidità ex D.L. n. 35/2013. La relazione sulla gestione prevede di imputare € 64.654.869,92 all’esercizio 2016, € 66.199.255,28 al 2017 ed € 67.783.325,25 all’esercizio 2018;
- 2) €-3.048.628.187,16 di disavanzo “ortodosso”. Tale quota è quindi peggiorata, rispetto al 31/12/2014, per €430.224.371,61 ed è suddivisa nel seguente modo, a seconda dei tempi di recupero previsti dalla normativa vigente, e precisamente:
 - a. €- 2.053.521.540,36 dato dal maggior disavanzo da riaccertamento straordinario (art. 3, comma 16 D.lgs. n. 118/2011);
 - b. €- 510.814.201,44 quale disavanzo di amministrazione generato nel 2014 e non ripianato nel 2015 (art. 9, comma 5, D.L. n. 78/2015);
 - c. € - 484.292.445,36, che andrebbe ripianata con le modalità di cui all’art.42, comma 12, del D.lgs. n. 118/2011 dunque in tre anni con una quota annua di euro 161.430.815,12 (esercizio 2016, 2017 e 2018).

I dati sono confermati dal prospetto obbligatorio, prodotto solo in sede istruttoria su esplicita richiesta della Sezione, che scompone e analizza le quote di disavanzo al 31.12.2015. Tale prospetto, peraltro, rinvia ad esercizi successivi l’annualità di decorrenza del ripiano del disavanzo 2015 e dà per ripianato, nonostante il peggioramento del risultato di amministrazione tra il 31.12.2014 e il 31.12.2015 una quota di extra-deficit ex art. 3, comma 16, del Dlgs. n. 118/2011.

Tabella 2.2 Rendiconto 2015. PROSPETTO DI ANALISI E DI COPERTURA DEL DISAVANZO (Allegato 4/1 al D.Lgs. 118/2011 - § 9.11.7)

ANALISI DEL DISAVANZO	COMPOSIZIONE DEL DISAVANZO
-----------------------	----------------------------

	AL 31/12/2014 (a)	DISAVANZO al 31/12/2015 (b)	DISAVANZO RIPIANATO NELL'ESERCIZIO 2015 (c) = (a) - (b)	QUOTA DEL DISAVANZO DA RIPIANARE NELL'ESERCIZIO 2015 (d)	RIPIANO DISAVANZO NON EFFETTUATO NELL'ESERCIZIO 2015 (e) = (d) - (c)
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le Province autonome)	0,00				
Disavanzo al 31.12.2014 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera DDL n. 691 del 14/11/2017 (LR 35 del 1/12/2017 di variazione al bilancio 2017/2019)	510.814.201,44	510.814.201,44	0,00	0,00	0,00
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui	2.107.589.614,11	2.053.521.540,36	54.068.073,75	54.068.073,75	0,00
Disavanzo tecnico al 31 dicembre					
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013 (solo per le regioni)	2.686.437.519,31	2.623.288.399,60	63.149.119,71	63.149.119,71	0,00
Disavanzo da ripianare secondo la procedure di cui all'art. 243-bis TUEL (solo enti locali)					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2015 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera DDL 770 del 05/12/2017 (LR 39 DEL 29/12/2017 approvazione bilancio previsione 2018/2020)		484.292.445,36	0,00	0,00	0,00
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente					
Totale	5.304.841.334,86	5.671.916.586,76	117.217.193,46	117.217.193,46	0,00

MODALITA' COPERTURA DEL DISAVANZO	COMPOSIZIONE DISAVANZO	COPERTURA DEL DISAVANZO PER ESERCIZIO			
		Esercizio 2016	Esercizio 2017	Esercizio 2018	Esercizi successivi
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le Province autonome)					
Disavanzo al 31.12.2014	510.814.201,44	0,00	63.851.775,18	63.851.775,18	383.110.651,08
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui	2.053.521.540,36	86.437.900,53	70.252.987,14	70.252.987,14	1.826.577.665,55
Disavanzo tecnico al 31 dicembre					
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013 (solo per le regioni)	2.623.288.399,60	64.654.869,92	66.199.255,28	67.783.325,25	2.424.650.949,15
Disavanzo da ripianare secondo la procedure di cui all'art. 243-bis TUE					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2015	484.292.445,36	0,00	0,00	161.430.815,12	322.861.630,24
Totale	5.671.916.586,76	151.092.770,45	200.304.017,60	363.318.902,69	4.957.200.896,02

Fonte: Regione Campania

3.3.2. Sul rendiconto 2016 si registra un miglioramento del risultato di amministrazione nei termini seguenti

Tabella 3. Risultato di amministrazione 2016. Fonte: Regione Campania

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio 2016				446.615.953,19
RISCOSSIONI	(+)	3.184.977.740,68	16.438.078.258,35	19.623.055.999,03
PAGAMENTI	(-)	2.954.721.575,04	16.405.047.353,62	19.359.768.928,66

SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE 2015	(=)			709.903.023,56
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre 2015	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE 2015	(=)			709.903.023,56
RESIDUI ATTIVI	(+)	3.880.399.255,76	3.116.771.343,02	6.997.170.598,78
RESIDUI PASSIVI	(-)	3.643.735.750,64	3.167.359.166,31	6.811.094.916,95
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)			6.240.330,39
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			136.277.612,95
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2016 (A)	(=)			753.460.762,05
Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015				
Parte accantonata				
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2016				-221.478.586,35
Fondo residui perenti al 31/12/2016				736.259.849,71
Fondo rischi da contenzioso AL 31/12/2016				545.372.613,83
Fondo Rischi Partecipate				2.558.633.529,68
Fondo D.L. 35/2013 art. 3 AL 31/12/2016 Fondo				25.479.114,78
Flussi positivi Swap (principio 3.23) Fondo				166.562.426,48
Compensazioni Acqua Campania Fondo				221.699.863,03
copertura per incassi in nominati				14.250.952,22
Fondo copertura Entrate temporaneamente incassate sulle partite di giro				7.057.034,76
Totale parte accantonata (B)				4.496.793.970,84
Parte vincolata				
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili				79.419.436,18
Vincoli derivanti da trasferimenti				1.568.306.603,97
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui				0,00
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente Altri vincoli				137.158.586,29
Totale parte vincolata (C)				1.784.884.626,44
Totale parte disponibile (D=A-B-C)				
				-5.528.217.835,23

A fronte del miglioramento del risultato di amministrazione per € 143.698.751,53, nonché delle quote di ripiano previste per l'anno 2016 (€ - 70.252.987,14 a titolo di quota di extra-deficit ex art. 3, comma 16 del D.lgs. n. 118/2011; € - 16.184.913,39 di quota non applicata nel bilancio di previsione 2016; tenuto conto che il recupero di € -63.851.775,18, pro quota disavanzo 2014 non era avvenuto perché rinviato al 2017) ne riavviene, secondo la Regione un disavanzo con la seguente composizione:

1) € -2.558.633.529,68 relativi al disavanzo "eterodosso" da FAL;

2) € -2.969.584.305,55 di disavanzo "ortodosso", diminuita, rispetto al 2015, per differenza, per un totale di € 79.043.881,61. Tale quota è quindi migliorata, rispetto al 31/12/2015, ed è suddivisa nel seguente modo:

a. € -1.967.083.639,83 dato dal maggior disavanzo da riaccertamento straordinario. Secondo la Regione Campania, tale quota si sarebbe ridotta di € 86.437.900,53 rispetto al 2015 poiché, il piano di rientro dell'extra-deficit deve ritenersi assorba anche la quota non applicata nell'anno precedente (€ - 16.184.913,39, in aggiunta a già a € -70.252.987,14);

b. € -510.814.201,44 quale disavanzo di amministrazione 2014 non ripianato nel 2015 (in quanto il ripiano era stato rinviato al 2017). Quest'ultimo, si

rammenta, andava ripianato con le modalità previste dall'art. 9, comma 5, del Decreto Legge 19 giugno 2015, n. 78, cioè in massimo 10 anni a quote costanti. Per effetto della stessa disposizione intervenuta con l'art. 1, comma 779, della legge 27 dicembre 2017, n. 205), che ha: 1) stabilito la possibilità di ripianare il disavanzo generato nel 2014 fino ad un massimo di 20 anni a quote costanti, 2) esteso tale facoltà anche al disavanzo generatosi nel 2015, la quota di cui si tratta è stata assimilata ed è divenuta oggetto di un ripiano insieme a quello successivo, relativo al 2015

c. € - 484.292.445,36, disavanzo di formazione imputabile al 2015. La legge di bilancio 2017 ha novellato l'art. 9, comma 5, del D.L. n. 78/2015 (art. 1, comma 779-782, della legge 27 dicembre 2017, n. 205), che ha stabilito la possibilità di ripianare il disavanzo generato nel 2014 in uno con quello del 2015, fino ad un massimo di 20 anni a quote costanti. La Regione ha dichiarato, quindi, di avere successivamente rimodulato l'applicazione di tale disavanzo in 18 quote costanti a partire dall'esercizio 2018 per un valore annuo totale di euro 26.905.153,85, per effetto della novella:

d. € - 7.394.018,92, quale quota di maggior disavanzo rispetto a quello ripianato e/o in corso di ripiano, scaturente dal presente Rendiconto per l'esercizio 2016, che andrà ripianata con le modalità di cui all'art. 42, comma 12, del Decreto Legislativo 118/2011. Tale quota, secondo la Regione, si ricava per differenza, sottraendo dal miglioramento effettivo del disavanzo "ortodosso" (€ 143.698.751,53) il recupero "virtuale" della quota 2016 da FAL (€ 64.654.869,92) e quella della quota di extra-deficit calcolata nei termini sopra esposti (€ - 86.437.900,53).

Coerentemente con questa ricostruzione contenuta nella relazione sulla gestione, secondo il successivamente prodotto prospetto ai sensi dell'Allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011 - § 9.11., le quote di disavanzo da recuperare e applicare negli esercizi successivi a fronte del riaccertamento a consuntivo del risultato di amministrazione e della sua composizione, sarebbe il seguente:

Tabella 3.1. Rendiconto 2016. PROSPETTO DI ANALISI E DI COPERTURA DEL DISAVANZO (Allegato 4/1 al D.Lgs. 118/2011 - § 9.11.7)

ANALISI DEL DISAVANZO	COMPOSIZIONE DEL DISAVANZO				
	AL 31/12/2015 (a)	DISAVANZO al 31/12/2016 (b)	DISAVANZO RIPIANATO NELL'ESERCIZIO 2016 (c) = (a) - (b)	QUOTA DEL DISAVANZO DA RIPIANARE NELL'ESERCIZIO 2016 (d)	RIPIANO DISAVANZO NON EFFETTUATO NELL'ESERCIZIO 2016 (e) = (d) - (c)
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le Province autonome)	0,00				
Disavanzo al 31.12.2014 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera DDL n. 691 del 14/11/2017 (LR 35 del 1/12/2017)	510.814.201,44	510.814.201,44	0,00	0,00	0,00

di variazione al bilancio 2017/2019)					
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui	2.053.521.540,36	1.967.083.639,83	86.437.900,53	86.437.900,53	0,00
Disavanzo tecnico al 31 dicembre					
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013 (solo per le regioni)	2.623.288.399,60	2.558.633.529,68	64.654.869,92	64.654.869,92	0,00
Disavanzo da ripianare secondo la procedure di cui all'art. 243-bis TUEL (solo enti locali)					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2015 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera DDL 770 del 05/12/2017 (LR 39 DEL 29/12/2017 approvazione bilancio previsione 2018/2020)	484.292.445,36	484.292.445,36	0,00	0,00	0,00
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2016 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera		7.394.018,92	0,00	0,00	0,00
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente					
Totale	5.671.916.586,76	5.528.217.835,23	151.092.770,45	151.092.770,45	0,00

MODALITA' COPERTURA DEL DISAVANZO	COMPOSIZIONE DISAVANZO	COPERTURA DEL DISAVANZO PER ESERCIZIO			
		Esercizio 2017	Esercizio 2018	Esercizio 2019	Esercizi successivi
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le Province autonome)					
Disavanzo al 31.12.2014	510.814.201,44	63.851.775,18	26.291.907,43	26.291.907,43	394.378.611,40
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui	1.967.083.639,83	70.252.987,14	70.252.987,14	70.252.987,14	1.756.324.678,41
Disavanzo tecnico al 31 dicembre					
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013 (solo per le regioni)	2.558.633.529,68	66.199.255,28	67.783.325,25	69.408.159,00	2.355.242.790,15
Disavanzo da ripianare secondo la procedure di cui all'art. 243-bis TUE					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2015	484.292.445,36	0,00	26.905.135,85	26.905.135,85	430.482.173,66
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2016	7.394.018,92	0,00	7.394.018,92		0,00
Totale	5.528.217.835,23	200.304.017,60	198.627.374,59	192.858.189,42	4.936.428.253,62

Fonte: Regione Campania

3.3.3. Ad avviso della Sezione tale ricostruzione del prospetto (tanto sul rendiconto 2015 che 2016) è errata e basata su calcoli fallaci indotti da un'interpretazione dei principi contabili, ed in particolare della funzione del disavanzo, destituita di fondamento.

In generale, la Regione afferma che le singole componenti di disavanzo si decrementino per effetto della loro concreta applicazione a previsione, a prescindere dagli esiti a rendiconto del recupero.

Sul rendiconto 2015 e 2016 tale assunto interpretativo è stato sperimentato invero solo per l'extra-deficit in quanto, e questo è un altro punto di non corretta interpretazione delle norme contabili, la decorrenza del ripiano per i disavanzi "nuovi" è stata puntualmente rinviata ad esercizi successivi rispetto a quello immediatamente

seguito a quello dell'“accertamento” del risultato di amministrazione con il rendiconto.

3.3.3.1. La tesi della Regione, peraltro, non è priva di fondamento limitatamente al disavanzo da FAL.

Nel caso del FAL, infatti, ove concorra alla determinazione del disavanzo, non siamo in presenza di una partita che ha generato *ex se* un deficit di risorse, ma solo di una partita neutralizzatoria che niente aggiunge e niente toglie alla pregressa situazione di bilancio e che ha una esclusiva funzione di “raffreddamento” della capacità di spesa nella *consecutio* rendicontazione-programmazione, in fase di bilancio autorizzatorio. In buona sostanza, causa e funzione del disavanzo del FAL hanno un focus, non solo legislativo, ma ancor prima esegetico e “razionale”, tutto ancorato sul bilancio di previsione.

La Regione, peraltro, ha precisato che nel bilancio di previsione 2015 non è stata applicata la contabilizzazione del FAL in quanto le norme che hanno previsto tale forma di contabilizzazione sono successive (articolo 1, commi da 692 a 700, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 - legge di stabilità nazionale 2016).

Pertanto, non è stato possibile applicare al bilancio di previsione 2015 tale forma di contabilizzazione.

Resta inteso che la Regione dovrà verificare di avere appositamente finanziato (a previsione), in tale esercizio l'ammortamento della somma, con risorse nuove, pena la necessità di recuperare la stessa nell'immediato e successivo bilancio, in modo da risincronizzare il recupero annuale delle risorse per l'ammortamento e l'orizzonte trentennale del mutuo.

3.3.3.2. Tanto premesso sul disavanzo “eterodosso” da FAL, diversamente, per gli altri disavanzi (c.d. ortodossi), la contabilità pubblica prende in considerazione *deficit* di risorse che hanno origine in un difetto di copertura finanziaria reale, emerso in corso di gestione, tramite la rendicontazione o la verifica intermedia degli equilibri e che devono tradursi in un recupero, altrettanto reale di risorse. Tale recupero si realizza prima con la quantificazione “presuntiva” dello squilibrio (cfr. Corte cost. n. 70/2012 su risultato di amministrazione presunto), successivamente con la sua eventuale “definizione” ed accertamento a rendiconto e poi, successivamente, tramite l'applicazione del disavanzo correlato a previsione, attraverso il quale la contabilità finanziaria predispose le condizioni per un recupero effettivo delle risorse mancanti. Tale risanamento deve essere verificato nei cicli immediatamente successivi, ancora una

volta, tramite l'aggiornamento delle informazioni sul risultato di amministrazione, mediante il suo "accertamento" effettuato in sede di rendiconto.

In definitiva, contrariamente a quanto previsto per l'eterodosso disavanzo con funzione neutralizzatoria derivante dall'accantonamento a FAL – il quale si riduce automaticamente (sempreché sia stato applicato), di anno in anno, per effetto "del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio" (commi 693 e 700) per competenza, quindi per effetto della mera contabilizzazione della quota di rimborso dell'anticipazione – negli altri casi la quota di disavanzo che concorre al pareggio di bilancio previsionale per decrementarsi deve corrispondere ad una riduzione del disavanzo a consuntivo, in quanto è il consuntivo, nella contabilità finanziaria, il momento in cui è possibile verificare se il piano di rientro ha avuto esecuzione effettiva e si è dimostrato sostenibile.

A differenza del disavanzo da "neutralizzazione" (ovvero quello da FAL), si tratta di disavanzi "reali", ovvero squilibri, difetti di copertura, manifestatisi a rendiconto, rispetto a spese contratte, ovvero temute (rischi) o programmate, a causa dell'insufficienza delle risorse e della loro reale consistenza.

Ciò vale anche per il c.d. extra-deficit (art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011) che non è una mera partita di conversione del vecchio risultato di amministrazione in quello armonizzato, ma l'espressione di un reale ed effettivo squilibrio di bilancio, prima latente e non "sintetizzato" nel risultato di amministrazione della vecchia contabilità.

In particolare, il FCDE e il FR nonché gli altri accantonamenti, vincoli e destinazioni concorrono a definire gli equilibri finanziari reali che possono essere recuperati in due modi: a) in primo luogo, tramite una variazione positiva del differenziale tra crediti e cassa da una parte e debiti dall'altra (Riga A del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione), b) in secondo luogo, tramite il miglioramento della qualità della gestione (Righe B-D), ad esempio sotto il profilo della riscossione dell'attivo (abbattimento del FCDE) ma anche per effetto del raggiungimento degli obiettivi di spesa (riduzione della spesa vincolata) ovvero per il miglioramento del governo di rischi di varia natura (dal contenzioso, al sistema delle partecipate).

Pertanto, il disavanzo, al netto del FAL, comprensivo dell'extra-deficit, può dirsi recuperato solo se si verifica a consuntivo un miglioramento del saldo della "parte disponibile" (Riga E) del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Se invece si ritenesse, come sostiene la Regione Campania, che sia sufficiente, per ridurre il disavanzo, adempiere “virtualmente” all’obbligo di riduzione mediante la programmazione e l’applicazione, certamente obbligatoria, della quota di disavanzo prescritta dalla legge:

a) il recupero del disavanzo potrebbe di fatto mancare per tutto l’arco temporale previsto dal piano di rientro;

b) si rimetterebbe all’ente che ha cagionato lo squilibrio da ripianare di rinviare – *ad libitum* e all’infinito – il ripiano del disavanzo, anche se le misure programmate a sostegno del recupero del disavanzo si rivelassero costantemente inadeguate a consuntivo e se tale inadeguatezza non avesse altra “sanzione” della ri-quantificazione, di volta in volta, a consuntivo, del montante del *deficit* (nuovo e/o proveniente da precedenti gestioni) prodotto, rinviando il recupero degli equilibri ad esercizi successivi.

3.4. Il disavanzo certifica la mancanza di risorse a copertura delle passività certe e presunte registrate in bilancio. Il disavanzo è cioè un debito (generale e generico, che investe, a saldo, l’intero bilancio) che non ha effettiva copertura e che l’ente deve ripianare reperendo risorse reali che nei consuntivi successivi consentano di ripristinare l’equilibrio effettivo, attuale e prospettico.

Si tratta, quindi, di una grandezza reale che implica la necessità di un recupero altrettanto effettivo e concreto.

Ne consegue che mentre l’applicazione a previsione costituisce certamente un’attività preparatoria, necessaria e dovuta, per l’adempimento dell’obbligo giuscontabile e pubblicistico di riduzione del disavanzo, tale dovere può dirsi adempiuto ed eseguito solo con la *performance* di riduzione che è verificabile solo a consuntivo.

Partendo dal presupposto che il disavanzo è una grandezza reale da recuperare per garantire l’equilibrio ed il principio della copertura finanziaria della spesa, la sua funzione, dunque, non può essere solo quella di costituire, in sede di programmazione, uno strumento di compressione della spesa, ma quella di costituire l’oggetto di una prestazione contabile il cui adempimento non è “di mezzi”, ma “di risultato”, adempimento quindi che non può essere misurato solo attraverso l’attività preparatoria e programmatica dell’ente, ma a consuntivo, con la verifica del risultato.

3.4.1. Se si aderisse alla prospettazione teorica della Regione (e cioè che il disavanzo applicato esaurisca la sua funzione a previsione, restringendo la spesa e non abbia, invece, anche quella di costituire il parametro di riferimento e misurazione del

raggiungimento degli obiettivi di rientro), inoltre, si potrebbe facilmente avere un continuo slittamento temporale del reale recupero del disavanzo.

Tale conseguenza logica e contabile si rende evidente, in ipotesi, rappresentando i seguenti due paradossi.

In primo luogo, ipotizzando che il disavanzo a consuntivo, annualmente, resti invariato tra un esercizio e l'altro, l'ente deficitario potrebbe virtualmente adempiere al piano di rientro e "azzerare" (solo virtualmente) il disavanzo (senza generarne di "nuovo") mediante la sola e mera applicazione a previsione di quote previste dal piano di ammortamento del deficit, con la conseguenza di dovere predisporre – a distanza di molti anni – un nuovo piano di rientro per il disavanzo mai recuperato, piano che rischia di rivelarsi altrettanto inefficace del precedente, per la latente inefficienza della programmazione, che seppur puntualmente evidenziata a rendiconto, è stata sistematicamente ignorata.

In secondo luogo, la compressione virtuale di pregressi e "vecchi" disavanzi consente di far confluire le quote non recuperate in fittizi "nuovi" disavanzi, per cui si può facilmente accedere ad ennesimi piani di rientro pluriennale secondo le regole dell'art. 42, comma 12, del D.lgs. n. 118/2011, ovvero secondo le eccezionali e contingenti normative introdotte dal Legislatore (nel caso di cui si tratta, l'art. 9, comma 5, del D.L. n. 78/2015 con riguardo al disavanzo formatosi nel 2014 e l'art. 1, commi 779-782, della L. 205/2017, che ha novellato la stessa norma, estendendone l'applicazione anche al disavanzo originato nel 2015).

Una simile interpretazione contrasta, oltre con la logica, con la *ratio* e la natura delle norme che consentono di recuperare il disavanzo entro un orizzonte temporale più ampio (art. 42, comma 12, D.lgs. n. 118/2011, Art. 3, commi 13 e 16 del D.lgs n. 118/2011; art. 9, comma 5, D.L. n. 78/2015), le quali sono: a) norme eccezionali e di stretta interpretazione; b) norme che impongono una esegesi orientata alla causa e dalla dimensione del *deficit* emerso (cfr. sentt. n. 279/2016, n. 6/2017 e n. 107/2016 e da ultimo la sent. n. 274/2017) e non alla convenienza concreta o alle difficoltà soggettive e politiche del singolo ente.

Ne consegue che una volta acceduto ad un piano di rientro pluriennale, il tempo di rientro del piano rimane definito in quello originario e le quote di disavanzo non recuperate vanno ad aggiungersi a quelle da recuperare nell'anno successivo, secondo la regola del pareggio prevista dall'art. 42, comma 12, primo periodo, senza potersi avvantaggiare a scorrimento e all'infinito dello scivolo offerto dal riequilibrio nell'arco

di tempo del bilancio stesso (art. 42, comma 12 terzo periodo e seguenti; o nel più ampio periodo previsto da altre leggi, cfr. ad es. art. 3, commi 13 e 16 del D.lgs. n. 118/2011; art. 9, comma 5, D.L. n. 78/2015).

In definitiva, ove un ente faccia ricorso a norme siffatte, il tempo massimo di rientro non può che rimanere quello fissato dalla norma, imponendosi, in caso di disavanzi non recuperati nella misura di legge, di provvedere al rientro secondo il programma pluriennale autorizzato dalla legge, recuperando la quota non rimontata nell'annualità successiva, secondo la regola generale del pareggio (art. 39, 40 e 42, comma 12 primo periodo, D.lgs. n. 118/2011).

Tale corollario logico è stato espressamente codificato dall'art. 4, comma 2, del d.m. 2 aprile 2015 che, infatti, è una norma tecnica meramente attuativa di principi e di norme generali del D.lgs. n. 118/2011 e non una norma che innova precetti di leggi che, tra l'altro, non sono nella disponibilità di una fonte subordinata come un decreto ministeriale.

3.4.2. Detto in altri termini, la previsione da parte del Legislatore di un piano di rientro a tutela dell'“equilibrio” e della sostenibilità del disavanzo, nella continuità dell'amministrazione, alternativo al pareggio immediato nell'anno successivo, determina specifici obblighi giuridici per l'ente che ha aderito a tale opzione di rientro.

Il ripiano del disavanzo, infatti, diventa una “prestazione” oggetto di un'obbligazione contabile che deve essere evasa, con la periodicità stabilita dalla legge (e dal piano adottato in conformità di essa), raggiungendo specifici e quantificati obiettivi intermedi.

Gli obiettivi intermedi sono determinati, in primo luogo, in termini dinamici (ritmo di riduzione). L'obiettivo di riduzione dinamico esprime il disavanzo da applicare alle varie annualità, a previsione (prestazione di mezzi); allo stesso modo, applicando tali obiettivi sul disavanzo iniziale quantificato in una determinata annualità, per ciascuna annualità, è possibile determinare il disavanzo finale che si assume verrà accertato a chiusura di ciascun esercizio (obiettivo statico a rendiconto, che è la “prestazione di risultato” cui obbliga il piano di rientro).

La misura del disavanzo non recuperato, pertanto, viene definita annualmente, a fine anno, mediante il confronto tra il disavanzo obiettivo “statico” (cioè a consuntivo) atteso ed il risultato di amministrazione accertato a rendiconto o, in mancanza, presunto.

La quota di disavanzo non recuperata, per le ragioni sopra esposta, concorre ad aggravare l'obiettivo dinamico dell'anno successivo, a previsione.

In buona sostanza, lo squilibrio, accertato a rendiconto, e fatto oggetto di un piano di rientro, fa sorgere un'obbligazione di diritto pubblico *sui generis*, che obbliga essenzialmente ad una prestazione di risultato.

3.4.3. Rimane da stabilire che cosa accade nella successione degli esercizi nel caso in cui il disavanzo complessivo, a cavallo di più esercizi, vari, aumentando o riducendosi, in misura non capiente rispetto all'obiettivo di riduzione corrispondente al disavanzo applicato a previsione.

Nel caso del richiamato obbligo giuscontabile di rientro (un obbligo di diritto pubblico, "verso sé stessi", ma in realtà espressione di un duplice vincolo: di solidarietà con la Repubblica ex artt. 2, 114 Cost., 117 comma 1 Cost.; di mandato con gli elettori, ex art. 1, 2, 3 e 97 Cost.) alla stregua di quando accade nel caso di obbligazioni di diritto civile, in cui un soggetto abbia più debiti a diverso titolo verso uno stesso creditore, occorre procedere ad imputazione dell'"adempimento" sulla base di criteri ricavabili dalla legge (cfr. art. 1193 c.c.): nel silenzio del Legislatore tale criterio non può essere che quello dell'anzianità dell'obbligo, *rectius*, del titolo (causa) da cui scaturisce l'obbligo di riduzione del disavanzo (sia per il principio della successione delle leggi nel tempo sia per il più generale principio giuridico di riduzione dei conflitti tra titoli, *prior in tempore, potior in iure*).

Nel caso in cui, dunque, a consuntivo il disavanzo si sia ridotto, si procede ad imputazione della riduzione secondo tale ordine di priorità temporale.

Per la parte in cui la riduzione accertata del disavanzo non è capiente o in caso di aumento del disavanzo, le quote non recuperate vanno ad aumentare l'obiettivo di riduzione dell'anno successivo per ciascuna delle quote non recuperate.

3.5. Tanto premesso, appare ormai evidente che dal punto di vista qualitativo, il disavanzo diverge a seconda delle modalità e dei tempi di ripiano per esso previsti; in quest'ottica, il prospetto dell'Allegato 4/1 del D.lgs. 118/2011, § 9.11.7, a garanzia della trasparenza e della *accountability* che attraverso il bilancio deve essere assicurata rispetto all'amministrazione (Corte costituzionale, sent. n. 49/2018), deve quantificare – in modo chiaro e sintetico – l'effetto prescrittivo che consegue alla rappresentazione dei fatti di gestione rendicontati (la fattispecie, sinteticamente costituita dal prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione e dalla prima sezione del prospetto di cui si tratta).

Il risultato di amministrazione, nella sua quantità (prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione di cui all'All. 10 del D.lgs. n. 118/2011) e qualità

(prospetto dell'Allegato 4/1 del D.lgs. 118/2011, § 9.11.7), dunque, ha una funzione informativa, ma anche prescrittiva, che, in caso di disavanzo, si esprime in modo diretto nella seconda sezione del prospetto in questione. Tale sezione, infatti, delinea la “misura” del rientro imposta sugli esercizi successivi e quindi l'eventuale necessità di manovre di assestamento sul bilancio di previsione già approvato sulla base di un risultato di amministrazione sino a quel momento solo “presunto”.

Tale saldo costituisce, per induzione dai fatti di gestione accertati e rendicontati in entrata ed in spesa, la “prova” di uno squilibrio e allo stesso tempo il titolo e la misura di un obbligo contabile; in buona sostanza, il risultato di amministrazione “accertato” col rendiconto ha un ruolo centrale nel sistema della contabilità finanziaria degli enti territoriali, in quanto “prescrive” l'*an* e il *quantum* delle azioni di bilancio che scaturiscono da fatti “accertati”, conferendo alla legge di rendicontazione, alla stregua della legge di bilancio, una natura sostanziale e normativa.

Il risultato di amministrazione, dunque, non è una mera dichiarazione di scienza con finalità informative, ma il contenuto di un “dover essere” prescrittivo che costituisce il cuore normativo e sostanziale della legge di rendicontazione; si tratta quindi di un contenuto del rendiconto che deve essere conforme tanto alla legge (con ciò intendendosi sia la Costituzione che le già citate “norme sulla normazione” contabile) che ai fatti che esso rappresenta; tale controllo di conformità, a legge e a realtà, è infatti uno dei momenti essenziali del giudizio di parifica.

Siffatto effetto prescrittivo (che si determina per l'amministrazione e sulla successiva legge di previsione), tra l'altro è effetto, a sua volta, della misurazione dei fatti di gestione, tra cui, l'effettivo raggiungimento del rientro dal disavanzo eventualmente quantificato e “spalmato” in più esercizi in cicli di rendicontazione precedenti.

Detto in altri termini – tanto quanto la legge di bilancio di previsione (nel nuovo ordinamento contabile è nota l'abrogazione del vecchio comma 3 dell'art. 81 Cost. ex *Lege* cost. n. 1/2012; peraltro la natura meramente formale della legge di bilancio era da tempo in profonda crisi e discussione già nel pregresso assetto costituzionale) – la legge di rendiconto ha natura sostanziale ed innova l'ordinamento.

Ed infatti, come evidenziato dalla Corte costituzionale, nella sentenza n. 274/2017, la legge di rendiconto, tramite il risultato di amministrazione ha un'«*efficacia di diritto sostanziale*» sulla gestione finanziaria successiva e «*l'invalidità delle partite destinate, attraverso la necessaria aggregazione, a determinarne le risultanze,*

pregiudica irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio del bilancio» (punto 6 del cons. in dir.).

In estrema sintesi, la corretta quantificazione dell'effetto prescrittivo sui successivi esercizi (seconda sezione del prospetto dell'Allegato 4/1 del D.lgs. 118/2011, § 9.11.7) dipende: a) dalla corretta determinazione (e riaccertamento) di ciascuna componente di disavanzo nelle varie annualità rendicontate (prima sezione del prospetto dell'Allegato 4/1 del D.lgs. 118/2011, § 9.11.7); b) dalla ricostruzione del percorso di rientro rispetto a ciascun "tipo" di disavanzo via via emerso nel corso degli anni e dalla eventuale annotazione e "accertamento" di ritardi sullo stesso. Entrambe le operazioni richiedono di effettuare tale verifica nella continuità degli esercizi finanziari, in coerenza con i vari piani di rientro di cui l'ente deve tenere un'evidenza extra-contabile, vale a dire tra scritture non obbligatorie eppure necessarie per adempiere alle prescrizioni del D.lgs. n. 118/2011 in materia di risultato di amministrazione.

3.6. Attesa l'impostazione teorico-normativa non condivisibile da cui ha preso le mosse la Regione Campania (secondo cui il disavanzo costituisce solo una fonte di obblighi a previsione e non anche parametro di verifica del rientro, con la necessità di fare immediatamente fronte alle quote non ripianate negli esercizi successivi), i ridetti prospetti – riportati nella relazione sulla gestione dei rendiconti 2015 e 2016 (cfr. § 6.3.1) ai sensi dell'Allegato 4/1 del D.lgs. 118/2011, § 9.11.7 – sono errati e non possono essere parificati.

Essi vanno integralmente ri-quantificati e allo scopo è necessario ricostruire: a) il piano di rientro per ciascun tipo di disavanzo; b) l'andamento diacronico di ciascuna grandezza sino ai rendiconti 2015 e 2016; c) l'eventuale accumulo di quote non recuperate (integralmente o parzialmente), secondo il criterio evidenziato ai §§ 3.4.1 e 3.4.3..

Inoltre, tale ricostruzione, nel caso della Regione Campania, presenta i seguenti elementi di complicazione: a) dopo il riaccertamento straordinario effettuato al 31.12.2013 (decreto MEF del 6 novembre 2014 di esclusione dalla sperimentazione, emanato, in base all'art. 36 del D.lgs. 118/2011 e all'art. 5, comma 1, del decreto sperimentazione), alla stessa data, a rendiconto, si registrava una repentina ed anomala riduzione del disavanzo per effetto della mera sistemazione di partite contabili con il riaccertamento ordinario; b) nel 2016 la Regione Campania ha rieditato il riaccertamento straordinario modificando il correlato piano di rientro; c) nel 2014 e nel 2015 – anche per effetto delle anomalie contabili rilevate da questa Sezione in sede di

parifica e provenienti da esercizi risalenti – il risultato di amministrazione non ha registrato miglioramenti e recuperi, ma è sistematicamente peggiorato; d) nel 2016 si registra, secondo il disegno di legge di rendiconto, un miglioramento, ma è comunque insufficiente a recuperare le quote di pertinenza dell'anno ed in particolare il ritardo nel rientro accumulato degli anni precedenti; e) la disciplina del piano di rientro del disavanzo generato nel 2014 e nel 2015 è stata modificata due volte, prima con il D.L. n. 78/2015, convertito con Legge 6 agosto 2015 , n. 125 (art. 9 comma 5) poi con la “legge di bilancio 2018” (Legge 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, commi 779-782).

3.6.1. Per arrivare a quantificare correttamente la diversa entità dei vari “disavanzi” è dunque necessario ricostruire preliminarmente il piano di rientro previsto per ciascun tipo di disavanzo (e che la Regione Campania era tenuta ad eseguire per le gestioni già chiuse del 2015, del 2016 e, sulla base dei dati di preconsuntivo, nel 2017, di modo da quantificare: *a.* il disavanzo non recuperato; *b.* il montante del disavanzo 2014 e 2015, alla data del 31.12.2017 che deve essere ripianato con la disciplina recentemente emanata con la legge di bilancio 2018) e ripercorrere il flusso di tali grandezze, per verificare e quantificare l'effetto prescrittivo che la legge di rendiconto deve avere sulla programmazione successiva (e tale è il senso dell'Allegato 4/1 del D.lgs. 118/2011, § 9.11.7, ed in particolare la sua seconda sezione).

3.6.2. Peraltro, a causa del ritardo nella rendicontazione, si pone un problema di legge applicabile nella successione temporale delle leggi, ed in che termini si declini, rispetto alle norme contabili, il principio generale “tempus regit actum”, con particolare riguardo al prospetto di cui si tratta.

In generale, per garantire continuità e raffrontabilità tra i dati rappresentati e armonia nelle contabilità della Repubblica (art. 117, comma 2, lett. e Cost.) , il rendiconto deve descrivere e contabilizzare i fatti di gestione secondo la legge contabile vigente al momento del fatto di gestione rappresentato; ciò garantisce, altresì che ciascun esercizio finanziario sia retto dalla legge contabile vigente al tempo della gestione, senza che ritardi nella rappresentazione dei fatti possano pregiudicare la raffrontabilità tra le varie contabilità della Repubblica, salvo diversamente disponga il Legislatore.

Del resto, essendo il bilancio un bene pubblico, la trasparenza, la tempestività della rappresentazione costituiscono obblighi sostanziali per chi predispone tali documenti che si radicano al tempo del fatto di gestione, secondo la legge al tempo vigente.

Se questo vale per la rendicontazione in generale, diversamente accade per le quantificazioni che attengono non alla rappresentazione di un fatto di gestione già consumato, ma alla quantificazione di un obbligo attuale che sorge per il fatto stesso dell'approvazione della legge di rendiconto.

Occorre cioè distinguere le norme contabili che disciplinano l'obbligo del rappresentare in modo chiaro e trasparente, da quelle che attengono alla prescrizione della misura di rientro, che è obbligo che sorge e si rinnova in ogni momento di verifica degli equilibri, tra cui parte importante occupa l'atto del rendiconto. In questa seconda ipotesi non può applicarsi la legge vigente al tempo del fatto rappresentato, bensì quella corrente al tempo dell'atto di rendicontazione.

Pertanto, mentre la prima sezione del prospetto dell'Allegato 4/1 del D.lgs. 118/2011, § 9.11.7 rappresenta il "fatto" dell'evoluzione dei vari tipi di disavanzo nella continuità della gestione; la seconda parte dello stesso prospetto, nel definire il contenuto prescrittivo ed attuale della legge di rendiconto, deve essere invece retto dalla legge vigente al tempo effettivo della rendicontazione.

Ecco perché il prospetto, pur inserito nei principi contabili applicati con il decreto ministeriale 4 agosto 2016, deve essere fornito già con la rendicontazione 2015, in quanto si tratta di una norma contabile disciplinante la quantificazione dell'obbligo attuale di ripiano e salvaguardia degli equilibri (e non a caso afferente, per collocazione, il principio contabile 4/1 sulla programmazione).

Tuttavia, tale regolazione dei rapporti intertemporali tra leggi contabili che presidiano la quantificazione dell'obbligo di rientro, vale, ovviamente, col limite del principio *factum infectum fieri nequit* per gli esercizi già chiusi: in tali casi il prospetto non può avere alcuna funzione prescrittiva, ma solo rappresentativa (dell'obbligo di rientro intempestivamente accertato), dovendo quindi applicarsi la legge applicabile alla data del fatto di gestione.

Di conseguenza, solo per gli esercizi 2018 e seguenti, la Sezione ha applicato la disciplina ad oggi vigente sul rientro del disavanzo (ed in particolare sulla base dei disavanzi esistenti e registrabili con i dati rendiconti nel 2015 e 2016, la già citata "legge di bilancio 2018").

3.7. Tanto premesso dal punto di vista metodologico e normativo, si appalesa necessario "riaccertare" e ricostruire l'evoluzione delle varie componenti di disavanzo, partendo da quello che scaturisce dal riaccertamento straordinario (il c.d. extra-deficit

ex art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011), secondo i dati e la ricostruzione forniti dalla stessa Regione Campania.

L’Ente regionale, come è noto, ha rieditato nel 2016, irregolarmente, ma senza effetti sugli equilibri ex artt. 81 e 97 Cost. (come si accertato nel precedente giudizio di parifica, SRC Campania n. 65/2017/PARI del 4 maggio 2017), il riaccertamento straordinario, a seguito dei rilievi mossi da questa Magistratura contabile con il giudizio di parifica 2013 (SRC Campania, n. 285/2016/PARI del 8 luglio 2016).

Ciò ha consentito alla Regione di ri-determinare in aumento il “maggiore disavanzo” (c.d. extra-deficit, ex art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011 e art. 1 del d.m. 2 aprile 2015, evidenziando quote *medio tempore* non recuperate), assorbendo nella forma di ripiano per esso previsto, una parte del *deficit* emerso a seguito dei rilievi di questa Magistratura. Segnatamente, il disavanzo “armonizzato” del primo riaccertamento straordinario (DGR n. 605 del 12/12/2014, in rettifica DGR n. 123 del 28/03/2015) era pari a €-1.622.042.212,47, con una quota trentennale di ripiano pari a € - 54.068.073,75; con la ri-quantificazione effettuata con la DGR n. 456 del 2/08/2016, la Regione non solo ha ridefinito il divanzo totale “armonizzato” al 31.12.2013 (risultante ora in €-3.581.141.426,47), ma ha applicato, “virtualmente” sulle precedenti annualità, ed in modo effettivo sui rendiconti e sulle legge di bilancio successivamente approvati, la c.d. “legge di stabilità 2016” (Legge 28 dicembre 2015, n. 208) che, con l’art. 1, commi da 692 a 700, ha dettato la già esposta peculiare disciplina sul disavanzo “neutralizzatorio” da FAL.

Conseguentemente, già in sede di relazione sulla gestione del rendiconto 2014, (con finalità meramente informative) la Regione, sistematicamente interpretando l’art. 3 comma 16 del D.lgs. n. 118/2011 e la citata legge di stabilità 2016, “splittava” il disavanzo totale, nettando dallo stesso quello da FAL, già a decorrere dal 31.12.2013 (data dell’armonizzazione per la Regione Campania, in sperimentazione). In tale modo, l’Ente correttamente riteneva di scorporare i due disavanzi, ricavando una quota annuale di ripiano di extra-deficit – da ripianare ai sensi e per gli effetti dell’art. 3, comma 16 del D.lgs. n. 118/2011 e 4 del d.m. 2 aprile 2015 – pari a €70.252.987,14.

Tabella 4.0. Struttura del disavanzo al 31.12.2013 (riaccertamento str.) secondo la Regione

Struttura del disavanzo 2013 (DGR n. 456 del 6 agosto 2016)	Riaccertamento straordinario
Disavanzo complessivo/disavanzo applicato	-3.581.141.426,47
di cui da FAL	-1.473.551.812,36
di cui da extra-deficit	-2.107.589.614,11

Quota ripiano trentennale | - 70.252.987,14

Di conseguenza, sulla base di tale quota di ripiano, il piano di rientro dall'extra-deficit, ex art. 3 comma 16, del D.lgs. n. 118/2011, con riguardo alla Regione Campania (che si rammenta ha aderito in sperimentazione ai nuovi principi contabili e quindi ha definito il suo piano di rientro a decorrere dal 31.12.2013) si può articolare come di seguito:

Tabella 4.0.1. Piano di rientro dell'extra-deficit- Elaborazione: Corte dei conti

Piano di rientro ex art. 3 comma 16 D.lgs. n. 118/2011	2014	2015	2016	2017	2018	esercizi successivi entro 2044
Obiettivo dinamico (a previsione)	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14
Obiettivo statico (a consuntivo)	-2.037.336.626,97	- 1.967.083.639,84	- 1.896.830.652,70	- 1.826.577.665,56	- 1.756.324.678,43	-

Riportando, peraltro, lo stesso ragionamento sul coevo rendiconto 2013, si evidenzia come il riaccertamento ordinario effettuato subito dopo il riaccertamento straordinario (e non il contrario come avrebbe dovuto essere, anomalia rilevata nei due precedenti giudizi di parifica), abbia alterato il percorso di recupero, favorendo un istantaneo ed immediato rientro, peraltro solo "contabile", di parte del disavanzo appena quantificato alla stessa data.

Infatti, applicando il medesimo ragionamento mentale sulla separazione tra disavanzo da FAL e disavanzo "reale" da (cd. disavanzo "ortodosso", diverso da FAL), si giunge al seguente risultato a consuntivo:

Tabella 4.1. Riqualficazione del disavanzo a rendiconto 2013 (quindi a valle del coevo riaccertamento straordinario). Elaborazione: Corte dei conti

Struttura del disavanzo rend. 2013	Riaccertamento straordinario
Disavanzo complessivo/disavanzo applicato	-3.480.065.269,58
di cui da FAL	-1.473.551.812,36
di cui da extra-deficit	-2.006.513.457,22

Cosicché la Regione Campania è partita, in pratica, con l'accumulo di una riserva di recupero di extra-deficit ("già rientrato", al 1° gennaio 2014) pari a € 101.076.156,89.

3.7.1. La Regione, peraltro, nel rendiconto 2014, rendendosi conto dell'anomalia, ha prudenzialmente ritenuto che la componente da extra-deficit sia rimasta invariata dal riaccertamento straordinario, attestandosi a €-2.107.589.614,11.

Tabella 4.2. Struttura del disavanzo a rendiconto 2014 secondo la Regione. Elaborazione: Corte dei conti

Struttura del disavanzo rend. 2014	importo
Disavanzo complessivo/disavanzo applicato	-5.304.841.334,87
di cui da FAL	-2.686.437.519,31
di cui da extra-deficit	-2.107.589.614,11
<i>di cui proveniente da esercizi precedente</i>	0,00
<i>di cui generato nell'anno</i>	-510.814.201,45

Invero, tale errata (e superiore) quantificazione si basa anche sullo stesso errore logico che connota il fallace calcolo della composizione del disavanzo nella relazione sulla gestione 2015, e cioè che sia l'applicazione previsionale a determinare la variazione in diminuzione, anche a consuntivo, del disavanzo interessato.

Ad avviso della Regione Campania, infatti, il disavanzo esaurisce la sua funzione nel bilancio di previsione, di conseguenza, il primo esercizio in cui il disavanzo avrebbe potuto essere applicato a previsione e portato in diminuzione del monte originario era quello successivo alla rendicontazione del 2014 in cui si è preso atto della sopravvenuta modifica normativa che ha consentito il ripiano trentennale (D.lgs. n. 126/2014, che ha introdotto l'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011) e quindi il diverso dimensionamento degli obiettivi intermedi di recupero dell'extra-deficit; a tale legge si è poi sovrapposta la legge di stabilità 2016 che ha previsto un diverso trattamento contabile per la quota di "maggiore disavanzo" generato per effetto del FAL (Legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi da 692 a 700).

In realtà, invece, atteso che il disavanzo non è solo uno strumento di compressione della spesa, ma una grandezza reale da recuperare (il cui recupero deve essere verificato a rendiconto), considerato che il disavanzo al 31.12.2014 è aumentato (di €-611.890.358,34), si può affermare che al netto della quota di extra-deficit vi era una insufficienza di risorse nuova e di pari importo, emersa nell'esercizio finanziario 2014, e non ripianabile entro l'orizzonte temporale e con le modalità dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011.

In pratica, la Regione ha, in primo luogo, calcolato erroneamente l'extra-deficit residuo al 2014 (Tabella 4.2), successivamente, nel 2015 (Tabella 4.2.1), ritenuto assorbito nel ripiano trentennale ex art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011 2015 una parte del "nuovo disavanzo" creato nel 2014, che anziché in €-611.890.358,34 (come avrebbe dovuto essere partendo dalla Tabella 4.1), è stato quantificato in € - 510.814.201,45.

Struttura del disavanzo rend. 2015	importo
Disavanzo complessivo/disavanzo applicato	-5.671.916.586,76
di cui da FAL	-2.623.288.399,60
di cui da extra-deficit	-2.053.521.540,36
<i>di cui proveniente da esercizi precedente</i>	-510.814.201,45
<i>di cui generato nell'anno</i>	-484.292.445,36

3.7.2. Ne consegue che il risultato di amministrazione 2014, scomposto nelle sue componenti, deve essere retrospettivamente riqualificato (si rammenta che la legge di rendiconto 2014, non contiene il prospetto di cui all'Allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011 - § 9.11.7), nei termini di cui in tabella, evidenziando un nuovo e diverso disavanzo, generato nell'anno, e pari a €-611.890.358,34.

Tabella 4.3. Riqualificazione del disavanzo a rendiconto 2014. Elaborazione: Corte dei conti

	2014
Risultato di amministrazione rendiconto (Riga E All. 10 D.lgs. n. 118/2011)	-5.304.841.334,87
FAL	2.686.437.519,31
<i>Disavanzo da FAL</i>	-2.686.437.519,31
<i>extra-deficit</i>	-2.006.513.457,22
<i>Disavanzo nuovo (2014)</i>	-611.890.358,34

Tale disavanzo, peraltro, è stato immediatamente oggetto di un provvedimento legislativo che ha sottratto il suo ripiano alla regola generale dell'art. 42 del D.lgs. n. 118/2011. Nel corso del 2015, infatti, il D.L. n. 78/2015, all'art. 9, comma 5, ha previsto che:

« In deroga all'articolo 42, comma 12, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modifiche, il disavanzo al 31 dicembre 2014 delle regioni, al netto del debito autorizzato e non contratto, può essere ripianato nei dieci esercizi successivi a quote costanti, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo, sottoposto al parere del collegio dei revisori, nel quale sono individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. La deliberazione di cui al presente comma contiene l'impegno formale di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale il Presidente della giunta regionale trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro».

Stando a tale quantificazione di cui alla Tabella 4.3., il piano di rientro in questione abbracciava il periodo 2015-2025 ed ha comportato, fino al 2017 (data in cui

l'art. 1, commi 779-782, della L. n. 205/2017 ha consentito di riformulare e rimodulare il piano di rientro) l'obbligo della Regione Campania di ripianare il disavanzo 2014 (€- 611.890.358,34), con riduzioni intermedie a consuntivo pari ad almeno € - 61.189.035,83, vale a dire, quote decennali costanti.

Tabella 4.3.1. Piano di rientro per i disavanzi di nuova formazione (anno 2014), formulazione originaria decennale, secondo art. 9, comma 5 del D.L. n. 78/2015. Elaborazione: Corte dei conti

Piano di rientro ex art. 9 comma 5 del D.L. n. 78/2015	2014	2015	2016	2017	2018	esercizi successivi entro 2025
Obiettivo dinamico (a previsione)	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83
Obiettivo statico (a consuntivo)	- 611.890.358,34	- 550.701.322,51	- 489.512.286,67	- 428.323.250,84	- 367.134.215,00	-

3.7.3. Passando a considerare il risultato d'amministrazione nel 2105 ed il prospetto di cui di cui all'Allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011 - § 9.11.7, redatto per la prima volta nell'ambito del correlato disegno di legge di approvazione del rendiconto, appare evidente che per quote di disavanzo – contrariamente a quanto sostenuto dalla Regione Campania – non può esservi stato alcun miglioramento rispetto al 2013, atteso il peggioramento del disavanzo nel 2014 e nel 2015 (sia al lordo che al netto del FAL) Segnatamente, scomponendo il **risultato di amministrazione a fine 2015 (€ - 5.671.916.586,76)**, esso risulta essersi **deteriorato, al netto del FAL, di ulteriori € - 430.224.371,60, generando ulteriore e nuovo disavanzo**, nei termini di cui in Tabella:

Tabella 5. Riqualificazione del disavanzo a rendiconto 2015. Elaborazione: Corte dei conti

	2015
Risultato di amministrazione rendiconto (Riga E All. 10 D.lgs. n. 118/2011)	-5.671.916.586,76
FAL	2.623.288.399,60
<i>Disavanzo da FAL</i>	<i>- 2.623.288.399,60</i>
<i>extra-deficit</i>	<i>- 2.006.513.457,22</i>
<i>Disavanzo esercizio precedente (2014)</i>	<i>- 611.890.358,34</i>
<i>Disavanzo nuovo (2015)</i>	<i>- 430.224.371,60</i>

Alla stessa data, dunque, si manifestava un nuovo disavanzo che avrebbe dovuto essere, in caso di approvazione tempestiva del rendiconto, immediatamente ripianato secondo la regola dell'art. 42 del D.lgs. n. 118/2011, vale a dire, al massimo in tre anni, a quote costanti di €- 143.408.123,87.

Tabella 5.1. Piano di rientro originario per il disavanzo di nuova formazione (anno 2015). Elaborazione: Corte dei conti

Piano di rientro ex art. 42 comma 12 D.lgs. n. 118/2011	2015	2016	2017	2018
Obiettivo dinamico (a previsione)		- 143.408.123,87	- 143.408.123,87	- 143.408.123,87
Obiettivo statico (a consuntivo)	- 430.224.371,60	- 286.816.247,73	- 143.408.123,87	-

Inoltre, rispetto agli obiettivi di rientro si accumulavano i seguenti ritardi da recuperare negli esercizi successivi:

- con riguardo all'extra-deficit (cfr. Tabella 4.0.1), il disavanzo non recuperato secondo piano di rientro ammontava a €-39.429.817,38;
- con riguardo al disavanzo dell'anno precedente, il disavanzo non recuperato – in difformità rispetto al piano di rientro di cui alla Tabella 4.3.1 – era pari a €-61.189.035,83.

Cumulando i vari piani di rientro di cui alle tabelle 5.1, 4.3.1., e 4.0.1., dunque, al 31.12.2015, avrebbe dovuto far fronte, in sede previsionale (per effetto degli assestamenti conseguenti alla rendicontazione) ad un disavanzo complessivo, al netto della quota pertinente il FAL (64.654.869,92), di € - 274.850.146,84, al quale si aggiunge un ritardo di recupero pari complessivamente a €- 100.618.853,22.

Tabella 5.2 Piano di rientro consolidato, per i disavanzi di vecchia nuova formazione (anno 2014 e 2015), prima del più recente spalma-debiti ventennale. Elaborazione: Corte dei conti

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Obiettivo dinamico di riduzione al netto quote FAL da applicare a previsione nell'anno di rendicontazione	-	- 70.252.987,14	- 131.442.022,97	- 274.850.146,84	- 274.850.146,84	- 274.850.146,84
di cui quota extra-deficit dell'anno (art. 3 comma 16 (D.lgs. n. 118/2011))		- 70.252.987,14	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14
di cui quota disavanzo 2014 da recuperare nell'anno (art. 9 comma 5 D.L. n. 78/2015)		-	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83
di cui quota disavanzo 2015 da recuperare nell'anno (art. 42 D.lgs. n. 118/2011)		-	-	- 143.408.123,87	- 143.408.123,87	- 143.408.123,87
Obiettivo statico di riduzione (r.a., al netto FAL) da verificare a consuntivo	- 2.107.589.614,11	- 2.649.226.985,31	- 2.948.009.333,94	- 2.673.159.187,10	- 2.398.309.040,27	- 2.398.309.039,27
di cui extra-deficit	- 2.107.589.614,11	- 2.037.336.626,97	- 1.967.083.639,83	- 1.896.830.652,69	- 1.826.577.665,55	- 1.756.324.678,41
di cui altri (disavanzo 2014)		- 611.890.358,34	- 550.701.322,51	- 489.512.286,68	- 428.323.250,85	- 367.134.215,02
di cui altri (disavanzo 2015)			- 430.224.371,60	- 286.816.247,73	- 143.408.123,86	-

Sulla base della Tabella 5.2. è possibile misurare la “performance” di rientro in ogni annualità precedente (come differenza tra l'obiettivo statico ed il risultato di amministrazione concretamente conseguito) e procedere: a) in caso di mancato recupero

dell'obiettivo statico, a rendiconto, a ricaricare la parte non ripianata nell'esercizio successivo, nel bilancio di previsione; b) in caso di recupero, imputare lo stesso ai vari disavanzi in base al criterio dedotto dal sistema ed esposto nei §§ 3.4.1 e 3.4.3, in base al quale l'obiettivo dinamico annuale va aumentato della quota non recuperata, ottenuta.

3.7.4. Se si applica tale modello logico-normativo al rendiconto 2015, risulta che se la Regione avesse tempestivamente rendicontato la gestione 2015, si sarebbe resa conto che, nel bilancio di previsione assestato del 2016, avrebbe dovuto applicare un disavanzo complessivo pari a €-440.123.869,98, con una quota di rientro, in media, nel triennio, di circa 375 milioni di euro (cfr. Tabella 5.5).

Tabella 5.4. Riqualficazione del disavanzo a rendiconto 2015 ed elaborazione della componente "disavanzo non recuperato". Elaborazione: Corte dei conti

	2015
Risultato di amministrazione rendiconto (Riga E All. 10 D.lgs. n. 118/2011)	-5.671.916.586,76
FAL	2.623.288.399,60
<i>Disavanzo da FAL</i>	- 2.623.288.399,60
<i>extra-deficit</i>	- 2.006.513.457,22
<i>Disavanzo esercizio precedente</i>	- 611.890.358,34
<i>Disavanzo nuovo</i>	- 430.224.371,60
<i>obiettivo statico extra-deficit</i>	- 1.967.083.639,84
<i>quota non recuperata/riserva di recupero extra-deficit</i>	-39.429.817,38
<i>obiettivo statico disavanzo 2014</i>	- 550.701.322,51
<i>quota non recuperata/riserva di recupero disavanzo 2014</i>	- 61.189.035,83
<i>obiettivo statico disavanzo 2015</i>	- 430.224.371,60
<i>quota non recuperata/riserva di recupero disavanzo 2015</i>	-
Totale quote non recuperate da applicare nell'esercizio successivo	- 100.618.853,22

Tabella 5.5. Quote di disavanzo da applicare sulla base delle quantificazioni della Tabella precedente, negli esercizi successivi, a legislazione al tempo vigente

Previsione a legislazione corrente nel 2016	Previsione 2016	Previsione 2017	Previsione 2018
<i>quota ripiano extra-deficit da applicare a previsione</i>	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14
<i>quota ripiano FAL (al netto interessi) da applicare a previsione</i>	- 64.654.869,92	- 66.199.255,28	- 67.783.325,25
<i>quota non recuperata da applicare esercizio precedente</i>	- 100.618.853,22	-	-
<i>quota ripiano art. 9, comma 5 D.L. n. 78/2015 da applicare a previsione</i>	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83
<i>quota ripiano art. 42 D.lgs. n. 118/2011 (in caso di disavanzo nuovo non altrimenti disciplinato) da applicare a previsione</i>	- 143.408.123,87	- 143.408.123,87	- 143.408.123,87
Totale	- 440.123.869,98	- 341.049.402,12	- 342.633.472,09

Per contro, a legislazione vigente, il prospetto di cui all'Allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011 - § 9.11.7, deve tenere conto dell'art. 1, commi 779-782, della legge 27

dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018) il quale ha previsto che la quota dei residui disavanzi 2014 e 2015 (non recuperati alla data di entrata in vigore della legge), si applicano, in quote ventennali “a decorrere dall’esercizio 2018”. Come si vedrà nel paragrafo § 3.8.1, tale quota è pari ad almeno € -50.429.297,43; di conseguenza la seconda sezione del prospetto di cui all’Allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011 - § 9.11.7 va ricalcolato (*de minimis*, poiché è in facoltà dell’ente accelerare i tempi di recupero), nei termini seguenti:

Tabella 5.5.1. Quote di disavanzo da applicare sulla base delle quantificazioni della Tabella precedente, negli esercizi successivi, a legislazione oggi vigente (teoricamente da inserire nel prospetto del rendiconto 2015)

Previsione a legislazione vigente	Previsione 2016	Previsione 2017	Previsione 2018
quota ripiano extra-deficit da applicare a previsione	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14
quota ripiano FAL (al netto interessi) da applicare a previsione	- 64.654.869,92	- 66.199.255,28	- 67.783.325,25
quota non recuperata da applicare esercizio precedente	- 100.618.853,22	-	-
quota ripiano art. 9, comma 5 D.L. n. 78/2015 da applicare a previsione	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83	- 50.429.297,43
quota ripiano art. 42 D.lgs. n. 118/2011 (in caso di disavanzo nuovo non altrimenti disciplinato) da applicare a previsione	- 143.408.123,87	- 143.408.123,87	-
Totale	- 310.814.130,14	- 341.049.402,12	- 188.465.609,81

Fonte: elaborazione Corte conti

3.7.5. Proiettando sul 2016 tali dati, occorre in primo luogo annotare che al 31.12.2016 il risultato di amministrazione ammonta, secondo il fornito prospetto di cui all’Allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011 - § 9.11.7 (e in base all’All. 10 del D.lgs. n. 118/2011) a €-5.528.217.835,23, con una variazione migliorativa, rispetto al 2015:

- a) in termini assoluti di €+143.698.751,53;
- b) in termini di disavanzo “ortodosso”, al netto di €+ 79.043.881,61.

Tabella 6. Riquilificazione del disavanzo a rendiconto 2016 ed elaborazione della componente “disavanzo non recuperato”. Focus sul disavanzo recuperato. Elaborazione: Corte dei conti

	2016
Risultato di amministrazione rendiconto (Riga E All. 10 D.lgs. n. 118/2011)	-5.528.217.835,23
FAL	2.558.633.529,68
Disavanzo da FAL	-2.558.633.529,68
Disavanzo “ortodosso”	-1.927.469.575,61
Variazione assoluta dal 2015	+143.698.751,53
Variazione del disavanzo “ortodosso”	+ 79.043.881,61

Tale variazione, a titolo di recupero, deve essere imputata, come evidenziato nel § 3.4.3, al disavanzo più risalente nel tempo. Per l'effetto, considerando solo la variazione di disavanzo reale ed ortodosso (+ 79.043.881,61) tale miglioramento va così imputato:

Tabella 6.0. Imputazione dinamica del disavanzo "ortodosso" recuperato nel 2016

Imputazione recupero 2016	+ 79.043.881,61
extra-deficit non recuperato	39.429.817,38
quota extra-deficit dell'anno	39.614.064,23
disavanzo pregresso non recuperato 2104	0,00
quota disavanzo pregresso 2014	0,00
disavanzo pregresso non recuperato 2105	0,00
quota disavanzo pregresso 2015	0,00

Ne riviene, che la composizione del disavanzo al 2016 va così aggiornata:

Tabella 6.1. Riqualificazione del disavanzo a rendiconto 2016 ed elaborazione della componente "disavanzo non recuperato" previa imputazione dinamica del recupero. Elaborazione: Corte dei conti

	2016
Risultato di amministrazione rendiconto (Riga E All. 10 D.lgs. n. 118/2011)	-5.528.217.835,23
FAL	2.558.633.529,68
Disavanzo da FAL	-2.558.633.529,68
extra-deficit	-1.927.469.575,61
Disavanzo 2014	-611.890.358,34
Disavanzo 2015	-430.224.371,60

Di conseguenza, raffrontando tali risultati con la tabella degli obiettivi intermedi statici di cui al prospetto in Tabella 5., ne riviene che la quota non recuperata, nel 2016, ammontava complessivamente a €-296.425.118,45 (Tabella 6.2.).

Tabella 6.2. Disavanzo non recuperato nel 2016 da portare a nuovo nella successiva programmazione

obiettivo statico extra-deficit	-1.896.830.652,70
quota non recuperata/riserva di recupero extra-deficit	-30.638.922,91
obiettivo statico disavanzo 2014	-489.512.286,67
quota non recuperata/riserva di recupero disavanzo 2014	-122.378.071,67
obiettivo statico disavanzo 2015	-286.816.247,73
quota non recuperata/riserva di recupero disavanzo 2015	-143.408.123,87
Totale quote non recuperate da applicare nell'esercizio successivo	-296.425.118,45

Cosicché, se la Regione avesse tempestivamente rendicontato la gestione 2016, si sarebbe resa conto che avrebbe dovuto applicae, nel bilancio di previsione assestato del 2017 un disavanzo complessivo pari a €-637.474.520,56, con una quota di rientro, in media, nel triennio, di circa 394 milioni di euro (cfr. Tabella 5.5).

Tabella 6.3. Quote di disavanzo da applicare sulla base delle quantificazioni della Tabella precedente, negli esercizi successivi, a legislazione allora vigente

Previsione a legislazione corrente nel 2017	Previsione 2017	Previsione 2018	Previsione 2019
quota ripiano extra-deficit da applicare a previsione	-70.252.987,14	-70.252.987,14	-70.252.987,14
quota ripiano FAL (al netto interessi) da applicare a previsione	-66.199.255,28	-67.783.325,25	-69.408.159,00
quota non recuperata da applicare esercizio precedente	-296.425.118,45	-	-
quota ripiano art. 9, comma 5 D.L. n. 78/2015 da applicare a previsione	-61.189.035,83	-61.189.035,83	-61.189.035,83
quota ripiano art. 42 D.lgs. n. 118/2011 (in caso di disavanzo nuovo non altrimenti disciplinato) da applicare a previsione	-143.408.123,87	-143.408.123,87	-
Totale	-637.474.520,56	-342.633.472,09	-200.850.181,97

3.8. Ciò detto, ai fini del ricalcolo della prima sezione del prospetto dell'Allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011 - § 9.11.7, occorre verificare e ricalcolare la proiezione del recupero necessario negli esercizi successivi (seconda sezione del medesimo prospetto), sulla base dell'art. 1, commi 779-782, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018). Ai sensi della richiamata disposizione:

«779. Il ripiano del disavanzo al 31 dicembre 2014, disciplinato dall'articolo 9, comma 5, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78 [...], può essere rideterminato **in quote costanti, in non oltre venti esercizi, per le regioni che si impegnano a riquilibrare la propria spesa attraverso il progressivo incremento degli investimenti. Il disavanzo di cui al periodo precedente è quello risultante dal consuntivo o, nelle more dell'approvazione del rendiconto da parte del consiglio regionale, quello risultante dal consuntivo approvato dalla giunta regionale. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti si applicano anche con riferimento al disavanzo al 31 dicembre 2015.**

780. Le regioni di cui al comma 779, per gli anni dal 2018 al 2026, incrementano i pagamenti complessivi per investimenti in misura non inferiore al valore dei medesimi pagamenti per l'anno 2017 [...].

781. Le regioni di cui al comma 779 certificano l'avvenuta realizzazione degli investimenti di cui al comma 780 entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, [e] **adeguano il piano di rientro del disavanzo 2014, approvato ai sensi dell'articolo 9, comma 5, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, [...], in attuazione del comma 779, a decorrere dal 2018, con riferimento alla quota non ancora ripianata del disavanzo 2014. Il piano di rientro del disavanzo 2015 decorre**

dal 2018, con riferimento alla quota non ancora ripianata. Nel caso in cui i piani di rientro siano definiti sulla base dei consuntivi approvati dalla giunta regionale, gli stessi sono adeguati a seguito dell'approvazione dei rendiconti 2014 e 2015 da parte del consiglio regionale.»

La legge di bilancio 2017, in estrema sintesi: a) impone di quantificare, in base all'ultimo rendiconto approvato o altrimenti in base al rendiconto più aggiornato approvato dalla Giunta, qual è la quota residua di disavanzo 2014 e 2015; b) una volta effettuata tale quantificazione (da effettuare, in pratica, con i dati di preconsuntivo 2017, approvati dalla Giunta), occorre riformulare e rimodulare il piano di rientro del disavanzo 2015, ai sensi dell'art. 9, comma 5, del D.L. n. 78/2015, assorbendo anche il disavanzo 2015 residuo (ove già non ripianato) c) la riformulazione/rimodulazione deve essere effettuata dividendo in 20 quote costanti il totale dei disavanzi 2014 e 2015 che risultano non ripianati; d) tale nuovo piano di rientro, in ogni caso, non decorre dalla data di emersione del disavanzo (cosa che avrebbe generato quote da recuperare "arretrate" già sul 2018), ma, per espressa disposizione del Legislatore, dall'esercizio 2018.

Sulla base di quanto esposto e disposto, la Sezione, richiesti i dati di preconsuntivo 2017 alla Regione (assunti a riferimento per il calcolo del risultato di amministrazione presunto nel già approvato bilancio 2018-2020), ha calcolato che il disavanzo 2017 risulterebbe provvisoriamente così composto:

Tabella 7. Riqualficazione del disavanzo "presunto" assunto nel bilancio di previsione 2018-2020. Focus sul disavanzo recuperato. Elaborazione: Corte dei conti

	2017
Risultato di amministrazione rendiconto (Riga E All. 10 D.lgs. n. 118/2011)	-5.327.597.888,51
FAL	2.492.434.274,40
<i>Disavanzo da FAL</i>	-2.492.434.274,40
<i>Disavanzo "ortodosso"</i>	-1.826.577.665,56
<i>Variazione assoluta dal 2016</i>	+200.619.946,72
<i>Variazione del disavanzo "ortodosso"</i>	+134.420.691,44

La variazione migliorativa di +134.420.691,44, replicando il procedimento di imputazione del paragrafo precedente sulla base dell'anzianità del disavanzo (§ 6.3.3.4), deve essere effettuata nei termini seguenti:

<i>Tabella 7.0. Imputazione dinamica del disavanzo "ortodosso" recuperato nel 2017</i> Imputazione recupero 2017	+ 134.420.691,44
--	-------------------------

<i>extra-deficit non recuperato</i>	30.638.922,91
<i>quota extra-deficit dell'anno</i>	70.252.987,14
<i>disavanzo pregresso non recuperato 2104</i>	33.528.781,39
<i>quota disavanzo pregresso 2014</i>	0,00
<i>disavanzo pregresso non recuperato 2105</i>	0,00
<i>quota disavanzo pregresso 2015</i>	0,00

Ne ri viene, che la composizione del disavanzo “presunto” al 2017 va così aggiornata:

Tabella 7.1. Riqualficazione evoluzione del “disavanzo presunto” assunto nel bilancio di previsione 2018-2020, previa imputazione dinamica del recupero Elaborazione: Corte dei conti

	2017
Risultato di amministrazione rendiconto (Riga E All. 10 D.lgs. n. 118/2011)	-5.327.597.888,51
FAL	2.492.434.274,40
<i>Disavanzo da FAL</i>	-2.492.434.274,40
<i>extra-deficit</i>	-1.927.469.575,61
<i>Disavanzo (2014)</i>	-578.361.576,95
<i>Disavanzo (2015)</i>	-430.224.371,60

In buona sostanza, il totale del disavanzo 2014 e 2015, non recuperato a fine 2017, ammonta a €-1.008.585.948,55.

Di conseguenza, la quota ventennale da applicare a decorre dal 2018 ammonta a € -50.429.297,43 (-1.008.585.948,55/20) ed il piano di rientro della Tabella 5.2., a decorrere dal 2018, va aggiornato come segue:

Tabella 7.2. Piano di rientro consolidato, per i disavanzi di vecchia nuova formazione (anno 2014 e 2015), col più recente spalma-debiti ventennale, introdotto a fine 2017 (legge di bilancio 2018)

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Obiettivo dinamico di riduzione al netto quote FAL da applicare a previsione nell'anno di rendicontazione	- 131.442.022,97	- 274.850.146,84	- 274.850.146,84	-120.682.284,57	-120.682.284,57	-120.682.284,57
<i>di cui quota extra-deficit dell'anno (art. 3 comma 16 (D.lgs. n. 118/2011)</i>	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14	-70.252.987,14	-70.252.987,14	-70.252.987,14	-70.252.987,14
<i>di cui quota disavanzo 2014 da recuperare nell'anno (art. 9 coma 5 D.L. n. 78/2015)</i>	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83	- 61.189.035,83	-	-	-
<i>di cui quota disavanzo 2015 da recuperare nell'anno (art. 42 D.lgs. n. 118/2011)</i>	-	- 143.408.123,87	- 143.408.123,87	-	-	-
<i>di cui ex lege bilancio 2018 (1, commi 779-782, L. n. 205/2017)</i>	-	-	-	-50.429.297,43	-50.429.297,43	-50.429.297,43
Obiettivo statico di riduzione (r.a., al netto FAL) da verificare a consuntivo	- 2.948.009.333,94	- 2.673.159.187,10	- 2.398.309.040,27	-2.714.481.329,53	-2.593.799.044,96	-2.473.116.760,40
<i>di cui extra-deficit</i>	- 1.967.083.639,83	- 1.896.830.652,69	- 1.826.577.665,55	-1.756.324.678,41	-1.686.071.691,27	-1.615.818.704,13
<i>di cui altri (disavanzo 2014)</i>	- 550.701.322,51	- 489.512.286,68	- 428.323.250,85	-	-	-
<i>di cui altri (disavanzo 2015)</i>	- 430.224.371,60	- 286.816.247,73	- 143.408.123,86	-	-	-
<i>di cui altri disavanzo residuo biennalizzato (2014 e 2015)</i>	-	-	= (-1.008.585.948,55)/20	-958.156.651,12	-907.727.353,69	-857.298.056,27

3.8.1. Ne consegue che a legislazione vigente, il prospetto di cui all'Allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011 - § 9.11.7, con riferimento al rendiconto 2016, aggiornato al piano di rientro riformulato e rimodulato come in Tabella 7.2 deve tenere conto dell'ulteriore "spalma-debiti" ventennale che, con decorrenza 2018, prevede il ripiano del disavanzo (2014 e 2015) non ripianato a fine 2017 (€-1.008.585.948,55) con quote costanti pari a € -50.429.297,43; di conseguenza la seconda sezione del prospetto di cui all'Allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011 - § 9.11.7 va ricalcolato nei termini seguenti:

Tabella 7.3. Quote di disavanzo da applicare sulla base delle quantificazioni della Tabella precedente, negli esercizi successivi, a legislazione oggi vigente (teoricamente da inserire nel prospetto del rendiconto 2016)

Previsione a legislazione vigente	Previsione 2017	Previsione 2018	Previsione 2019
quota ripiano extra-deficit da applicare a previsione	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14	- 70.252.987,14
quota ripiano FAL (al netto interessi) da applicare a previsione	- 64.654.869,92	- 66.199.255,28	- 67.783.325,25
quota non recuperata da applicare esercizio precedente	- 100.618.853,22	-	-
quota ripiano art. 9, comma 5 D.L. n. 78/2015 da applicare a previsione	- 61.189.035,83	-	-
quota ripiano art. 42 D.lgs. n. 118/2011 (in caso di disavanzo nuovo non altrimenti disciplinato) da applicare a previsione	- 143.408.123,87	-	-
Quota di ripiano x lege bilancio 2018 (1, commi 779-782, L. n. 205/2017)		-50.429.297,43	-50.429.297,43
Totale	- 310.814.130,14	-188.465.609,81	-190.090.443,56

Fonte: elaborazione Corte conti

3.9. Tanto premesso, la Sezione conclude annotando le seguenti anomalie del rendiconto 2015 e 2016:

1. il ritardo nella rendicontazione 2015 e 2016 in generale nel ciclo della rendicontazione non ha consentito di registrare, rispetto al disavanzo presunto (cfr. C. cost. sent. n. 70/2012), l'aumento del disavanzo reale. Ciò è avvenuto, in particolare, nel 2015, per effetto della crescita di vincoli e accantonamenti: tale maggiore disavanzo avrebbe dovuto essere ripianato ai sensi dell'art. 42, comma 12, del D.lgs. n. 118/2011. Cionondimeno, la chiusura delle operazioni di rendicontazione (del 2015) avutasì solo a novembre 2017, non ha consentito di attivare la Regione per tempo sulla necessità di una manovra di assestamento in tal senso;
2. il prospetto di cui all'Allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011 - § 9.11.7, va integralmente ricalcolato e per l'effetto non parificato su entrambi i rendiconti, nei termini e per le ragioni sopra esposte.

L'analisi dei dati fa emergere che la distanza tra la chiusura dell'esercizio finanziario e la rendicontazione nonché tra la rendicontazione ed il bilancio di previsione (programmazione) ha di fatto portato ad una insufficiente restrizione della capacità di spesa autorizzata, avendo potuto beneficiare la Regione, fino al recente provvedimento sullo spalma-debiti ventennale, di spazi finanziari ben più ampi di quelli di cui avrebbe potuto godere secondo la legge allora vigente, rallentando in tal modo il processo di recupero del disavanzo pregresso.

Segnatamente, nel 2016 e nel 2017, tale espansione degli spazi finanziari è quantificabile nello scarto tra il disavanzo da applicare secondo il ricalcolo effettuato dalla Sezione (Tabella 5.5, colonna 2016, € - 440.123.869,98; Tabella 6.3, colonna 2017, € -637.474.520,56) e quello concretamente applicato (nei bilanci di previsione assestati 2016 e 2017, rispettivamente, il disavanzo applicato ammontava a € - 151.092.770,45 e € -200.304.017,60), scarto che nel biennio si assesta in € 726.201.602,49.

In tale modo la Regione non ha attuato con la sufficiente tempestività il percorso di rientro, non dando certezza e non certificando annualmente il ritardo nel rientro del debito pregresso. Questa analisi costituisce conferma della necessità di recuperare prontamente il riallineamento tra rendicontazione e previsione che la Sezione, in stretta collaborazione con la Regione, sta cercando di realizzare.

Per altro verso la Sezione prende positivamente atto della condivisione del surriportato percorso logico-argomentativo da parte della Regione, con la manifestazione dell'intento di procedere alla ri-quantificazione del disavanzo da applicare negli esercizi successivi e del tempo di recupero, con la presentazione di nuovi prospetti ai sensi dell'Allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011 - § 9.11.7. Tali prospetti, secondo quanto dichiarato dalla Giunta regionale – partendo da una corretta verifica a consuntivo del percorso di recupero dei vari disavanzi, sulla base dei piani di rientro autorizzati dalla legge – verranno inseriti, nella proposta di legge di rendiconto che verrà presentata al Consiglio a valle del giudizio di parifica, a correzione dell'odierno disegno di legge (memorie Prot. C.d.c. n. 4685 del 4 settembre 2018 nonché discussione orale della camera di consiglio di pre-parifica tenutasi l'11 settembre corrente anno).

In particolare, la Regione giunge addirittura a prospettare una ri-quantificazione della quota annuale da ripianare ai sensi della Legge n. 205 del 27/12/2017 (spalma-debiti ventennale, art. 1, commi 779 e 782), più elevata di quella indicata dalla Sezione (€ 52.105.736,50 in aumento di circa 2 ml di euro nella quantificazione degli Uffici

della Corte, quota che si ottiene sommando la quota dei disavanzi 2014 e 2015 sull'annualità 2018 e ss., segnatamente, €30.594.517,92+ €21.511.218,58).

La Regione ha cioè ritenuto di imputare integralmente il recupero al c.d. extra-deficit quale “debito” più risalente, con l'effetto di innestare un più veloce recupero del disavanzo di nuova generazione, determinatosi nelle due annualità 2014 e 2015, con ciò ritenendo di non avvalersi di una facoltà di rientro per un importo minore. La Sezione prende atto e verificherà la coerenza del processo di recupero nelle successive attività di rendicontazione, alla stregua di quanto già effettuato in questa sede.

4. I limiti all'applicazione delle quote vincolate destinate in caso di disavanzo. Partite di spesa del rendiconto 2015 finanziate in assenza di risorse.

Come evidenziato dalla giurisprudenza di questa Sezione (SRC Campania nn. 238/2017/PRP, n. 249/PRSP e n. 52/2018/PRSP, orientamento di recente confermato da SS.RR. sentenza n. 24/2018//EL), nel nuovo sistema della contabilità armonizzata, improntato ad una maggiore prudenza (Allegato 1 D.lgs. n. 118/2011, punto 9), sussistono più rigorosi limiti al finanziamento della spesa mediante applicazione del risultato di amministrazione.

Tali limitazioni sono in linea con un sistema di finanziamento della spesa degli esercizi futuri più rigido, che impone di verificare che in ogni esercizio la copertura giuridica sia qualificata in termini di “sostenibilità finanziaria” (sull'uso di questo termine nella legislazione, cfr. art. 148-bis TUEL).

La sostenibilità finanziaria della copertura si declina attorno a tre architravi: a) al nuovo principio della competenza finanziaria, b) al rinnovato sistema dei fondi sul risultato di amministrazione, c) al rilievo dei vincoli e degli equilibri di cassa.

Il primo è costruito attorno al concetto di esigibilità giuridica dell'obbligazione, il quale è stato posto come criterio centrale del sistema per la rilevazione ed imputazione a bilancio di debiti e crediti (competenza finanziaria potenziata). Il sistema della competenza finanziaria potenziata, implica che la verifica della copertura debba avvenire al momento in cui la spesa diventa esigibile e (quindi) imputabile al bilancio. La *ratio* di questo sistema è evitare che crediti, pur maturati nel titolo, non siano in grado di sostenere effettivamente, in termini di flussi finanziari, la spesa, quando l'esigibilità di quest'ultima si verifica.

Eventuali disallineamenti temporali, infatti, generano difetti di copertura e “disavanzi” che possono essere bypassati solo in presenza di espresse (e ragionevoli) autorizzazioni di legge, come è avvenuto, in fase di avvio della contabilità armonizzata, con il c.d. disavanzo tecnico (cfr. art. 3, comma 13, D.lgs. n. 118/2011 e C. cost. n. 6/2017 che espressamente afferma «*La norma sul disavanzo tecnico deve essere [...] interpretata in modo costituzionalmente orientato, dal momento che “per i principi contabili vale la regola dell’interpretazione conforme a Costituzione, secondo la quale, in presenza di ambiguità o anfibologie del relativo contenuto, occorre dar loro il significato compatibile con i parametri costituzionali”* (sentenza n. 279 del 2016). *Ove fosse possibile solo l’ipotesi ermeneutica estensiva della regola adottata dalla Regione [...] ciò determinerebbe l’illegittimità costituzionale dello stesso principio contabile, dal momento che, così interpretato, esso diventerebbe un veicolo per un indebito allargamento – in contrasto con l’art. 81 Cost. – della spesa di enti già gravati dal ripiano pluriennale di disavanzi di amministrazione pregressi (in tal senso, sentenza n. 279 del 2016). In quanto eccezione al principio generale dell’equilibrio del bilancio, 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».*

Analogamente, il rinnovato sistema dei fondi, implica la necessità di tenere memoria, attraverso la Riga E del risultato di amministrazione, della eventuale capienza dello stesso a dare copertura, al momento in cui l’esigibilità giuridica della spesa matura, alle correlate obbligazioni giuridiche passive per cui è stata “riservata” una determinata provvista finanziaria (crediti o cassa) sui saldi di fine esercizio, attraverso vincoli o accantonamenti. La funzione fondamentale del “saldo” risultato di amministrazione di cui alla Riga E, infatti, è: a) dare evidenza della esistenza di un “risparmio” per economie che derivano dagli esercizi precedenti (Riga A) che rende finanziabile (cioè può dare copertura) a nuova spesa in esercizi futuri (“obbligatoria”, per cui sono stati precostituiti accantonamenti e vincoli per “riservare” tale risparmio, ovvero “libera”, attraverso la “parte disponibile”); viceversa, in caso di disavanzo, la funzione del risultato di amministrazione è: b) certificare la eventuale sopravvenuta mancanza di tali risorse e l’impossibilità di utilizzare lo stesso in copertura, decretando la misura del recupero necessario a ripristinare l’equilibrio.

Cosicché, la competenza finanziaria potenziata, in uno con il sistema dei fondi sul risultato di amministrazione, ha introdotto chiaramente una divaricazione tra il momento della costituzione di una “provvista finanziaria” (crediti e cassa) ed il momento della copertura, che attraverso il predicato della “esigibilità” e dei vincoli si prescrive debba essere non solo giuridica (costituzione del titolo), ma anche effettiva, vale dire: sincrona in termini di flussi (di pagamento e riscossione) e sostenibile in termini di saldi (*recte*, equilibri), verificando l’attualità della disponibilità di bilancio. In questa stessa ottica, il bilancio di previsione è divenuto, sia pure limitatamente al primo anno del suo orizzonte temporale, autorizzatorio per cassa.

In pratica, attraverso il combinato operare dei tre istituti menzionati, il sistema elaborato dal D.lgs. n. 118/2011 ha riqualificato il concetto di copertura e le sue tecniche, imponendo di prevenire l’impossibilità di adempiere alle proprie obbligazioni per l’insussistenza di una provvista finanziaria a-sincrona ed effettiva.

Al contrario, col precedente sistema, l’evento dell’accertamento di un’entrata vincolata era assai spesso sufficiente a simulare un’obbligazione contabile (c.d. residui passivi tecnici), cosicché la stessa, quando fosse sorta veramente, sarebbe stata ritenuta già autorizzata dal bilancio, anche se le coperture sottostanti fossero state erose da successivi riaccertamenti delle partite attive e passive che costituiscono il risultato di amministrazione. In tal caso si sarebbe potuto constatare, a consuntivo, l’emersione di un disavanzo, ferme restando la copertura e la legittimità del procedimento di spesa già autorizzato ed incistato in un residuo passivo.

Con il nuovo sistema non è più possibile generare siffatti residui passivi tecnici, sicché la spesa non può ritenersi coperta e autorizzata per il solo fatto della sussistenza e della registrazione, in un dato esercizio, di una provvista finanziaria “riservata” (vincolata o accantonata). Sebbene tale provvista sia accertata in esercizi precedenti, la copertura, vale a dire la riconduzione giuridica della medesima provvista alla spesa, presuppone l’imputabilità in bilancio (che nel nuovo sistema del D.lgs. n. 118/2011, presuppone l’esigibilità in senso giuridico dell’obbligazione, vale a dire, l’assenza di ostacoli all’attivazione della pretesa esecutiva).

La copertura, cioè, la verifica della sussistenza, per una spesa imputabile al bilancio, di una provvista finanziaria, presuppone che tale provvista sia presente al momento in cui la spesa diventa esigibile: nel sistema del D.lgs. n. 118/2011, a questa regola fanno eccezione soltanto gli istituti (a tempo) del Fondo pluriennale vincolato e

degli “impegni/residui tecnici di destinazione” (cfr. *amplius* la digressione nel § 9) per il “perimetro sanitario”.

Grazie a questa riqualificazione della “copertura” e la sua netta distinguibilità dal momento della prima rilevazione di una “provvista finanziaria”, il nuovo regime contabile ha la capacità di prevenire squilibri che si manifestano in forma grave, come “insostenibilità finanziaria” conclamata, per l’insufficienza delle risorse in bilancio di garantire la regolarità dei pagamenti (squilibrio di Riga A, ovvero, saldo negativo tra cassa e crediti da una parte, e residui passivi dall’altra). Tale capacità si realizza mediante una restrizione della facoltà di copertura della spesa, erodendo prima lo spazio per la copertura di spesa discrezionale (Riga E del risultato di amministrazione) e poi imponendo di verificare l’attualità delle provviste finanziarie per la spesa obbligatoria di prossima esigibilità.

La capacità del risultato di amministrazione di attivare misure di salvaguardia degli equilibri si manifesta quindi non solo a valle (a consuntivo), con la (constatazione della) formazione di disavanzi al netto dei fondi (quelli di Riga A, come saldo negativo tra crediti e cassa da un lato, e debiti dall’altro), ma a preventivo, tramite la prudenziale operatività dei fondi (risultato di amministrazione al lordo dei fondi, Riga E): i fondi impongono cioè di misurare quanto spazio effettivamente sussiste per la copertura della spesa, prima obbligatoria, poi libera, nel momento in cui questa diventa esigibile.

L’incapienza del risultato di amministrazione di Riga A, rispetto ai fondi, restituisce la misura del se e di quanto spazio sussiste per spesa discrezionale (parte disponibile), ma anche quale quota del saldo che rimane a copertura della futura spesa obbligatoria che diventa esigibile nel nuovo esercizio finanziario.

In caso di insufficienza delle risorse residue rispetto ai fondi, infatti, occorre: a) recuperare il nuovo disavanzo, ora non più definito come saldo negativo di Riga A, ma come “incapienza” del medesimo saldo, ove anche positivo, rispetto ai fondi (“parte disponibile” di “Riga E”, cfr. art. 1 del d.m. 2 aprile 2015; b) proporzionare di conseguenza la copertura della nuova spesa, sebbene obbligatoria e vincolata, tenendo conto

- della verificata intervenuta erosione della originaria provvista finanziaria che l’ente aveva il dovere di preservare attraverso i vincoli di destinazione e
- del recupero programmato di tale risorse mancanti (disavanzo applicato).

In questo modo il nuovo concetto di risultato di amministrazione e di “disavanzo” del D.lgs. n. 118/2011 (così definito da Sezione Autonomie, deliberazione

n. 9/2016/INPR, § 3.1) assicura una efficiente e preventiva tutela degli equilibri, già in fase di copertura della spesa, a previsione, laddove il vecchio sistema:

- basato su un concetto diverso di risultato di amministrazione e di disavanzo (ovvero, il saldo netto negativo tra residui e cassa da un lato, e residui passivi dall'altro)
- consentendo di “simulare” la copertura attraverso la iscrizione di un residuo passivo anche in assenza di una obbligazione passiva esigibile

rinvia il problema dello squilibrio e della salvaguardia del bilancio alla fase della rendicontazione, in caso di manifestazione di un disavanzo in modo siffatto definito. Ciò poteva avvenire, peraltro, a distanza di anni dalla “consumazione” della provvista di finanziaria, anche quando già insussistente al momento dell'applicazione del risultato di amministrazione. In tali casi il difetto di provvista di manifestava in tensioni di cassa che solo dopo anni portavano alla constatazione, mediante il riaccertamento ordinario, della incapacità del bilancio di sostenere la spesa complessiva, per l'insussistenza di residui attivi o per il sopraggiungere di passività non contabilizzate.

Con il nuovo sistema, invece, si obbliga l'operatore contabile a dare copertura, e quindi ad autorizzare ed imputare la spesa solo quando di essa risulta la “sostenibilità finanziaria”. In pratica, il sistema elaborato dal D.lgs. n. 118/2011 obbliga ad accertare che le provviste, registrate col sistema dei fondi sul risultato di amministrazione, siano ancora sussistenti (e non altrimenti distratte o assorbite da vicende del bilancio), affinché si possa dare una copertura non meramente “tecnica”, ma effettiva, alla spesa, al momento in cui diventa esigibile. Questo implica la necessità di verificare la capienza del risultato di amministrazione del suo complesso, sia per la quota “libera” (di norma destinata a spesa discrezionale) che per quella “riservata” (a spesa obbligatoria) per prevenire la formazione di disavanzi già in fase di programmazione ed evitare che l'incapienza venga certificata solo a rendiconto, con la formazione di uno sbilancio tra residui attivi e cassa da un lato e residui passivi dall'altro.

Il sistema dei fondi consente così di evidenziare, già in fase di autorizzazione della spesa, una incapienza del risultato di amministrazione, precludendo la possibilità di autorizzare la stessa se le quote applicate, anche vincolate, non corrispondono più ad una “provvista finanziaria” attuale, poiché essa risulta in qualche modo erosa in corso di gestione (a causa, ad esempio, di un imponente stralcio di residui attivi non esigibili, magari diluito negli anni, così come è avvenuto per la Regione Campania).

Questo nuovo sistema evita dunque che uno squilibrio – che la Riga E del risultato di amministrazione può esprimere in potenza ed in chiave prospettica – diventi effettivo, con la certificazione a consuntivo della “insostenibilità finanziaria” di nuove obbligazioni passive, prima autorizzate e poi sorte in assenza di altrettante ed effettive risorse attive (crediti o cassa). Si vuole cioè impedire che eventuali squilibri, pur registrati preventivamente alla Riga E del risultato di amministrazione, possano transitare alla Riga A, con una violazione grave degli artt. 81 e 97, comma 1, Cost.

4.1. Tanto premesso, si deve evidenziare che nel 2014, la Regione Campania ha rendicontato un disavanzo di amministrazione pari ad €-5.304.841.334,86 (cfr. Tabella 2.1).

Successivamente, ha applicato con la legge di previsione assestata 2015 una quota del risultato di amministrazione di un importo complessivo pari ad € 1.925.445.590,60 di cui:

- € 522.968.899,92 (€ 387.192.484,85 parte corrente ed euro 135.776.415,07 parte capitale) quale Fondo pluriennale vincolato (FPV);
- €961.093.132,97 relativo alla re-inscrizione di quote vincolate;
- €441.183.557,71 quale quota per la re-inscrizione dei residui perenti.

Nel rendiconto 2016 non sono state applicate in entrata quote del risultato di amministrazione.

Ovviamente, la possibilità di applicare quote del risultato di amministrazione presuppone sia ripristinata una situazione di equilibrio che la presenza di un disavanzo certifica mancante.

In questo senso, come è stato evidenziato da questa Sezione e dalla Sezione regionale di controllo per il Piemonte «*il risultato di amministrazione [costituisce] una valida copertura in competenza solo ove sia positivo; in caso di disavanzo, i vincoli di destinazione delle risorse confluenti a fine esercizio nel risultato di amministrazione permangono e l'Ente deve ottemperare a tali vincoli attraverso il reperimento delle risorse necessarie per finanziare gli obiettivi cui sono dirette le entrate vincolate rifluite nel risultato di amministrazione negativo o incapiente*» (SRC Piemonte n. 134/2017/PARI. Allegato, pag. 103 e ss.) e «*nel caso di risultato di amministrazione negativo l'Ente dovrà, anziché [applicare direttamente le quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione, dovrà], reperire ex novo le risorse necessarie a sostenere le spese cui erano originariamente destinate le entrate vincolate/accantonate nel risultato di amministrazione e nel successivo bilancio preventivo occorrerà trovare*

le risorse necessarie a finanziare le connesse spese, altrimenti prive di copertura effettiva» (SRC Campania n. 238/2017/PAR; in senso conforme SRC Campania n. 249/2017/PRSP e SRC Liguria n. 103/2018PRSP).

Questo orientamento è stato di recente condiviso dalle Sezioni riunite di questa Magistratura, con la sentenza n. 24/2018//EL, la quale ha espressamente affermato: *«Queste Sezioni riunite ritengono di condividere l'orientamento ermeneutico della Sezione regionale (cfr. in termini SRC Piemonte 23/2017; SRC Campania 249/2017/PAR; SRC Liguria 103/2018/PRSP) in quanto coerente con i principi informatori del nuovo sistema contabile ed in linea con le coordinate offerte dalla giurisprudenza costituzionale con le sentenze n. 70 e n. 192 del 2017.*

D'altro canto, la riflessione in atto presso la Commissione Arconet per l'adozione di un intervento normativo volto ad ovviare alle conseguenze di tale rigorosa ricostruzione – documentata dalla difesa dell'Ente con la produzione del verbale relativo alla riunione dell'11 aprile 2018 – costituisce, a parere di questo Collegio, conferma della fondatezza dell'assunto».

Di seguito le prefate affermazioni giurisprudenziali, declinate in termini di principio, vengono chiarite in termini operativi.

Nella prospettazione della giurisprudenza citata – e nel silenzio del Legislatore sulle condizioni e modalità di applicazione delle quote vincolate ed accantonate in caso di disavanzo – il “recupero” si ottiene mediante l'integrale applicazione del risultato di amministrazione accertato o presunto, di modo da ristabilire le condizioni di “capienza” del risultato di amministrazione con una (immediata) manovra sul bilancio dell'esercizio successivo.

Come è stato evidenziato, in situazioni di disavanzo, risultante dalla “Riga E” del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione (c.d. “parte disponibile”) non è possibile algebricamente, logicamente e giuridicamente ricavare margini per finanziare una spesa, discrezionale o obbligatoria, con “avanzo libero”, per l'assenza matematica di una grandezza siffatta (Corte costituzionale, sentenza n. 274/2017).

Altra questione è se sia possibile finanziare spese vincolate (o fornire “copertura” a rischi divenuti attuali) con i fondi costituiti in prospettiva del verificarsi delle condizioni di legge e di fatto per imputare al bilancio tale spese e rischi (fondi di cui alle “righe B-D”, All. 10 D.lgs. n. 118/2011).

Infatti, mentre l'avanzo/disavanzo di “parte disponibile” (“Riga E” del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione, All. 10 D.lgs. n. 118/2011) certifica la

presenza/assenza di un risparmio “libero” da applicare negli esercizi successivi, nella continuità di bilancio, i “fondi” vincolati/accantonati di cui alle “righe B-D” evidenziano quanta parte delle risorse reali del bilancio (crediti e cassa) sopravanzanti le passività (“Riga A”) “devono” essere impiegati negli esercizi successivi per fornire la copertura a spesa per cui le condizioni giuridiche e/o di esigibilità si verificheranno in futuro.

La differenza tra risorse (crediti e cassa) e passività, corrispondente alla “Riga A” del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione di cui All. 10 D.lgs. n. 118/201, per comodità espositiva, per distinguerlo dal risultato di amministrazione vero e proprio (“Riga E”) viene qui indicato come “saldo contabile primario” (ovvero SCP).

Nel caso in cui l’ente si trovi in disavanzo (parte disponibile negativa, “Riga E”), dunque, è possibile ritenere continuino a sussistere spazi finanziari per la copertura di spesa vincolata da effettuare o per il rischio imminente solo se e nella misura in cui

- il SCP sia ancora capiente;
- e/o si provveda immediatamente a ripristinare la capienza del risultato di amministrazione, riportando la Riga E, virtualmente “a zero” mediante l’applicazione di un disavanzo, di pari ammontare all’incapienza.

Infatti, la copertura mancante verrebbe immediatamente reintegrata se l’ente – nell’esercizio successivo, nel bilancio di previsione – desse subito integrale ed immediata applicazione al disavanzo evidenziato (“Riga E”) in spesa: in tal modo ciascun ente sarebbe costretto (fisiologicamente e secondo sistema) ad effettuare col bilancio una manovra finanziaria di rientro in grado, potenzialmente, di recuperare tutte le risorse mancanti entro l’orizzonte temporale del bilancio, riportando lo stesso (e virtualmente il risultato di amministrazione) in pareggio. Algebricamente, l’applicazione del disavanzo in spesa nel bilancio di previsione successivo equivarrebbe a riportare a zero la “parte disponibile” negativa del risultato di amministrazione applicato, ridando capienza allo stesso e legittimando l’applicazione integrale di tutte le quote vincolate, destinate, accantonate in precedenza annotate sul tale saldo finale.

Solo in tal caso è consentito applicare integralmente le quote in precedenza accantonate e vincolate e corrispondenti ai fondi di cui alle righe “B-D” del risultato di amministrazione.

Il disavanzo, infatti, nella contabilità finanziaria, ha, come si è visto, la funzione, da un lato, di programmare il rientro da un *deficit* conclamato di risorse, e in sede consuntiva, di misurare la *performance* di tale recupero.

Diversamente ragionando (e cioè ritenendo sempre applicabili le quote di risultato di amministrazione vincolato, destinato e accantonato, a prescindere dalla condizione contabile dell'integrale applicazione del disavanzo) il risultato di amministrazione, anziché costituire lo strumento contabile per assicurare gli equilibri nella continuità di bilancio, si trasformerebbe in uno strumento per contrarre spesa "nuova" (sia pure "vincolata" ed obbligatoria per legge) in assenza di copertura effettiva, in quanto le risorse a suo tempo stanziata ed accertate, a seguito di successivo riaccertamento, sono risultate mancanti o sono venute meno per finanziare altra spesa (che in corso di gestione si è rivelata priva di copertura), generando prima un sofferenza di cassa e poi una conclamata diminuzione del risultato di amministrazione, con impatto sulla "Riga E" del prospetto dimostrativo.

Detto in altri termini, se in condizioni normali e statiche il vincolo sul risultato di amministrazione consente:

a) di lasciare memoria della destinazione sulle risorse inutilizzate ed evitare che esse vengono utilizzate per dare in futuro copertura a spesa diversa;

b) di considerare "finanziariamente neutra" e potenzialmente già coperta la spesa futura (neutralità che si esprime con la possibilità di coprire la spesa non con risorse nuove, ma con quote vincolate del risultato di amministrazione);

una verifica sul risultato di amministrazione negli esercizi successivi, ed in particolare in sede di rendiconto, potrebbe in chiave dinamica, evidenziare che a causa della sopravvenuta erosione della provvista finanziaria "riservata" (ad esempio per lo stralcio di residui attivi inesigibili o di dubbia esigibilità di parte corrente, correlata a spesa "libera") si è realizzata una "distrazione" di scopo rispetto alla quale l'ente deve emendare: a) recuperando risorse per ricostituire la "provvista" (erosa prima del suo impiego) in modo da poter dare copertura alla spesa vincolata ed obbligatoria (o al rischio a suo tempo paventato); b) dando priorità, nella programmazione di bilancio, all'incardinamento di tale spesa.

In tali casi, la contabilità finanziaria affida al disavanzo e alla sua applicazione in spesa la funzione di ripristinare l'equilibrio alterato, "recuperando" le risorse mancanti per ripristinare la capienza del risultato di amministrazione rispetto ai fondi necessari per garantire tali spese e coprire l'ente da tali rischi finanziari, riportando la "Riga E" a zero.

4.2. Tuttavia, in un sistema che endemicamente conosce forme di "spalma-debiti", il disavanzo non è più in grado di svolgere tale funzione.

Per determinare quindi la misura possibile dell'applicazione di quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione, in assenza di una disciplina espressa di legge, occorre rifarsi al precetto dell'equilibrio e alla clausola generale della copertura economica e finanziaria delle spese (art. 81 e 97 Cost.).

Invero, se da un lato, *«copertura economica delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia, dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse»* (C. Cost., sent. n. 274/2017, punto 4 *in diritto*); si deve altresì ricordare che *«copertura finanziaria ed equilibrio integrano una clausola generale in grado di operare pure in assenza di norme interposte quando l'antinomia [con le disposizioni impugnate] coinvolga direttamente il precetto costituzionale: infatti “la forza espansiva dell'art. 81, quarto [oggi terzo] comma, Cost., presidio degli equilibri di finanza pubblica, si sostanzia in una vera e propria clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile” (sentenza n. 192 del 2012) (Corte costituzionale, sentenza n. 184/2016).*

Tanto premesso, appare evidente che il criterio in base al quale consentire o definire i limiti dell'applicazione delle quote vincolate, destinate o accantonate del risultato di amministrazione, non può che essere quello della copertura effettiva (*recte* della c.d. “sostenibilità finanziaria”): è necessario, cioè, che la nuova spesa che si intende effettuare e “coprire” col risultato di amministrazione, abbia riscontro in risorse reali (crediti o cassa), effettivamente ancora presenti nel risultato di amministrazione o, in alternativa, ripristinate con un'apposita manovra di bilancio.

Ciò presuppone una verifica sul “saldo contabile primario” (o SCP) che è espresso dal risultato di amministrazione di cui alla “Riga A”. Tale saldo esprime la misura reale del “risparmio” e delle economie che derivano dagli esercizi precedenti, mediante una differenza secca tra crediti, cassa e passività, risparmi ed economie “prenotati” mediante i fondi e che possono essere “applicati”, tramite il risultato di amministrazione, in esercizi successivi.

Si può dunque affermare che un ente può applicare in entrata il risultato di amministrazione, a titolo di quota vincolata o accantonata, solo se il SCP risulti: a) positivo; b) o comunque capiente per sostenere la spesa (futura) vincolata o il rischio per cui si è proceduto, in prospettiva, alla creazione di un “fondo”.

Pertanto:

a) in caso di incapienza del risultato di amministrazione (“Riga E” del prospetto dimostrativo)

b) e ove il disavanzo non sia applicato nella sua interezza (in deroga alla regola dell’immediato pareggio) per effetto di “norme spalma-debiti”

c) **non è possibile applicare automaticamente quote del risultato di amministrazione, ma occorre limitarsi ad applicare quote del risultato di amministrazione in una misura non superiore a:**

- il saldo di cui alla “Riga A” del prospetto di sintesi del risultato di amministrazione (SCP). Esso, infatti, esprime risorse esistenti (crediti e cassa) che sopravanzano passività effettivamente contratte (residui passivi) o in corso di perfezionamento/maturazione in termini di esigibilità (FPV). Si tratta di spese per cui l’amministrazione ha avviato un crono-programma di realizzazione per le quali le risorse “prenotate”, secondo la disciplina legislativa, possono essere applicate in entrata, negli esercizi successivi, senza discriminare tra l’ipotesi in cui l’ente si trovi in avanzo o in disavanzo. Quella del FPV, infatti, è una disciplina che si giustifica in un’ottica premiale, per “efficientare” i processi di spesa e a tutela dell’affidamento di coloro i quali stanno per contrarre obbligazioni con la pubblica amministrazione, purché la spesa sorga e si realizzi nei tempi previsti);

- al disavanzo concretamente applicato sia pure ridotto per effetto di norme “spalma-debiti”. Infatti, anche se tali norme neutralizzano la capacità del disavanzo di recuperare immediatamente l’equilibrio di bilancio turbato, non può non tenersi conto della sia pure più ridotta manovra di bilancio realizzata attraverso l’applicazione di una quota minore di disavanzo, stabilita da un piano di rientro assentito secondo legge. Per tale ragione, la quota (vincolata, destinata, accantonata) applicabile a previsione deve tenere conto della “quota” di disavanzo effettivamente applicata (DA).

Tale montante complessivamente determinato (SCP+DA), peraltro, non può essere applicato indiscriminatamente.

La prefata sommatoria algebrica definisce lo spazio finanziario per l’applicazione del risultato di amministrazione negli esercizi successivi, per spesa obbligatoria divenuta esigibile negli anni successivi. Il richiamato “spazio”, mentre può essere certamente applicato nella sua integralità (e sino a concorrenza) a finanziamento di spesa di investimento, nel caso in cui l’ente abbia dato ricorso ad anticipazioni straordinarie di liquidità, per il finanziamento di spesa di diversa natura, tale montante va comunque nettato del fondo anticipazioni liquidità straordinaria (FAL).

Quest'ultimo va altresì diminuito della quota di ammortamento del FAL medesimo prevista per l'anno in programmazione (che si rammenta, deve essere comunque recuperata attraverso il disavanzo applicato, come evidenziato dalla Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 28/2017/QMIG).

In caso di “spesa diversa da investimento”, la necessità di sottrarre dal SCP il FAL si pone perché altrimenti si realizzerebbe una elusione del divieto di cui all'art. 119, comma 6, Cost. (Corte costituzionale, n. 181/2015 e n. 89/2017); norma per la quale, si rammenta, è stata elaborata la nota interpretazione pretoria delle norme sui mutui trentennali concessi dalla Cassa depositi e prestiti ex D.L. n. 35/2013 ed interventi normativi similari della lettura. L'obiettivo di tale interpretazione, in virtù della quale i residui attivi “liberati” dal pagamento dei debiti con l'anticipazione straordinaria di liquidità non possono dare luogo ad una “espansione della capacità di spesa” (per effetto della formazione di risultato di amministrazione applicabile negli esercizi successivi) verrebbe frustrata da un'applicazione del maggiore SCP generato dall'anticipazione straordinaria di liquidità, a beneficio di spesa corrente.

Detto in altri termini, diversamente operando ed ammettendo l'impegno integrale del montante sopra determinato (SCP+DA) a finanziamento anche di spesa corrente, l'ente avrebbe recuperato la stessa capacità di spesa che il FAL neutralizza sulla Riga E e sulla Riga A, per il solo fatto di essere spesa obbligatoria e non anche, come richiede la Costituzione, spesa di investimento.

In questo modo, l'interpretazione costituzionalmente conforme delle anticipazioni straordinarie di liquidità concesse dal Legislatore, necessaria per non violare l'art. 119 comma 6 Cost., verrebbe “elusa” tramite la tecnica dell'applicazione negli esercizi successivi di quote del risultato di amministrazione.

La provvista finanziaria vincolata data dal montante SCP+DA, peraltro, non va invece abbattuta del FCDE, la cui natura prudenziale concorre alla determinazione del risultato di amministrazione (“Riga E”) in chiave depressiva, concorrendo a definire la misura del disavanzo da applicare (DA).

Si deve tra l'altro tenere conto che proprio sull'impatto di tale disavanzo il Legislatore è intervenuto con apposite norme “spalma-debito”, di cui, a diritto vigente, non può non prendersi atto. Infatti, l'impatto del FCDE è stato “neutralizzato” in termini di impatto sugli esercizi successivi, in larga parte, tramite la disciplina del ripiano del riaccertamento straordinario, il cui “maggior disavanzo” (art. 3, comma 16, D.lgs. n. 118/2011 e art. 1 d.m. 4 aprile 2015) è generato in larga parte e principalmente proprio

dall'impatto del nuovo istituto del FCDE (cfr. in argomento le osservazioni di questa Sezione nella decisione n. 240/2017/PRSP). In definitiva il margine di quota applicabile (QA) del SCP non può contemplare una diminuzione per FCDE, il cui impatto, tramite il riaccertamento straordinario, è stato spalmato in un DA "trentennalizzato".

Si pone altresì questione per il FCDE di nuova formazione, nel caso in cui il montante sia aumentato successivamente. A parte il fatto che anche in questo caso sono intervenute norme spalma-debito che hanno assorbito (anche) l'impatto di tale componente, il FCDE concorre comunque a determinare la misura della quota applicabile (QA) definendo da misura dei vari disavanzi applicabili, compresi quelli di nuova formazione,

Infine, queste considerazioni "algebriche", convergono con una riflessione di sistema: in assenza di una disciplina espressa, occorre conciliare il principio di prudenza, di cui è espressione il FCDE, con il principio di efficacia e continuità dell'azione amministrativa (alla base del sistema dei vincoli), che in questo caso, deve prevalere.

In generale, dunque, ad avviso di questa Sezione, il FCDE non deve concorrere a nettare il SCP. Con una diversa interpretazione rigoristica, si correrebbe infatti il rischio di generare una privazione ed un'inefficienza certa (la non effettuazione di una spesa dovuta e obbligatoria) a fronte di un rischio di non realizzazione solo eventuale ed incerto (FCDE).

Del resto, lo stesso D.lgs. n. 118/2011, Allegato 1, afferma al punto 9 che *«Il principio della prudenza non deve condurre all'arbitraria e immotivata riduzione delle previsioni di entrata [...]. Ciò soprattutto nella ponderazione dei rischi e delle incertezze connessi agli andamenti operativi degli enti e nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuità dell'amministrazione»*.

Va da sé che non è possibile applicare in nessun modo quote del risultato di amministrazione se il SCP è originariamente negativo o risulta tale al netto degli accantonamenti obbligatori per legge (nel nuovo sistema del D.lgs. n. 118/2011) con funzione neutralizzatoria, ed in particolare, al netto del fondo anticipazioni di liquidità (FAL).

In buona sostanza, la quota di risultato di amministrazione applicabile in entrata (QA) a copertura di spesa da contrarre nel nuovo esercizio ("quota vincolata" o "destinata") o della realizzazione di rischi individuati e quantificati in base alla

discrezionalità tecnica dell'ente (quota accantonata a FR) è pari alla seguente formula algebrica:

$$QA^{x+1} = SCP^{anno\ x} + DA^{x+1}.$$

Dove:

QA^{x+1} = quota del risultato di amministrazione applicabile nell'esercizio successivo;

$SCP^{anno\ x}$ = saldo contabile primario a rendiconto;

DA^{x+1} = disavanzo complessivo applicato nell'anno in programmazione.

Tale margine QA^{x+1} , che costituisce il tetto massimo di applicabilità, può essere in parte destinato a spesa corrente vincolata, solo nella misura massima data dalla seguente equazione:

$$QAC^{x+1} = SCP^{anno\ x} - FAL^{anno\ x} + QMFAL^{x+1} + DA^{x+1}.$$

Dove:

QAC^{x+1} = quota del risultato di amministrazione applicabile nell'esercizio successivo per spesa diversa da investimento;

$SCP^{anno\ x}$ = saldo contabile primario a rendiconto

$FAL^{anno\ x}$ = Fondo anticipazioni straordinarie di liquidità a rendiconto;

$QMFAL^{x+1}$ = quota di ammortamento dell'anticipazione straordinaria di liquidità prevista per l'anno in programmazione;

DA^{x+1} = disavanzo complessivo applicato nell'anno in programmazione.

In buona sostanza, in condizione di disavanzo e in regime di “spalma -debito” (tale da non determinare un non immediato recupero dello squilibrio), gli enti possono continuare ad applicare quote vincolate/destinate/accantonate del risultato di amministrazione, sempreché:

- sussista un SCP positivo, maggiorato della quota di disavanzo applicato,
- con priorità assoluta per la spesa di investimento, spesa che per definizione non determina una distruzione di ricchezza, ma trasforma in valori patrimoniali la ricchezza finanziaria del conto del bilancio, senza deprimere i valori del bilancio complessivamente considerato ed aumentando la ricchezza collettiva.

Nell'ambito di tale spesa massima finanziabile con il risultato di amministrazione applicato (corrispondente a QA^{x+1}) la spesa obbligatoria corrente (o comunque diversa da investimento) finanziabile non può essere comunque superiore a QAC^{x+1} , che si ottiene mediante l'aggiunta, all'equazione, del fondo di neutralizzazione per anticipazioni straordinarie di liquidità.

Il *favor* per la spesa d'investimento, in situazioni di disavanzo, del resto, oltre che dall'interpretazione costituzionalmente orientata del sistema del D.lgs. n. 118/2001, è coerente con la disciplina del più recente spalma-debiti applicato dalla Regione Campania, in particolare con le disposizioni dell'art. 1, comma 779, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, che – in aggiornamento di quanto già disposto dall'art. 9, comma 5, del D.L. n. 78/2015 (conv. L. n. 125/2015) – pone come ulteriore condizione l'impegno, da parte di ciascuna regione che sia avvale di tale facoltà, « *a riqualificare la propria spesa attraverso il progressivo incremento degli investimenti*».

Resta inteso che se da un lato le “norme spalma-debiti” autorizzano ad applicare una misura inferiore del disavanzo integrale, rimane in facoltà dell'ente aumentare la quota di avanzo applicato (DA) in modo da riequilibrare la sopresposta equazione, recuperando anzitempo le risorse vincolate, destinate ed accantonate che le precedenti gestioni hanno “bruciato” e di fatto destinato ad altri scopi, garantendo che la spesa obbligatoria venga pienamente contratta ed eseguita, con pieno recupero di efficienza e di efficacia dell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.).

4.3. Applicando questo ragionamento nella continuità di bilancio, ci si avvede che le molte poste di spesa del rendiconto 2015, finanziate con l'“avanzo applicato” (*rectius*, quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione) non sono state sorrette da risorse effettive.

Ad essere rilevante, in questo, è direttamente la disciplina costituzionale dell'equilibrio di bilancio (ed i principi contabili che ne costituiscono parametro interposto) e non la legge di (di bilancio di) previsione regionale.

Per un verso la legge regionale che ha approvato il bilancio di previsione non sempre è rilevante nei giudizi di rendiconto, in quanto occorre distinguere tra “effetti transitori” ed effetti “permanenti” di tale legge. Con tale distinzione si intende isolare e distinguere le conseguenze della legge di bilancio che si esauriscono nell’esercizio, da quelli che condizionano più esercizi. Solo i secondi continuano a dipanarsi a valle e nei successivi esercizi, tanto da costituire il primo parametro di riferimento per il giudice contabile in sede di parificazione.

Costituisce effetto “transitorio” (*rectius*, a tempo determinato), l’autorizzazione di spesa concernente un singolo esercizio già concluso, sebbene emessa sul falso presupposto di una copertura effettiva. In caso di intempestiva impugnazione da parte del Governo e da parte della Corte in sede di controlli di legittimità-regolarità sulla legge di previsione, l’effetto inclusivo nel bilancio si stabilizza, per esaurimento dell’effetto autorizzatorio. Esso non è reversibile per un’esigenza di certezza dei rapporti giuridici che sono entrati nel perimetro di bilancio, rapporti i quali possono semmai essere espunti con l’operazione di riaccertamento ordinario, a consuntivo, per l’avvenuta constatazione dell’assenza originaria o sopravvenuta del titolo.

Il problema di illegittimità (costituzionale) a previsione, peraltro, ridonda in termini di squilibrio sui conti a consuntivo e sulla esigenza di puntuali e tempestive misure di salvaguardia attraverso leggi di bilancio successive. In questa prospettiva appare collocarsi la nota e risalente, seppur per molti versi superata, C. cost. sentenza n. 142/1968.

Per altro verso, rimangono rilevanti le autorizzazioni pluriennali e/o quelle che radicano un titolo sostanziale di spesa (così C. cost. n. 244/1995), ovvero quelle che determinano, sulle poste e sui capitoli, ad esempio, una determinata allocazione contabile con effetti sul calcolo dei saldi, alterando gli equilibri in modo rilevabile a consuntivo (così, ad esempio, nella sentenza C. cost. n. 181/2015 e n. 89/2017)

La legge di previsione, quindi, costituisce norma rilevante, in sede di rendiconto, nella misura in cui vengono in considerazione effetti permanenti o continuati.

Tale distinzione sugli effetti, infatti, consente di ricondurre ad unità l’apparente distante giurisprudenza del Giudice delle leggi che infatti attiene (ed analizza) diversi profili ed effetti delle leggi di previsione impuginate.

Se questo è vero, tuttavia, la violazione delle norme costituzionali non può essere non rilevata dallo stesso giudice comune, innestando, col suo accertamento, i rimedi ordinariamente previsti dal sistema.

Infatti, le norme sulla copertura e sull'equilibrio costituiscono “norme sulla normazione” per la formazione non solo della legge di previsione, ma anche di rendiconto. In particolare, le richiamate regole sono norme a fattispecie astratta completa (“clausola generale”, «*in grado di operare pure in assenza di norme interposte*», C. Cost., sent. n. 192/2012), quindi direttamente applicabili al caso concreto esaminato dal giudice contabile.

Nel caso del bilancio di previsione, l'illegittimità nella applicazione delle quote del risultato di amministrazione “non libero”, per difetto di capienza (e quindi il difetto di copertura delle spese vincolate o dei rischi trasformati in passività attuali) rende di dubbia costituzionalità la legge che lo approva, aprendo la via a questioni di legittimità costituzionale, in via incidentale o principale, volte ad evitare una pseudo-copertura di spesa in programmazione. Tale illegittimità, infatti, è destinata ad erodere il risultato di amministrazione, a causa di un deterioro risultato di gestione e, eventualmente, ad aggravare qualità (transito del disavanzo dalla Riga E alla Riga A) e quantità del disavanzo a rendiconto, al termine della gestione. Il tal caso, solo la giurisdizione costituzionale può intervenire per interdire l'azione politica assunta con “forme di legge”. La giurisdizione del Giudice delle leggi, infatti, non è caratterizzata solo dal parametro (che è di rango costituzionale, ma talvolta, tramite parametri “interposti”, anche di rango inferiore), ma anche e soprattutto, dalla “materia” costituita dalla natura dell'atto di cui si sindacava, vale a dire una legge o un atto avente forza di legge (art. 134, comma 1, Cost.).

In sede di rendiconto, la giurisdizione della Corte dei conti si esercita rispetto al “fatto” amministrativo e pre-legislativo della rappresentazione contabile, nella forma del rendiconto. In tale ambito, la giurisdizione del giudice contabile, come in generale del giudice comune, non esclude il ricorso, ma anzi primariamente necessita, del riferimento alle norme costituzionali, tanto con l'interpretazione conforme (Corte costituzionale, *ex plurimis*, sent. n. 356/1996; sentt. n. 219/2008 e n. 1/2013), quanto per ipotesi di c.d. *drittwirkung*, fenomeno giuridico per cui le norme costituzionali sono in grado di generare fattispecie di diretta applicazione su soggetti dell'ordinamento (cfr. Cass., sez. III, sent. 10 maggio 2001, n. 6507). In quest'ottica, disposizioni costituzionali a fattispecie completa (in materia di contabilità, ad esempio, il divieto di indebitamento per spesa diversa da investimento, cfr. SRC Campania n. 1/2017/PRSP) legittimano l'applicazione diretta delle fonti di rango super-primario da parte del giudice comune, con l'effetto che il giudice contabile, ove ravvisi che il rendiconto sia

antinomico rispetto a leggi che disciplinano la rappresentazione contabile e/o con il parametro costituzionale dell'equilibrio, non può emettere un dispositivo di "parificazione" della posta finanziata.

Perché ciò accada è necessario che si verifichino due condizioni concrete: a) che la norma costituzionale sia completa; b) che non esista una diversa legge, statale e/o regionale, applicabile o rilevante, eventualmente in violazione con la Costituzione (in questo caso non può essere elusa la giurisdizione del Giudice delle leggi).

La prima condizione certamente si verifica con riferimento al parametro costituzionale dell'equilibrio e dei suoi corollari sopra esposti (in termini di limiti all'applicazione di quote vincolate e accantonate in caso di disavanzo).

Come si è detto, ci si trova in presenza di "norme sulla normazione" a fattispecie completa (trattandosi, per l'equilibrio, di una "clausola generale", «*in grado di operare pure in assenza di norme interposte*», C. Cost., sent. n. 192/2012).

La seconda condizione si verifica anche con riguardo alla legge di previsione regionale a monte del rendiconto, in quanto, qui viene in rilievo solo un effetto transitorio, già consumato e stabilizzato, ridondante in uno squilibrio a consuntivo.

Detto in altri termini, l'autorizzazione a prenotare lo spazio finanziario in bilancio esaurisce il suo effetto con il ciclo di bilancio dell'esercizio di pertinenza: non si sindacava, infatti, il titolo, né la contabilizzazione, né si intende, in sede di rendiconto sindacare l'autorizzazione che ha legittimato la prenotazione finanziaria autorizzata di risorse in fase di gestione. Esse non sono in discussione, ma si sindacava l'esito che tale spesa genera sul risultato di amministrazione, effetto che deve essere accertato a consuntivo, innestando le necessarie misure di salvaguardia, che primariamente devono muovere dal riconoscimento della causa dello squilibrio medesimo e che il giudice contabile non può non rilevare, giungendo ad un giudizio di non parificazione.

In questo caso, a differenza dell'accertamento di squilibri non conclamati in poste che confluiscono nel risultato di amministrazione, la "non parifica" (e quindi l'accertamento di illegittimità-irregolarità) di poste di spesa che:

- nel bilancio abbiano già avuto confluenza in forza di autorizzazioni di legge già esaurite;
- di cui l'assenza di copertura sia stata conclamata nel peggioramento del risultato di amministrazione (o addirittura in un disavanzo che l'ente sta già recuperando ai sensi di legge),

è una “**non parifica**” esclusivamente “**tecnica**”, nel senso che non importa obblighi di conformazione di tipo positivo sull’amministrazione regionale, in termini di modifica del disegno di legge di rendiconto.

Gli effetti di una siffatta “non parifica”, peraltro, non sono di minore importanza e rilievo, in quanto discendono direttamente dalla violazione del precetto dell’equilibrio. Essi sono di due tipi, entrambi collegati al carattere pubblico del bene tutelato.

Da un lato, l’accertamento di una simile illegittimità-irregolarità ha un effetto informativo e referente: il carattere pubblico del bilancio presuppone una completa trasparenza sulle cause degli andamenti della finanza (in questo caso, in merito al peggioramento del risultato di amministrazione), sia sotto il profilo della legalità (*compliance*) che sotto quello della responsabilità di mandato (*accountability*, Corte cost. n. 49/2018). Con tale accertamento in giudizio è infatti possibile: a) indicare le cause della formazione di un eventuale disavanzo già confluito nel risultato di amministrazione; b) innestare un comportamento correttivo in sede di successivi bilanci da parte del Governo regionale, realizzando condizioni di trasparenza tecnica nei confronti del Consiglio regionale che deve indirizzarne la politica di bilancio.

Per altro verso, l’accertamento di una siffatta illegittimità-irregolarità di poste passive, ha un effetto conformativo di tipo negativo, nel senso che importa il divieto di reiterare prassi contabili la cui costituzionalità, in forza di tale accertamento, si presume dubbia. In tal modo, non solo si forniscono al Governo strumenti di pronta lettura di pratiche in corso eventualmente contrarie alla Costituzione, rispetto a norme di coordinamento della finanza pubblica (art. 127 Cost.), ma si delinea un caso in cui tanto lo Stato (Corte cost. n. 107/2016), quanto la Corte di conti (controlli sul bilancio di previsione e sulla successiva rendicontazione) hanno il dovere di sollevare una questione di costituzionalità attivando la giurisdizione costituzionale.

Per tale ragione, di seguito, si procede ad individuare le poste di spesa che sono state autorizzate in assenza di copertura, individuando, attraverso un giudizio di non parifica, un limite alla programmazione futura di spesa con analoga tecnica.

Inoltre, tale spesa, come si vedrà, ha contribuito “illegittimamente” al peggioramento del risultato di amministrazione, poiché in violazione di legge, e segnatamente in violazione dell’art. 9, comma 5, del D.L. n. 78/2015, il quale consentiva di ricorrere allo straordinario piano di rientro dallo stesso previsto con “*l’impegno formale di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo*”, impegno che è stato inadempito con l’applicazione di quote del risultato di

amministrazione che non erano capienti e che non costituivano risorse effettive. Infatti, come è stato sopra evidenziato, il risultato di amministrazione è ulteriormente peggiorato nel 2015.

Tale inadempimento, sia pure sprovvisto di sanzione, non può non essere accertato da questa Sezione in sede di rendiconto, per ogni valutazione da parte dei competenti organi dell'ordinamento, come sopra tratteggiato.

4.4. Ad avviso del Collegio, dunque, non sussistono i presupposti per la parificazione di poste di spesa finanziate con l'applicazione di un incapiente risultato di amministrazione, come dimostra la seguente esposizione dei dati contabili.

Applicando la formula sopra esposta, infatti, si evidenzia che la Regione Campania, al 31.12.2014, aveva un SCP positivo che al lordo delle componenti di recupero raggiungeva €1.519.215.674,91.

Tale margine era impiegabile solo per spesa di investimento, dato che la quota utile per finanziare e coprire spesa diversa da investimento era negativa (€ - 1.104.072.724,69), per effetto delle componenti di neutralizzazione da FAL.

Tabella 8. Test di disponibilità delle quote di risultato di amministrazione destinate a spesa obbligatoria

RENDICONTO 2014		
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 Riga A (c.d SCP) (=)		1.465.147.601,16
quote disavanzo complessivo applicate al BP 2015* (DA)	(+)	54.068.073,75
*Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui	54.068.073,75	
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013 (solo per le regioni) non applicato nel 2015	63.149.119,71	
= Margine applicabile (QA^{x+1})	=	1.519.215.674,91
Fondo D.L. 35/2013 art. 3 AL 31/12/2014 (FAL ^{anno})	(-)	2.686.437.519,31
Quota di ammortamento prevista e applicata nel 2015 (QMFAL ^{x+1})	(+)	63.149.119,71
*Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui	54.068.073,75	
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013 (solo per le regioni) non applicato nel 2015	63.149.119,71	
= Avanzo applicabile all'esercizio 2015 per spesa diversa da quella di 'investimento (QAC^{x+1})	=	-1.104.072.724,69

Elaborazione: Corte dei conti

Analizzando i dati raccolti in istruttoria, ed in particolare quelli della Tabella, ne consegue che, ad avviso del Collegio, non possono essere parificate le seguenti partite di spesa del rendiconto 2015 finanziate con:

- quote vincolate, per spese diverse da investimento, per un totale di € 490.620.215,60 (Tabella 8.1);
- quote accantonate (con fondo residui perenti) per €441.183.557,71 (Tabella 8.2).

Le quote destinate al ri-finanziamento di residui perenti (tramite l'accantonamento all'apposito fondo), non possono essere parificate perché esprimono una forma di finanziamento e copertura di spesa indifferenziata a fronte di SCP destinabile a spesa corrente virtualmente negativo (*recte*, QAC^{x+1}); segnatamente per due motivi:

- in primo luogo, perché, come emerge dalla sentenza C. cost. n. 274/2017 (con analoghe riflessioni che possono estendersi all'illegittimità costituzionale della pratica dei mutui autorizzati e non contratti, cfr. in particolare il punto 4.2.1. *in diritto*), il concetto di “investimento” presuppone la proiezione al futuro dell'oggetto della copertura, nella prospettiva della trasformazione della ricchezza finanziaria in valore ed in beni durevoli destinati a confluire nel patrimonio regionale, per contro, il finanziamento postumo di debiti, virtualmente concorrenti a peggiorare i saldi di bilancio, corrisponde a spesa che è già in patrimonio e per la quale la cancellazione del residuo passivo avrebbe dovuto generare il ripristino del vincolo sulla provvista finanziaria e quindi sul risultato di amministrazione, per spesa destinata o comunque vincolata *ex lege* ad investimenti. Ove si fosse correttamente operato, sarebbe stato possibile applicare il vincolo eventualmente mantenuto (in coerenza con la logica sopra esposta); nel caso in cui i residui perenti sono invece confluito anonimamente nello stato patrimoniale, essi concorrono a peggiorare in modo indifferenziato i saldi di bilancio effettivi. Di conseguenza nel caso di reinscrizione degli stessi, finanziata dal correlato fondo, occorre tenere presente che ci si trova di fronte all'emersione di debitorie che stanno concorrendo al peggioramento del disavanzo “formale” (per definizione, spesa diversa da quella di investimento), proprio in virtù del fondo residui perenti. L'applicazione in entrata del fondo residui perenti sarebbe perciò una forma di finanziamento

postumo del disavanzo occulto, che si manifesta prima in forma di sofferenza di cassa e poi per competenza. Ne consegue che l'iscrizione in entrata di quote corrispondenti al fondo residui perenti, nel caso concreto della Regione Campania – data l'incidenza del FAL in misura tale da rendere negativo il SCP della Regione Campania – deve avvenire con le stesse cure che riguardano il finanziamento della spesa corrente, sulla base delle formule sopra esplicitate, in particolare attraverso l'aggravio del disavanzo applicato e, in questa prospettiva, tramite l'adeguamento dell'accantonato del fondo residui perenti anche in misura superiore al minimo previsto per legge, ai sensi dell'art. 60, comma 3, del D.lgs. n. 118/2011 (sul punto si rinvia alla analisi più diffusamente effettuate con la decisione di parifica sul rendiconto 2013, SRC Campania n. 285/2016/PARI, Allegato A, § 6.1.2);

- secondariamente, con riguardo al caso concreto e all'andamento dell'istruttoria, perché le informazioni fornite non consentono in nessun modo di comprovare il tipo di spesa finanziata, distinguendo tra spesa di investimento e corrente.

Tabella 8.1 TABELLA economie vincolate destinate a spesa diversa da investimento

Capitolo di utilizzo	MISS	PROG	TIT	DENOMINAZIONE	COMPETENZA
2438	12	6	1	FONDO NAZIONALE PER IL SOSTEGNO ALL'ACCESSO ALLE ABITAZIONI IN LOCAZIONE. CONTRIBUTI INTEGRATIVI AI CANONI DI LOCAZIONE EX ART. 11 LEGGE 9/12/1988 N. 431.	7.362.157,64
2356	10	6	1	ATTUAZIONE DELLE MISURE RELATIVE ALLA RAZIONALIZZAZIONE ED AL RIORDINO DELLE SOCIETA' PARTECIPATE REGIONALI NEL SETTORE DEL TRASPORTO PUBBLICO (ART. 16, D.L. 22/6/2012, N. 83, CONV. DALLA L. 134/2012)	30.000.000,00
520	1	7	1	FONDI DELLO STATO PER L'ACCESSO A MEZZI DI INFORMAZIONE DURANTE LE CAMPAGNE ELETTORALI, REFERENDARIE E PER LA COMUNICAZIONE POLITICA (ART. 4, COMMA 5, LEGGE 28/2000).	173.008,32
7870	12	7	1	FONDO SOCIALE REGIONALE AI SENSI DELL'ART.50, COMMA 5, DELLA L.R. 23.10.2007, N.11- FONDO NAZIONALE PER LE POLITICHE SOCIALI PER LA REALIZZAZIONE DEL SISTEMA INTEGRATO DI INTERVENTI E SERVIZI SOCIALI E PER LE ATTIVITA' DI MONITORAGGIO, DI ANALISI DEI BISOGNI, DI VERIFICA E CONTROLLO DEI PIANI SOCIALI DI ZONA TRASFERIMENTI CORRENTI A AMMINISTRAZIONI LOCALI	32.497.182,41
7860	12	7	1	ATTIVITA' DI COMUNICAZIONE ISTITUZIONALE, DI FORMAZIONE, FUNZIONAMENTO E GESTIONE IN MATERIA DI SERVIZIO CIVILE (LEGGE 6/3/2001, N.64 E DEC LGS. 5/4/02, N. 77 E S.M. E I.) ACQUISTO DI SERVIZI PER FORMAZIONE E ADDESTRAMENTO	19.960,00
7863	12	7	1	ATTIVITA' DI COMUNICAZIONE ISTITUZIONALE, DI FORMAZIONE, FUNZIONAMENTO E GESTIONE IN MATERIA DI SERVIZIO CIVILE (LEGGE 6/3/2001, N. 64 E DEC LGS. 5/4/02, N. 77 E S.M. E I.) - ALTRE SPESE PER IL PERSONALE	2.776,80
7853	12	7	1	ATTIVITA' DI COMUNICAZIONE ISTITUZIONALE, DI FORMAZIONE, FUNZIONAMENTO E GESTIONE IN MATERIA DI SERVIZIO CIVILE (LEGGE 6/3/2001 N. 64 E D.LGS. 5/4/02 N. 77 E S.M. E I.) - COMPENSI PER SOGGETTI ESTERNI PER VALUTAZIONE PROGETTI	2.400,00
7847	12	7	1	ATTIVITA' DI COMUNICAZIONE ISTITUZIONALE, DI FORMAZIONE, FUNZIONAMENTO E GESTIONE IN MATERIA DI SERVIZIO CIVILE (LEGGE 6/3/2001 N. 64 E D.LGS. 5/4/02 N. 77 E S.M. E I.) - COMPENSI PER IL PERSONALE PER	28.500,00

VALUTAZIONE PROGETTI					
7861	12	7	1	ATTIVITA' DI COMUNICAZIONE ISTITUZIONALE, DI FORMAZIONE, FUNZIONAMENTO E GESTIONE IN MATERIA DI SERVIZIO CIVILE (LEGGE 6/3/2001, N. 64 E DEC LGS. 5/4/02, N. 77 E S.M. E I.) - SERVIZI AUSILIARI	34.572,60
7858	12	5	1	INTERVENTI IN MATERIA DI POLITICHE PER LA FAMIGLIA E DELLA LEGGE 27 DICEMBRE 2006, N. 296, ART. 1, COMMI 1250, 1251, 1252, 1254, 1255, 1256, 1259, E 1260 TRASFERIMENTI CORRENTI A AMMINISTRAZIONI LOCALI	5.000.000,00
2181	10	1	1	FONDI DESTINATI AL TRASPORTO PUBBLICO LOCALE PER SERVIZI MINIMI SU FERRO. QUOTA VINCOLATA	43.058.955,56
2183	10	2	1	FONDI DESTINATI AL TRASPORTO PUBBLICO LOCALE PER SERVIZI MINIMI SU GOMMA. QUOTA VINCOLATA.	36.559.680,03
2327	10	2	1	ATTUAZIONE DEL PROCESSO DI RIFORMA DEL SETTORE TPL SU STRADA (COMMI 295 - 297 LEGGE 244/2007)	31.966.414,10
2334	10	1	1	FONDI DESTINATI AL TRASPORTO PUBBLICO LOCALE SU FERROVIA (ART. 1, COMMI 295, 296 E 297 DELLA LEGGE 24.12.2007, N. 244)	4.208.833,59
2344	10	1	1	TRASPORTO PUBBLICO LOCALE. SERVIZI FERROVIARI DI INTERESSE REGIONALE OPERANTI SULLA RETE F.S. R.F.I (LEGGE 15/3/97 N. 59; ART. 9 D.L.GVO 19/11/97, N. 422).	83.263.442,81
2353	10	2	1	INTERVENTI IN MATERIA DI SERVIZIO DI PUBBLICO TRASPORTO LOCALE PER VIAGGIATORI E DELEGHE ALLE AMMINISTRAZIONI PROVINCIALI, COLLEGAMENTI MARITTIMI DI INTERESSE REGIONALE (D.LVO 19/11/97 N. 422 E D.LVO N. 345/98) - SPESA OBBLIGATORIA	22.112.298,43
2379	10	1	1	ATTUAZIONE DEL PROCESSO DI RIFORMA DEL SETTORE TPL SU FERROVIA (COMMI 295 - 297 LEGGE 244/2007)	10.588.840,48
2384	10	1	1	TRASFERIMENTI CORRENTI ALLA REGIONE PER INTERVENTI E FUNZIONAMENTO CONNESSI AI COMPITI DI PROGRAMMAZIONE ED AMMINISTRAZIONE DELLE LINEE FERROVIARIE IN CONCESSIONE ED IN GESTIONE COMMISSARIALE GOVERNATIVA. ART. 8 D.LGVO 19/11/1997 N. 422.	13.083.664,49
2386	10	1	1	SOMME A DISPOSIZIONE DELLA REGIONE PER EVENTUALI ONERI DISCENDENTI DAL PAGAMENTO DELL'IRAP PER LE FERROVIE IN CONCESSIONE O IN GESTIONE COMMISSARIALE GOVERNATIVA DA DESTINARE ANCHE AL CONGUAGLIO DELLE OCCORRENZE FINANZIARIE DEL SERVIZIO TPL NEGLI ANNI SUCCESSIVI.	1.097.914,46
2394	10	1	1	FONDI DESTINATI AL TRASPORTO PUBBLICO LOCALE SU FERROVIA (ART. 1, COMMI 298 E 299, DELLA LEGGE 24/12/2007, N. 244)	5.763.055,52
2395	10	1	1	SPESE DEL PERSONALE E DI FUNZIONAMENTO RELATIVE AI CONTRATTI DI SERVIZIO, IVI COMPRESSE LE ATTIVITA' EX ART. 14 CCDI (ART. 8, D.LGVO 422/97, D.P.C.M. DEL 16/11/2000).	70.464,10
2379	10	1	1	ATTUAZIONE DEL PROCESSO DI RIFORMA DEL SETTORE TPL SU FERROVIA (COMMI 295 - 297 LEGGE 244/2007)	8.343.148,50
2384	10	1	1	TRASFERIMENTI CORRENTI ALLA REGIONE PER INTERVENTI E FUNZIONAMENTO CONNESSI AI COMPITI DI PROGRAMMAZIONE ED AMMINISTRAZIONE DELLE LINEE FERROVIARIE IN CONCESSIONE ED IN GESTIONE COMMISSARIALE GOVERNATIVA. ART. 8 D.LGVO 19/11/1997 N. 422.	4.410.002,17
2386	10	1	1	SOMME A DISPOSIZIONE DELLA REGIONE PER EVENTUALI ONERI DISCENDENTI DAL PAGAMENTO DELL'IRAP PER LE FERROVIE IN CONCESSIONE O IN GESTIONE COMMISSARIALE GOVERNATIVA DA DESTINARE ANCHE AL CONGUAGLIO DELLE OCCORRENZE FINANZIARIE DEL SERVIZIO TPL NEGLI ANNI SUCCESSIVI.	43.038,09
2395	10	1	1	SPESE DEL PERSONALE E DI FUNZIONAMENTO RELATIVE AI CONTRATTI DI SERVIZIO, IVI COMPRESSE LE ATTIVITA' EX ART. 14 CCDI (ART. 8, D.LGVO 422/97, D.P.C.M. DEL 16/11/2000).	276.856,40
1236	9	3	1	SPESE CORRENTI INERENTI ALLA GESTIONE DEL TERMOVALIZZATORE DI ACERRA - ASSICURAZIONE.	5.240.947,96
1674	9	3	1	SPESE PER LO SMALTIMENTO DELLE SCORIE E DELLE POLVERI GENERATE DAGLI IMPIANTI DI TRATTAMENTO DEI RIFIUTI DI ACERRA E CAIVANO	13.074.492,01
1240	9	3	1	IMPOSTE E TASSE - IMU	891.089,00
1246	9	3	1	SPESE CORRENTI LA GESTIONE DEL TMV DI ACERRA. ANNI PREGRESSI	26.276.030,63
1592	9	2	1	ATTUAZIONE DELLA STRATEGIA MARINA DI CUI AL D.LGS. 190/2010, ATTIVITA' DI INDAGINE, INFORMAZIONI TECNICO-SCIENTIFICHE A SALVAGUARDIA DELLA BIODIVERSITA' ED ECOSISTEMA MARINO	139.150,00
1591	9	2	1	ATTUAZIONE DELLA STRATEGIA MARINA DI CUI AL D.LGS. 190/2010, ATTIVITA' DI INDAGINE INFORMAZIONI TECNICO-SCIENTIFICHE A SALVAGUARDIA DELLA BIODIVERSITA' ED ECOSISTEMA MARINO - INCARICHI LIBERO PROFESSIONALI PER SERVIZI TECNICI	10.000,00
1593	9	2	1	ATTUAZIONE DELLA STRATEGIA MARINA DI CUI AL D.LGS. 190/2010, ATTIVITA' DI INDAGINE INFORMAZIONI TECNICO-SCIENTIFICHE A SALVAGUARDIA DELLA	850

				BIODIVERSITÀ ED ECOSISTEMA MARINO - I.R.A.P.	
1257	9	1	1	FONDI DEL MINISTERO DELL'AMBIENTE PER LA BONIFICA DEL SITO LITORALE DOMITIO FLEGREO	526.927,58
1268	9	1	1	FONDI DEL MINISTERO DELL'AMBIENTE PER LA BONIFICA DEL SITO LITORALE DOMITIO FLEGREO - INCENTIVO EX ART. 92 DEL D.LGS. N. 12/04/2006 N. 163 SS.MM.II. E ART. 11 DELLA L.R. 27/02/2007 N. 3 SS.MM.II.	19.902,20
1269	9	1	1	FONDI DEL MINISTERO DELL'AMBIENTE PER LA BONIFICA DEL SITO LITORALE DOMITIO FLEGREO - I.R.A.P.	1.691,70
1270	9	1	1	FONDI DEL MINISTERO DELL'AMBIENTE PER LA BONIFICA DEL SITO LITORALE DOMITIO FLEGREO - CONTRIBUTI PREVIDENZIALI	4.736,80
1271	9	1	1	FONDI DEL MINISTERO DELL'AMBIENTE PER LA BONIFICA DEL SITO LITORALE DOMITIO FLEGREO - INCARICHI LIBERO PROFESSIONALI PER SERVIZI TECNICI	59.170,00
1272	9	1	1	FONDI DEL MINISTERO DELL'AMBIENTE PER LA BONIFICA DEL SITO LITORALE DOMITIO FLEGREO - UTENZE E CANONI	1.220,00
1273	9	1	1	FONDI DEL MINISTERO DELL'AMBIENTE PER LA BONIFICA DEL SITO LITORALE DOMITIO FLEGREO - PUBBLICAZIONI	6.100,00
1156	11	1	1	MANUTENZIONE ORDINARIA E RIPARAZIONE DI IMPIANTI, MACCHINARI E ATTREZZATURE.	298.000,00
2400	8	1	1	RIMBORSO INCREMENTO DEL 10 % DELL'OBBLAZIONE DI CUI AL COMMA 1, ART. 6, L.R. N. 10/2004 ABROGATO DALLA CORTE COSTITUZIONALE CON SENTENZA N. 49/06.	20.000,00
623	12	6	1	SPESE DI CUI AL FONDO NAZIONALE DESTINATO AGLI INQUILINI MOROSI INCOLPEVOLI (L. 124/2013 E L. 80/2014).	1.108.224,89
4852	4	6	1	PROGETTO PER L'ATTIVAZIONE DELL'ANAGRAFE NAZIONALE DELL'EDILIZIA SCOLASTICA. (ART. 7 LEGGE 11/1/1996 N. 23)	50.000,00
1221	16	1	1	SPESE A SOSTEGNO DEL SERVIZIO FITOSANITARIO REGIONALE (D.LVO 19/08/2005 N. 214). ATTIVITA' SPECIALISTICA CON ENTI CENTRALI DELLO STATO.	20.000,00
1223	16	1	1	SPESE A SOSTEGNO DEL SERVIZIO FITOSANITARIO REGIONALE (D.LVO 19/08/2005 N. 214). ATTIVITA' SPECIALISTICA CON LE AMMINISTRAZIONI LOCALI.	451.545,86
7376	13	1	1	PROGETTO PILOTA SORVEGLIANZA DELLA MORTALITÀ MATERNA NELLE REGIONI DEL NORD, CENTRO E SUD ITALIA. TRASFERIMENTI AD AMMINISTRAZIONI LOCALI.	700
7376	13	1	1	PROGETTO PILOTA SORVEGLIANZA DELLA MORTALITÀ MATERNA NELLE REGIONI DEL NORD, CENTRO E SUD ITALIA. TRASFERIMENTI AD AMMINISTRAZIONI LOCALI.	200
7376	13	1	1	PROGETTO PILOTA SORVEGLIANZA DELLA MORTALITÀ MATERNA NELLE REGIONI DEL NORD, CENTRO E SUD ITALIA. TRASFERIMENTI AD AMMINISTRAZIONI LOCALI.	100
7197	13	1	1	PROGRAMMA UNICO REGIONALE PER LA DIFFUSIONE DEI DEFIBRILLATORI SEMIAUTOMATICI ESTERNI, TRASFERIMENTI ALTRE IMPRESE	305.410,80
4834	4	4	1	BORSE DI STUDIO AGLI STUDENTI UNIVERSITARI (ART. 18 COMMA 6 DLGS N.68/2012)	1.055.403,92
8026	5	2	1	FINANZIAMENTO DI PROGETTI PER LA TUTELA DELLE MINORANZE STORICO - LINGUISTICHE (ART. 9 e 15 LEGGE 15.12.1999, N. 482)	14.970,00
7001	13	1	1	OKKIO ALLA RISTORAZIONE: PROGETTO C.d.C.M. INTERREGIONALE IN RETE PER LA SORVEGLIANZA, IL MONITORAGGIO E LA PROMOZIONE DELLA SALUTE NELLA RISTORAZIONE COLLETTIVA.	9.024,00
7136	13	1	1	CENTRO DI RIFERIMENTO PER L'ANALISI E LA COMUNICAZIONE DEL RISCHIO AMBIENTALE DI AREE CON ELEVATA CRITICITA' SOCIALE CON PARTICOLARE RIGUARDO AL PROBLEMA RIFIUTI	6.600,00
4810	4	4	1	PRESTITI D'ONORE E BORSE DI STUDIO AGLI STUDENTI UNIVERSITARI (ART.3 COMMA 23 LEGGE 549 DEL 28/12/95).	5.967.550,98
7330	13	1	1	ONERI DI FUNZIONAMENTO PER GARANTIRE IL COORDINAMENTO INTRAREGIONALE ED INTERREGIONALE DELLE ATTIVITA' TRASFUSIONALI, DEI FLUSSI DI SCAMBIO E DI COMPENSAZIONE, NONCHE' IL MONITORAGGIO DEL RAGGIUNGIMENTO DEGLI OBIETTIVI DI CUI AGLI ARTT. 1 ED 11 DELLA EX LEGE 219 DEL 21/10/2005	224.781,69
7166	13	1	1	ONERI PER GARANTIRE, ALL'INTERNO DELLE STRUTTURE TRASFUSIONALI, LA RINTRACCIABILITÀ DEL SANGUE E DEGLI EMOCOMPONENTI DESTINATI A TRASFUSIONI E LA NOTIFICA DEGLI EFFETTI INDESIDERATI ED INCIDENTI GRAVI (D.LGS. N. 207 DEL 9/11/2007)	77.366,30
7168	13	1	1	ONERI PER IMPLEMENTARE NORME E SPECIFICHE COMUNITARIE RELATIVE AD UN SISTEMA DI QUALITÀ PER I SERVIZI TRASFUSIONALI (D. LGS. N. 208 DEL 9/11/2007)	140.228,10
7016	13	1	1	FONDI PER L'ISTITUZIONE ED IL FUNZIONAMENTO DEL CENTRO REGIONALE DI RIFERIMENTO PER I TRAPIANTI D'ORGANO ED INIZIATIVE EX ART 10 - 8° COMMA, ART. 12 - 4° COMMA, ART. 16 - 3° COMMA ED ART 17 - 2° COMMA DELLA LEGGE N. 91 DEL 01/04/1999	480.588,51

5830	15	3	1	FONDO PER IL DIRITTO AL LAVORO DEI DISABILI: AGEVOLAZIONI E SGRAVI FISCALI PER LE ASSUNZIONI (ART13, LEGGE 68/99).	5.982.405,15
2356	10	6	1	ATTUAZIONE DELLE MISURE RELATIVE ALLA RAZIONALIZZAZIONE ED AL RIORDINO DELLE SOCIETA' PARTECIPATE REGIONALI NEL SETTORE DEL TRASPORTO PUBBLICO (ART. 16, D.L. 22/6/2012, N. 83, CONV. DALLA L. 134/2012)	88.187.641,02
TOTALE					490.620.215,60

Fonte: Nota Regione Campania prot. n. 321618 del 18/05/2018 (prot. c.d.c. n. 2902 del 22/05/2018) Punto E - Utilizzo Risultato di Amministrazione e Allegato 2 della Relazione sulla Gestione esercizio 2015

Tabella 8.2. Reiscrizione del risultato di amministrazione per residui perenti (art. 6, comma 1, lett. g), della L. R. 5/1/2015, n. 1).

At to	n.	del	ENTRATA			SPESA		
			Capitolo	COMPETENZA		Capitolo	COMPETENZA	
				(+)	(-)		(+)	(-)
D g	260	08/05/2015	A3	63.664.96		239	63.664.96	
			A3	32.260.760		249	32.260.760	
D	261	08/05/201	A3	186.223		213	186.223	
D gr	274	08/05/2015	A3	68.297		411	68.297	
			A3	1.767.926		403	1.767.926	
D	275	08/05/201	A3	121.300		414	121.300	
D	276	08/05/201	A3	2.134.019		249	2.134.019	
D	278	08/05/201	A3	343.692		754	343.692	
D gr	279	08/05/2015	A3	567.079		751	567.079	
			A3	3.608.599		754	3.608.599	
			A3	9.602		754	9.602	
			A3	45.912.298		754	45.912.298	
			A3	216.798		751	216.798	
D	280	08/05/201	A3	1.693.488		401	1.693.488	
D	281	08/05/201	A3	477.437		407	477.437	
D	283	08/05/201	A3	5.981.534		154	5.981.534	
D gr	284	08/05/2015	A3	3.736.132		213	3.736.132	
			A3	217.953		864	217.953	
			A3	1.441.863		118	1.441.863	
			A3	407.184		110	407.184	
D	286	08/05/201	A3	159.758		236	159.758	
D gr	301	15/05/2015	A3	23.588.262		240	23.588.262	
			A3	6.099.755		243	6.099.755	
D	353	07/08/201	A3	34.133		440	34.133	
D gr	354	07/08/2015	A3	102.889		253	102.889	
			A3	196.470		248	196.470	
			A3	660.629		249	660.629	
			A3	851.828		243	851.828	
			A3	2.305.908		243	2.305.908	
			A3	235.936		242	235.936	
			A3	158.244		255	158.244	
			A3	162.251		255	162.251	
			A3	2.358.988		248	2.358.988	
			A3	50.000		248	50.000	
			A3	360.373		248	360.373	
			A3	909.428		251	909.428	
			A3	250.063		248	250.063	
			A3	456.430		247	456.430	
			A3	205.662		248	205.662	
A3	4.532		248	4.532				
A3	98.961		248	98.961				

			A3	31.748		248	31.748	
			A3	4.317.977		246	4.317.977	
D	355	07/08/2015	A3	126.925		228	126.925	
gr			A3	142.689		237	142.689	
D	368	07/08/2015	A3	219.326		787	219.326	
D	390	02/09/2015	A3	101.750		709	101.750	
D	482	21/10/2015	A3	153.987		228	153.987	
D	506	27/10/2015	A3	316.693		216	316.693	
D	556	18/11/2015	A3	120.000		284	120.000	

Fonte: Relazione sulla Gestione esercizio 2015 - Allegato 5

La Regione ha contro-dedotto sulla ricostruzione giuridica della Sezione (e cioè sulla declinazione della copertura, non più in termini solo “giuridici”, ma in termini di “sostenibilità” finanziaria, con l’esigenza di verificare la permanenza e l’attualità delle risorse finanziarie al momento in cui la spesa diventa esigibile) e sui suoi esiti, evidenziando che:

a) essa implica e ha come effetto una “doppia” copertura della spesa a suo tempo dotata di apposita “provvista finanziaria”;

b) nei casi di reinscrizione di residui perenti ci si trova dinanzi a obbligazioni già contratte a suo tempo previa legittima copertura che non ha senso replicare, salvo impedire alla Regione di adempiere obbligazioni civilisticamente già sorte che espongono la Regione a inadempimento;

c) l’applicazione delle quote vincolate è sempre finanziariamente neutra, determinando, casomai, uno spostamento del disavanzo dalla Riga E, alla Riga A;

d) la disciplina del FAL vigente è dettata dall’art. 1 comma 692-700 della legge del 28/12/2015, n.208 (legge di stabilità per il 2016), conseguentemente, prima di allora il SCP non poteva essere neutralizzato dalla Regione.

Le argomentazioni della Regione, ad avviso della Sezione, non possono essere accolte, per le ragioni che seguono:

a) come evidenziato in premessa in questo paragrafo, il sistema del D.lgs. n. 118/2011, così come ricostruito, non implica una doppia copertura, ma una singola copertura (che si determina al momento della iscrizione/imputazione in bilancio della spesa suo tempo dotata di “provvista riservata”) e l’obbligo di operare al fine conservare la medesima provvista (allocata nel risultato di amministrazione) sino ad esigibilità della spesa;

b) il sopravvenire o l’esistenza di un debito pregresso di per sé non costituisce adempimento dell’obbligo di copertura ex art. 81 Cost., quanto piuttosto l’evidenza di uno squilibrio (non potenziale, ma effettivo), cui occorre tempestivamente porre

rimedio, alla stregua di debiti fuori bilancio, i quali, com'è noto, obbligano civilisticamente le regioni anche prima nel loro riconoscimento e copertura contabile;

c) se è vero che a consuntivo, in termini di certificazione degli equilibri di bilancio, le iscrizioni di quote vincolate non capienti nel SCP potrebbero semplicemente determinare il passaggio di una quota di disavanzo dalla Riga E alla Riga A, esso non costituisce mai e comunque un evento finanziariamente neutro, perché ciò implica il sostenimento e l'impegno di nuova spesa in assenza di effettiva copertura, con il deterioramento dell'esposizione finanziaria reale dell'ente (sino a quel momento solo potenziale), a causa di coperture solo tecniche e "finanziariamente" sostenibili (come sopra, in premessa, evidenziato). In buona sostanza, l'assunzione di spesa in assenza di copertura "sostenibile" che equivale alla mancanza di provvista finanziaria propria, comporta a breve anche l'aggravio quantitativo del disavanzo, ad esempio, in ragione dell'aumento dell'indebitamento e del connesso costo al capitale di terzi necessario a sostenere i pagamenti, che comporta;

d) la disciplina del FAL dettata dall'art. 1 comma 692-700 della legge del 28/12/2015, n.208 (legge di stabilità per il 2016) sopravviene su un quadro normativo, legislativo e costituzionale, per il quale si è posta la necessità di una interpretazione costituzionalmente conforme già con la percezione del finanziamento straordinario ex D.L. n. 35/2013. La Legge di stabilità 2016 ha innovato solo parzialmente l'ordinamento (tra l'altro in senso più favorevole per gli enti) solo in punto di utilizzazione del fondo in sede di previsione, senza incidere sulla funzione del fondo a consuntivo, poi chiarito e ribadito da C. cost. n. 181/2015. Ed in ogni caso, come si è visto, la sua funzione neutralizzatoria, sul SCP, si espleta solo in relazione a spesa diversa da investimento.

5. Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE). La Sezione ha rilevato un errore nel calcolo del FCDE a consuntivo.

Nella relazione sulla gestione relativa al rendiconto 2015, a p. 63 si legge: *«Relativamente alla determinazione dell'importo sul quale applicare la percentuale di accantonamento come sopra individuata, si sono considerate le categorie rilevanti come desumibili dal citato esempio n. 5 al principio applicato e dal prospetto allegato C allo schema di rendiconto di cui all'allegato 10 al D.lgs n. 118/2011, come modificato dal D.lgs n. 126/2014. Nella determinazione dell'importo complessivo dei*

residui di cui al punto 1, inoltre, onde evitare l'accantonamento al fondo per entrate per le quali si era già a conoscenza dell'avvenuto incasso alla data di elaborazione del Fondo, per ciascuna categoria interessata si è proceduto ad una riduzione pari all'importo incassato in conto residui alla data in cui si è chiuso il calcolo [...]».

Analogia informazione si rinviene nella relazione sulla gestione 2016, a p. 55: «*Nella determinazione dell'importo complessivo dei residui [...] inoltre, onde evitare l'accantonamento al fondo per entrate per le quali si era già a conoscenza dell'avvenuto incasso alla data di elaborazione del Fondo, per ciascuna categoria interessata si è proceduto ad una riduzione pari all'importo incassato in conto residui alla data in cui si è chiuso il calcolo*)».

In buona sostanza, la Regione, dopo avere calcolato il coefficiente di svalutazione sulla base del meccanismo di calcolo disciplinato dal D.lgs. n. 118, All. 4/2 § 3.3 ed esempio n. 5, non applica tale coefficiente ai residui finali nella loro integralità, ma sul montante di questi diminuito della quota che risulta incassata negli anni successivi fino a chiusura del documento contabile. Segnatamente:

- per il FCDE 2015 sono stati esclusi dai residui finali gli importi incassati fino alla data del 3/11/2017 (chiusura delle operazioni di rendicontazione dell'annualità 2015);

- per il FCDE 2016 sono stati esclusi dai residui finali gli importi incassati fino alla data del 21/03/2018 (chiusura delle operazioni di rendicontazione dell'annualità 2016).

La Regione ha ritenuto di potere operare in tale senso considerando il FCDE alla stregua di un fondo rischi, in relazione al quale il “rischio di non realizzazione” del credito, sussistente alla data di rendicontazione, è venuto meno, con certezza, in data successiva, ritenendo inutile e ingiustificata la svalutazione di residui di cui si ha invece certezza di incasso.

L'opzione tecnica seguita dalla Regione non è legittima alla luce dei seguenti tre argomenti, il primo riguardante la natura del fondo, il secondo la funzione che il fondo svolge nella contabilità pubblica, il terzo riguardate la struttura di calcolo espressamente disciplinata dal legislatore (dal punto di vista della lettera e della ratio della disciplina).

5.1. In primo luogo:

- a) il FCDE non ha, come prospettato dalla Regione, la natura generica di un fondo rischi ma quella specifica di un fondo rettificativo, esso cioè è uno modo tecnico di valutare una posta esistente ad una certa data (i residui finali

a chiusura di esercizio). L'oggetto della valutazione non è una partita presunta, come accade per i fondi rischi; segnatamente ad essere valutato è il comparto crediti, considerato per classi, sotto il profilo della sua capacità di riscossione.

Sebbene il Legislatore, nel principio contabile 4.2, nell'esempio 5, parli dello stesso alla stregua di un "fondo rischi" obbligatorio, tale affermazione classificatoria, di per sé non vincolante per l'interprete, va letta alla luce del suo funzionamento normativo.

Il rischio assicurato, infatti, come dimostra il calcolo ponderale per *cluster* disciplinata dall'esempio n. 5, non è la mancata riscossione di un credito (ed il suo atomistico *nomen verum o bonum*) ma **l'incapacità organizzativa e ambientale di riscuotere**. Tale rischio, infatti, non è un rischio estemporaneo (che può ragionevolmente cessare) ed estrinseco (fuori dal soggetto a rischio, vale a dire l'ente regionale) ed infatti non viene meno con la riscossione del singolo credito utilizzato per la base di calcolo del coefficiente di svalutazione.

È un rischio:

- intrinseco, che non riguarda un evento, ma una qualità dell'ente che attraverso tale fondo si assicura da un proprio limite (un vizio di organizzazione)
- e atemporale (nel senso che è già attuale e non occorre si verifichi) .

Il FCDE è quindi un fondo rischi obbligatorio, ma atipico, perché non assicura su un evento futuro ed incerto, ma su un rischio costante ed attuale, di organizzazione: per tale ragione esso si liquida con criteri *standard*, che sono storici solo nel senso che si assume l'esperienza passata (ed eventi pregressi) come criterio di liquidazione e valutazione di una condizione presente.

Detto in altri termini, il rischio assicurato non è quello di credito (in dipendenza dalle qualità del debitore e del mercato), ma il **rischio-capacità/incapacità di attuare una situazione giuridica, un credito**. In estrema sintesi, il FCDE misura il **rischio di ineffettività di una porzione importante dell'ordinamento regionale, vale a dire del bilancio ed in particolare dei suoi crediti**.

Per tale ragione il FCE è un **fondo obbligatorio che ha la funzione specifica di misurare il valore (fondo rettificativo) di un bene tipicamente in valuta che è il credito**, senza che in nessun modo si debba distinguere tra FCDE a preventivo e a consuntivo, come pure ha tentato in sede contro-deduttiva di fare la Regione

Secondo il Legislatore, infatti, la capacità di riscossione va misurata per entrambi i tipi di FCDE mediante un confronto tra crediti iniziali e riscossioni entro un orizzonte temporale omogeneo preciso e determinato (il quinquennio precedente).

Inoltre, la possibilità di procedere all'abbattimento dei residui finali con riscossioni avvenute successivamente è consentita dai principi contabili applicati, solo in determinati e specifici casi, non in relazione al FCDE, ma come deroga al principio della competenza finanziaria, tra l'altro, per riscossioni *“effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto”*.

Si tratta di eccezioni volte a rendere il documento di rendiconto il più possibile rappresentativo della realtà contabile al momento della rendicontazione, nella fisiologica previsione che tale approvazione avvenga entro il termine legale (così, ad esempio: per il caso di un'entrata extra-tributaria, D.lgs. n. 118/2011, Allegato 4/2, punto 3.9; per il caso delle entrate tributarie rimosse per autoliquidazione dei contribuenti, Allegato 4/2, punto 3.7.5.; per le entrate da evasione, Allegato 4/2, punto 3.7.6). Tale possibilità deve peraltro coniugarsi con il principio della stabilità storica della rendicontazione (di cui sono corollari l'intangibilità della gestione residui e quello temporale della competenza finanziaria, cfr. Sezioni riunite Sentenza n.70/2015/EL; SRC Campania n. 37/2016/PRSP).

Diversamente, ove ciò fosse ammesso in modo generalizzato e senza un termine fisso, il rendiconto perderebbe la capacità di rappresentare gli equilibri storici alterando la rappresentazione di partite e fatti gestionali esistenti; per contro in presenza di un fondo rischi ed oneri (FR), ed in genere tutti i fondi rischi, trattandosi di partite presunte, è compatibile con la tenuta di un'ordinata e razionale contabilità la possibilità di eliminare la considerazione di un rischio che si ha certezza non si realizzerà più.

Nemmeno si può richiamare a giustificazione della prassi contabile qui criticata un'altra casistica legislativa in virtù della quale è possibile tenere conto di riscossioni successive alla chiusura dell'esercizio. La Regione ha infatti citato il caso contemplato dal citato esempio 5, dell'Allegato 4/2 del D.lgs. n. 118/2011, nella quale si descrivono le modalità di determinazione del fondo a preventivo. Tale testo prevede espressamente di considerare *“tra gli incassi anche le riscossioni effettuate nell'anno successivo in conto residui dell'anno precedente”*

Da ciò la Regione ne deduce *«il Dlgs 118/2011 stabilisce che per determinare l'effettivo rischio di mancata realizzazione delle entrate di competenza di un anno bisogna, con metodo statistico, considerare anche gli incassi effettuati successivamente*

in conto residui, cioè su entrate differenti da quelle di cui si valuta il rischio di realizzazione».

L'argomento, tuttavia è privo di pregio per quanto di seguito si evidenzia: la citazione normativa riguarda una eccezione espressamente contemplata dai principi contabili, che si preoccupano di individuare un sistema alternativo di calcolo per il FCDE, tra l'altro solo a previsione e per una fase transitoria (i primi 5 anni di avvio dall'avvio della nuova contabilità).

Segnatamente, l'appendice tecnica di cui all'esempio n. 5 dell'All. 4/2 del D.lgs. n. 118/2011 (punto 2) prevede – in via eccezionale e per un periodo limitato al primo quinquennio – la facoltà:

- per gli esercizi non in contabilità armonizzata, di estendere il numeratore con gli incassi in conto residui;

- per gli esercizi in contabilità armonizzata, di far slittare, nel calcolo del coefficiente di svalutazione (dato dal rapporto storico tra accertamenti e riscossioni dell'ultimo quinquennio), l'esercizio di riferimento per gli incassi, prendendo in considerazione anche l'esercizio successivo a quello dell'accertamento, sebbene limitatamente agli incassi in conto residui provenienti dagli accertamenti dell'esercizio per cui si procede al calcolo del coefficiente di svalutazione.

La *ratio* di tale eccezione (che tale rimane e che pertanto non può essere ulteriormente manipolata o estesa o tradotta ad altre forme o fattispecie ai sensi dell'art. 14 preleggi), è quella di consentire di tener conto – nella fase di avvio della nuova contabilità armonizzata (il primo quinquennio) – dell'effettiva dinamica di riscossione delle entrate in relazione agli esercizi più recenti, ed evitare che, per quelli più risalenti, gli enti siano penalizzati dall'organizzazione della riscossione degli anni passati in cui non si teneva conto degli oneri e delle “penalizzazioni” che derivano per il bilancio in caso di riscossione non efficiente.

In pratica la controdeduzione, conferma l'inappropriatezza della tecnica di calcolo del FCDE adottata dalla Regione, in quanto è lo stesso principio contabile a ritenere tale possibilità una facoltà eccezionale incompatibile con la natura (e la funzione) a regime del fondo, autorizzata per via normativa, solo a previsionale e per un periodo limitato.

5.2. In secondo luogo, sul piano della funzione, il FCDE, nella contabilità finanziaria pubblica, svolge un ruolo peculiare: esso non mira solo alla corretta quantificazione della situazione patrimoniale degli enti, ma ha una sua funzione

ulteriore e peculiare, che si riconnette ai caratteri fondamentali della contabilità pubblica.

Come è noto, poiché il bilancio è un “bene pubblico”, attraverso cui si indirizza l’azione pubblica e si dà garanzia ed effettività ai suoi fini (funzioni, servizi e diritti collegati al bilancio), esso deve attraverso la rendicontazione, autorizzare solo spesa “sostenibile”. Segnatamente:

- b) il FCDE (a consuntivo) è un istituto prudenziale la cui funzione è rendere il risultato di amministrazione capace di rappresentare la distanza che vi è tra coperture, autorizzazione di spesa per competenza e flussi di cassa (si rammenta che il D.lgs. n. 118/2011 prevede che il bilancio sia autorizzatorio anche per cassa, sebbene solo per il primo anno di gestione del triennio considerato), imprimendo al conto del bilancio, nella continuità della gestione e degli esercizi, la capacità di esprimere un saldo che garantisca, nel tempo, la sostenibilità e la copertura effettiva della spesa ed un equilibrio reale (cfr. in tal senso Corte costituzionale, sent. n. 279/2016). In tal modo il risultato di amministrazione è in grado di assicurare che negli esercizi successivi alla rendicontazione le autorizzazioni di spesa e l’autorizzazione delle uscite per cassa non siano solo “sincrone” (piano del tempo), ma anche “sintoniche” (piano delle quantità di transazioni sostenibili).

Come evidenziato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 279/2016, il FCDE mira a far sì che, nella continuità di bilancio l’autorizzazione di spesa negli esercizi successivi sia in grado di assorbire le “minusvalenze” da intempestiva riscossione; si tratta cioè di garantire un equilibrio effettivo di bilancio, di modo che la spesa sia coperta da crediti (entrate) che ne garantiscano il regolare adempimento, regolarità che può essere assicurata solo se vi è adeguata certezza del credito non solo per competenza, ma anche per cassa. Non si tratta solo di garantire la continuità aziendale (peraltro, in caso di enti pubblici, non discutibile non valendo per gli enti pubblici la teoria economica della distruzione creativa delle imprese), ma di fare in modo che il bilancio non abbia effetto distorsivo sulla comunità e sui soggetti che attorno ad esso costruiscono le loro relazioni, dal sistema economico delle imprese (art. 41 Cost.), agli individui che attendono l’erogazione di prestazioni essenziali (art. 117, lett. m Cost).

Infatti, grazie al FCDE a consuntivo, quale accantonamento concorrente a determinare il risultato di amministrazione finale, il conto del bilancio è in grado di

esprimere un saldo che è garanzia della regolarità dell'adempimento delle obbligazioni contratte e della copertura economica della spesa, nella continuità che caratterizza la gestione (ed il ciclo continuo della rendicontazione e della programmazione, cfr. § 1.2.1 e 1.3.1). Del resto, «*copertura economica delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia, dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse*» (C. Cost., sent. n. 274/2017, punto 4 *in diritto*).

Il nuovo risultato di amministrazione contemplato dalla riforma dall'art. 40 del D.lgs. n. 118/2011 (al lordo di specifici fondi, Riga E dell'All. 10 del D.lgs. n. 118/2011, cfr. Sezione Autonomie, deliberazione n. 9/2016/INPR, § 3.1.), dunque, è un saldo che esprime, ancora più che in passato, un punto di contatto ibrido tra “cassa” (disponibilità monetaria) e “competenza” (contenuto giuridico debiti e crediti), non solo perché è la somma algebrica del differenziale tra debiti e crediti e liquidità disponibile (come già nel previgente sistema contabile, oggi corrispondente alla Riga A dell'All. 10 del D.lgs. n. 118/2011), ma anche perché, grazie al FCDE è in grado di garantire, nella continuità di bilancio, l'effettiva sostenibilità della spesa: il risultato di amministrazione, infatti, ora misura la capacità di adempiere regolarmente le proprie obbligazioni grazie a regolari e sufficienti flussi di cassa. In fase di rendicontazione, infatti, l'ente deve fotografare e accertare, nella continuità di bilancio, gli equilibri effettivi di bilancio cioè la sua capacità di sostenere effettivamente la spesa attraverso una “misura sintetica”; grazie al FCDE tale capacità è espressa attraverso il risultato di amministrazione, il quale si traduce contabilmente in debito (disavanzo) o credito (avanzo) sugli esercizi successivi derivante dagli esercizi precedenti.

5.2.1. La prassi contabile di procedere – ai fini del calcolo del FCDE – all'irregolare abbattimento dei residui finali oltre il termine legale per l'approvazione del rendiconto, l'endemico ritardo nell'approvazione dei rendiconti si traduce, tra l'altro, in un vantaggio per la Regione, che oltre a programmare il proprio bilancio senza muovere da un risultato di amministrazione accertato alla data più recente, può beneficiare della riduzione di tale grandezza a date risalenti e precedenti abbattendo significativamente il monte dei residui finali da prendere a riferimento per il calcolo dell'accantonamento necessario per legge.

Per contro, la Sezione evidenzia che le riscossioni intervenute successivamente alla scadenza del termine legale per l'approvazione del rendiconto possono essere valutate solamente nelle rendicontazioni successive, nelle quali peraltro si dovrà tenere

conto anche dei nuovi ed ulteriori residui finali per crediti accertati e non riscossi, garantendo l'omogeneità logico-contabile e temporale tra crediti e incassi.

5.3. Infine, come già accennato, da un punto di vista strettamente normativo, la disamina delle regole tecniche sulla composizione e calcolo del FCDE (D.lgs. n. 118, All. 4/2 § 3.3 ed esempio n. 5) porta a ritenere che non sia possibile una diminuzione dell'accantonamento legata alla vicenda dei singoli crediti, ma solo per effetto di impiego dello stesso per operazioni sull'intero conto del bilancio, salva la verifica, al termine di tale impiego, della sua permanente adeguatezza. Segnatamente:

- c) il FCDE è una tecnica rettificativa che mira a correggere il valore nominale dei crediti complessivamente confluiti nel risultato di amministrazione, sulla base di un indice non analitico, ma sintetico” (effettuata per *cluster*, cioè per classi di crediti, e non partita per partita) e “standard” (secondo criteri legislativi predeterminati). La *ratio* di tale disciplina non è legare la svalutazione alla vicenda dei crediti singolarmente considerati, ma fornire un indice presuntivo e un accantonamento sufficiente ad esprimere il grado di incapacità storica espressa dal bilancio (nella sua interezza) a riscuotere i propri crediti e per l'effetto, determinare una conseguente restrizione della futura capacità di spesa agendo sul risultato di amministrazione. Tale storicità viene alterata se il denominatore viene attualizzato e privato del riferimento a residui finali che, nel presente, sono stati riscossi.

Del resto, ad evidenza del suo carattere non analitico, dissociato dalla vicenda storica del singolo credito, si rammenta che l'accantonamento a FCDE viene effettuato anche se nel *cluster* sono compresi crediti altamente “liquidi” (“nomen bonum”) per la peculiare solvibilità del singolo creditore (si pensi a crediti per cui sono stati effettuati regolari atti interruttivi concernenti aziende debitrice *in bonis* e con cui è stato raggiunto un accordo transattivo regolarmente evaso alle scadenze stabilite o ad un consistente credito tributario verso una multinazionale altamente solvibile che si è insediata improvvisamente in un territorio storicamente depresso e con una bassa riscossione volontaria e coattiva). Per la stessa ragione, *a contrario*, il carattere dubbio di un credito non impedisce mai il suo accertamento, beneficiando tutti i crediti, proprio per la “copertura” fornita dal FCDE della c.d. clausola di *standstill*, secondo cui tutti i crediti devono essere accertati a bilancio e possono essere mantenuti per almeno tre anni; tuttavia «*Trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta*

l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione» (All. 4/2, § 9.1).

5.3.1 Per tale ragione, abbattere i residui finali sulla base delle vicende, analiticamente considerate, della loro riscossione successiva, si pone in evidente contrasto con la struttura normativa dell'istituto.

Il Legislatore a tale scopo ha codificato dei criteri normativi rigorosi che la Regione ha frainteso ritenendosi legittimata ad abbattere la grandezza sulla base della quale giungere al calcolo dell'accantonamento, con l'effetto di ridurre sensibilmente l'accantonamento necessario ad evitare che l'incapacità storica di riscossione generi un'autorizzazione di spesa sovradimensionata e non sostenibile, ricavando da un situazione patologica e ad essa imputabile (il ritardo nell'approvazione dei rendiconti) un'occasione per un beneficio in termini di alleggerimento del disavanzo di amministrazione, attraverso l'abbattimento del montante dei residui finali da svalutare, computando in abbattimento riscossioni intervenute nell'intervallo tra la chiusura dell'esercizio e l'irregolare tardiva approvazione del rendiconto.

Tabella 9.0. Fonte: Regione Campania

	Incassi al 30/04 (termine legale di approvazione del rendiconto)	Incassi considerati per il calcolo del FCDE avvenuti successivamente al 31/12	Totale
2015	301.847.276,03	236.126.036,96	537.973.312,99
2016	320.988.314,49	413.322.548,48	734.310.862,97

5.4. Il calcolo del FCDE da parte della Regione si basa sulla svalutazione dell'importo complessivo dei residui attivi dei Titoli I, II, III e IV al netto delle esclusioni e degli incassi in conto residui a tutto il 2016 per il rendiconto 2015 e a tutto il 2017 per il rendiconto 2016.

La percentuale di accantonamento applicato è il complemento a 100 della media degli incassi nell'ultimo quinquennio quantificato come *“media ponderata del rapporto tra incassi in c/residui e i residui attivi all'inizio ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio”* così come previsto dall'esempio n. 5 del principio contabile applicato 4/2 allegato D.lgs. 118/2011.

I valori del FCDE calcolato dalla Regione, di cui si riportano i valori nella Tabella 9.1, sono rispettivamente pari a:

- €233.095.590,07 per il 2015;
- €221.478.590,07 per il 2016.

Considerata l'assunzione interpretativa sopra ampiamente argomentata:

- che non è possibile effettuare variazioni contabili sui residui se non nei casi di legge successivamente al 31.12 (principio della intangibilità della gestione residui);
- che in ogni caso, non è possibile calcolare gli incassi successivamente alla data legale per l'approvazione al rendiconto

gli uffici della Sezione hanno proceduto al ri-calcolo del FCDE mantenendo fermi i *cluster* individuati dalla stessa Regione (valore complessivo dei residui attivi rispettivamente dei Titoli I, II, III e IV), eliminando gli incassi in conto residui – calcolabili dopo il 31.12. – successivi alla data legale di chiusura del rendiconto 2015 e 2016.

I dati che sono stati rielaborati sono stati forniti dalla stessa Regione, in istruttoria ed in contraddittorio.

5.4.1. In base agli elenchi trasmessi, tenendo fermi i medesimi *cluster* di riferimento, sono stati considerati gli incassi in conto residui dell'anno successivo a quello di Rendiconto fino alla data legale per l'approvazione. Segnatamente:

A) **FCDE 2015**

Incassi in c/residui dall'01/01/2016 al 30/04/2016 (che rappresentano, pertanto, un di cui della somma totale sopra indicata) **Euro 301.847.276,03**, così distinti:

Titolo 1 (solo gli incassi sulle categorie di seguito indicate)

Cat. 10101 Euro 168.787.583,81

Cat. 10102 Euro 125.970.149,36

Titolo 2 (solo gli incassi sulle categorie di seguito indicate)

Cat. 20103 Euro 788.634,00

Titolo 3 (tutte le riscossioni del titolo ad esclusione di quelle sui capp. 2004 e 2012)

Tip. 30100 Euro 2.292.127,60

Tip. 30200	Euro	2.866,65
Tip. 30300	Euro	452,34
Tip. 30500	Euro	4.005.489,27

B) FCDE 2016

Incassi in c/residui dal 01/01/2017 al 30/04/2017 (che rappresentano, pertanto, un di cui della somma totale sopra indicata) **Euro 320.988.314,49**, così distinti:

Titolo 1 (solo gli incassi sulle categorie di seguito indicate)

Cat. 10101	Euro	232.496.328,24
Cat. 10102	Euro	85.865.070,00

Titolo 3 (tutte le riscossioni del titolo ad esclusione di quelle sui capp. 2004 e 2012)

Tip. 30100	Euro	1.884.737,05
Tip. 30200	Euro	538.986,38
Tip. 30500	Euro	179.747,82

Titolo 4 (solo gli incassi sulle tipologie di seguito indicate)

Tip. 40400	Euro	23.445,00
------------	------	-----------

5.4.2. Considerando, pertanto, ai fini del calcolo esclusivamente gli incassi in c/residui avvenuti entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di rendiconto (come determinati analiticamente nei due prospetti trasmessi), il Collegio accerta

- la non parificabilità del FCDE nel valore liquidato nei rendiconti e correlati disegni di legge oggetto dell'odierno giudizio di parifica;
- che il valore del FCDE deve essere aumentato, quantomeno, nei termini di seguito specificati:

Tabella 9.1. Modello di calcolo del FCDE *de minimis*. Elaborazione: Corte dei conti

RESIDUI	Calcolo Regione		Calcolo Sezione (media ponderata)		Calcolo Sezione (media ponderata semplice)	
	2015	2016	2015	2016	2015	2016
FINALI						
Tit. I	2.294.839.744,20	1.811.651.544,12	2.294.839.744,20	1.811.651.544,12	2.294.839.744,20	1.811.651.544,12
esclusioni (crediti vs amm.)	<i>1.073.764.198,55</i>	<i>592.078.436,42</i>	<i>1.073.764.198,55</i>	<i>592.078.436,42</i>	<i>1.073.764.198,55</i>	<i>592.078.436,42</i>
riscossioni al 2016 o 2017	294.757.733,17	318.361.398,24	294.757.733,17	318.361.398,24	294.757.733,17	318.361.398,24

RESIDUI	Calcolo Regione		Calcolo Sezione (media ponderata)		Calcolo Sezione (media ponderata semplice)	
	2015	2016	2015	2016	2015	2016
FINALI						
Tit. I da svalutare	926.317.812,48	901.211.709,46	926.317.812,48	901.211.709,46	926.317.812,48	901.211.709,46
Tit. II	383.335.515,16	371.586.054,91	383.335.515,16	371.586.054,91	383.335.515,16	371.586.054,91
<i>escluso dai res finali</i>	<i>373.572.506,55</i>	371.465.409,67	<i>373.572.506,55</i>	371.465.409,67	<i>373.572.506,55</i>	371.465.409,67
riscossioni al 2016 o 2017	<i>788.634,00</i>		<i>788.634,00</i>		<i>788.634,00</i>	
Tit. II da svalutare	8.974.374,61	120.645,24	8.974.374,61	120.645,24	8.974.374,61	120.645,24
Tit. III	556.109.386,73	633.382.556,08	556.109.386,73	633.382.556,08	556.109.386,73	633.382.556,08
<i>esclusione cap.2004 -2012</i>	<i>522.385.565,85</i>	<i>582.271.167,84</i>	<i>522.385.565,85</i>	<i>582.271.167,84</i>	<i>522.385.565,85</i>	<i>582.271.167,84</i>
riscossioni al 30/04 2016 o 2017	<i>6.300.935,86</i>	2.603.471,25	<i>6.300.935,86</i>	2.603.471,25	<i>6.300.935,86</i>	2.603.471,25
Tit. III da svalutare	27.422.885,02	48.507.916,99	27.422.885,02	48.507.916,99	27.422.885,02	48.507.916,99
Tit. IV	3.368.576.178,48	3.857.643.227,18	3.368.576.178,48	3.857.643.227,18	3.368.576.178,48	3.857.643.227,18
<i>escluso dai res finali</i>	<i>3.368.576.178,48</i>	<i>3.853.539.782,08</i>	<i>3.368.576.178,48</i>	<i>3.853.539.782,08</i>	<i>3.368.576.178,48</i>	<i>3.853.539.782,08</i>
riscossioni al 2016 o 2017	<i>0,00</i>	<i>23.445,00</i>	<i>0,00</i>	<i>23.445,00</i>	<i>0,00</i>	<i>23.445,00</i>
Tit. IV da svalutare	0,00	4.080.000,10	0,00	4.080.000,10	0,00	4.080.000,10
Tot. Incassi esclusi	301.847.303,03	325.068.314,59	301.847.303,03	325.068.314,59	301.847.303,03	325.068.314,59
Incassi esclusi Tit. I e III	301.058.669,03	320.964.869,49	301.058.669,03	320.964.869,49	301.058.669,03	320.964.869,49
ACCANTONAMENTO	Media ponderata	Media semplice	Media ponderata		media semplice	
Titolo I	31,06%	30,49%	31,06%	39,91%	21,74%	30,49%
Titolo II	0,23%	0,76%	0,23%	1,08%	0,31%	0,76%
Titolo III	58,74%	52,33%	58,74%	51,62%	61,43%	52,33%
Titolo IV	41,26%	49,06%	41,26%	85,46%	48,86%	49,06%
ACCANTONAMENTO I						
Titolo I	287.700.041,41	274.779.450,21	287.700.041,41	359.681.073,44	201.381.492,43	274.779.450,21
Titolo II	20.267,04	916,90	20.267,04	1.297,17	27.820,56	916,90
Titolo III	16.108.815,55	25.384.192,96	16.108.815,55	25.039.262,45	16.845.878,27	25.384.192,96
Titolo IV	0,00	2.001.648,05	0,00	3.486.564,87	0,00	2.001.648,05
(a)Tot. Accantonamento FCDE ricalcolato	303.829.124,01	302.166.208,13	303.829.124,01	388.208.197,93	218.255.191,26	302.166.208,13
(b)Tot. Accantonamento FCDE disegno di legge (con esclusione riscossione a tutto il 206/17)						
	233.095.590,07	221.478.586,35	233.095.590,07	221.478.586,35	233.095.590,07	221.478.586,35
Differenze	70.733.533,94	80.687.621,78	70.733.533,94	166.729.611,59	-14.840.398,81	80.687.621,78

5.4.3. I FCDE di cui ai progetti di rendiconto oggetto dell'odierna parifica si attestano infatti sui seguenti valori: €233.095.590,07 per il 2015 e 221.478.590,07 per il 2016.

La Sezione, per contro, ha proceduto, sulla base dei ragionamenti sopra illustrati, al calcolo del FCDE avendo cura di calcolare, sugli stessi residui attivi, *cluster*, e al netto delle stesse esclusioni, i medesimi FCDE, tenendo conto solo degli incassi in conto residui fino a tutto il 30 aprile 2016 per il rendiconto 2015 e fino a tutto il 30 aprile 2017 per il rendiconto 2016.

Giova rammentare, infatti che la Corte, con le informazioni disponibili, può accertare irregolarità oggettivamente riscontrabili tramite l'applicazione, sui dati contabili resi disponibili, di criteri ragionieristici forniti dai principi contabili applicati, allo stato degli atti.

Resta invece alla discrezionalità (tecnica) della Regione determinare le caratteristiche dei vari cluster di crediti svalutabili in base al D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, § 3.3. e il metodo di calcolo del coefficiente di svalutazione, tra quelli resi disponibili nell'esempio n. 5 in calce al medesimo Allegato. Per tale ragione, le criticità che riguardano il FCDE e che discendono da violazioni di legge, come si vedrà, si limitano a quantificare uno squilibrio soltanto "de minimis" e non necessariamente coincidente con quello finale.

Tanto premesso, il modello di cui alla Tabella 9.1. calcola il FCDE tenendo conto di entrambi i metodi di calcolo disponibili, e simula gli esiti secondo le due metodologie.

In questa sede la Sezione raccoglie i risultati *de minimis* dei due metodi di computo, rammentando che la continuità dei criteri di valutazione e di calcolo, nella legge e nelle discipline di bilancio, è un valore, non è superfluo sottolineare che l'opzione per la discontinuità deve essere sempre adeguatamente illustrata e motivata nella nota integrativa, ove questo avvenga. Pertanto l'indicazione dei valori *de minimis* non coincide con una prescrizione di metodo e di corretto valore, ma solo costituisce l'indicazione minima dello squilibrio latente nella liquidazione dei fondi effettuata dalla Regione.

Ne consegue che il FCDE risultante dagli allegati disegni di leggi di rendiconto non può essere parificato e deve essere rettificato in aumento, *de minimis*, in:

A) FCDE 2015

Euro 303.829.124,01, applicando il Rapporto tra la sommatoria degli incassi in c/residui ponderati, **con un incremento** rispetto a quanto quantificato nello Schema di Rendiconto 2015 di **Euro 70.733.533,94**.

B) FCDE 2016

Euro 302.166.208,13, applicando la Media sui Totali, **con un incremento** rispetto a quanto quantificato nello Schema di Rendiconto 2016 di **Euro 80.687.621,78**.

La Giunta regionale, a valle delle conclusioni istruttorie, in contraddittorio, ha concordato con tali importi *de minimis*, e ritiene di adottare, a valle del giudizio di parifica, apposite variazioni ai rendiconti e ai correlati disegni di legge oggetto dell'odierno giudizio di parifica.

La Sezione, in proposito, si limita a prendere atto di quanto dichiarato dalla Regione ed in particolare, che essa intende adottare per i due rendiconti due criteri di calcolo differenti: ad avviso della Regione la scelta di due tecniche diverse per i due esercizi appare necessaria in quanto, una scelta univoca per i due esercizi produrrebbe valori anomali e discontinui, non in grado di rappresentare la riduzione dei residui finali, specie del Titolo I (passati da 2.294 milioni del 2015 a 1.811 milioni del 2016).

Infatti, nel caso si scegliesse la continuità con la media ponderata per entrambi gli esercizi, a fronte di una riduzione complessiva dei residui attivi del titolo I di circa 483 milioni (tra il 2015 e il 2016) si sarebbe avuto un anomalo aumento del FCDE tra il 2015 e il 2016, di 88 milioni rispetto al 2015.

Nel caso fosse stata scelta la media semplice per entrambi gli esercizi, invece, nel 2015 avremmo comunque un FCDE sproporzionatamente più basso rispetto al 2016, nonostante nello stesso anno, i residui finali (del titolo I) da svalutare diminuiscano sensibilmente.

In estrema sintesi, ad avviso della Regione, la scelta di una differenziazione delle due tecniche conduce a un risultato più coerente con l'andamento dei residui attivi e precisamente di un FCDE di 303 milioni circa nel 2015 e di 302 nel 2016 a fronte di un ammontare dei residui attivi del titolo I rispettivamente di 2.294 milioni e 1.811 milioni.

6. Il riaccertamento dei residui. Come è noto, l'accertamento (D.lgs. n. 118/2011, principio contabile applicato 4/2, § 3, come l'impegno, § 5) costituisce "atto di natura gestionale". Questa particolare definizione legislativa della sua natura, si inserisce in un sistema che prevede la netta separazione tra attività politica (intestata agli organi elettivi), cui spetta la definizione dei fini e degli indirizzi, e attività di amministrazione *strictu sensu*, che si definisce di "gestione" in quanto esprime una discrezionalità espressa non solo nei limiti di legge, ma anche degli indirizzi e dei fini stabiliti dagli organi politici. Di conseguenza, l'accertamento e l'impegno, con una

definizione di carattere stipulativo, sono atti attribuiti per competenza ai responsabili dei vari servizi.

Alle strutture che presidiano la gestione finanziaria e al correlato “responsabile”, per contro, spetta invece verificare la sussistenza dell’idonea documentazione richiesta, tra i presupposti per l’accertamento, per l’annotazione dell’atto nelle scritture contabili (cfr., in analogia, art. 179 TUEL, comma 3).

Analogamente, il riaccertamento ordinario dei residui (art. 3, comma 4, D.lgs. n. 118/2011) è definito “atto di natura gestionale” (§ 8.10 e § 9.1 All. 4/2, penultimo capoverso) eppur tuttavia, contemporaneamente, viene attribuito alla competenza della Giunta, la quale provvede, *«annualmente, con un’unica deliberazione [...], previa acquisizione del parere dell’organo di revisione, in vista dell’approvazione del rendiconto»*. Tale scelta legislativa di competenza non è contraddittoria nella misura in cui si intende preservare, in un momento prodromico alla rendicontazione finale, una responsabilità e un coordinamento centrale della struttura amministrativa in una fase di verifica e definizione degli equilibri della gestione residui.

Tale deliberazione di giunta, dunque, è una deliberazione essenzialmente tecnica, che non può essere assunta – oltre che senza il supporto di coordinamento delle competenti strutture centrali per le risorse finanziarie – senza il supporto istruttorio delle direzioni che hanno a monte e a suo tempo provveduto all’accertamento e all’impegno delle risorse, in quanto presso di esse è allocata la “prova” e la storia del titolo dell’originario accertamento e impegno. Si tratta, quindi, non solo di un precipitato logico-giuridico dell’illustrato quadro normativo sull’accertamento ed impegno, ma anche di un precipitato pratico, per un principio di prossimità del titolo su cui devono essere fatte le verifiche in sede di riaccertamento ordinario.

Il riaccertamento dei residui attivi (e passivi) consiste infatti nella verifica delle ragioni del mantenimento di ciascuno di essi in bilancio (art. 3, comma 4, D.lgs. n. 118/2011, nonché relativo Allegato 4/2, § 9.1.).

In virtù del principio di prudenza (Allegato 1 D.lgs. n. 118/2011, punto 9), peraltro, tale importante atto si declina, per i residui attivi e per quelli passivi, secondo criteri invero opposti.

Secondo il richiamato principio di prudenza: *«le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate e quindi rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate»*.

Declinato in sede di riaccertamento questo comporta che lo stralcio deve essere basato su motivazioni che assumono una diversa connotazione, a seconda che se si tratti di residui attivi o passivi.

Invero, mentre per i residui attivi, trascorso l'esercizio finanziario, scatta una vera e propria "presunzione di inesigibilità" che obbliga a "ri-accertare" il titolo per il mantenimento in bilancio e pertanto a "motivare" le ragioni del mantenimento, per i residui passivi vale esattamente il reciproco: un debito si presume esistente sino a che non se ne motivi lo stralcio con una istruttoria che ne motivi l'insussistenza (perché il debito non sussiste più o è stato erroneamente impegnato).

In sostanza, la rilevata mancata riscossione del credito a fine anno fa scattare una presunzione di non esigibilità che l'Ente è chiamato a superare con una motivazione adeguata (che in un contesto di scarsa capacità di riscossione può consistere, ad esempio, nella creazione di un apposito fondo svalutazione crediti rapportato alla riscossione storica), tenendo conto dell'elemento temporale. Infatti in caso di residui che superano, per anzianità, il loro naturale tempo di prescrizione, occorre quanto meno evocare la sussistenza di eventuali atti interruttivi della prescrizione: è pertanto insufficiente la mera elencazione dei residui ritenuti non stralciabili, bensì, per il mantenimento in bilancio di ogni residuo attivo, è necessaria una specifica e positiva motivazione, per quanto, per ovvie ragioni operative, tale motivazione possa essere sintetica e per relationem, collegata agli atti di ricognizione e aggiornamento delle ragioni del credito effettuati dalle direzioni competenti per l'accertamento e l'impegno.

Ed infatti, in quest'ottica, la Corte costituzionale, su ricorso in via principale dello Stato, ha dichiarato l'incostituzionalità di un'intera legge di rendiconto (si trattava del rendiconto 2011 della Regione Molise), proprio per mancanza di un riaccertamento "analitico": *«Il principio della previa dimostrazione analitica dei crediti e delle somme da riscuotere, iscrivibili nelle partite dei residui attivi e computabili ai fini dell'avanzo d'amministrazione, è, nel nostro ordinamento, principio risalente, in ragione della sua stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria. Alla luce di tale principio, la definizione dei residui attivi – contenuta nell'art. 21, comma 1, del d.lgs. n. 76 del 2000 – come «somme accertate e non riscosse» ha un implicito valore deontologico cogente, nel senso che il legislatore ha voluto che del conto consuntivo possano entrare a far parte solo somme accertate e non presunte. La disposizione così interpretata assume pertanto, sicuramente, il ruolo di norma interposta rispetto al «coordinamento della*

finanza pubblica», di cui all'art. 117, terzo comma, Cost.». Il rischio è che *«In tal modo vengono assunte quali attività del bilancio consuntivo una serie di valori non dimostrati, espressi attraverso un'aggregazione apodittica e sintetica, suscettibile di alterare le risultanze finali del conto, che a sua volta deve essere consolidato con quello delle altre pubbliche amministrazioni per le richiamate finalità di coordinamento della finanza pubblica»* (sent. n. 138/2013).

Per quanto riguarda invece i residui passivi, gli enti, in caso di stralcio, devono effettuare una istruttoria di cui la motivazione deve dare conto, in modo che emerga che è stata specificamente vagliata la situazione dell'obbligazione e se ne deve escludere la loro debenza.

Ed infatti, la disciplina dei principi contabili applicati in materia (All. 4/2, D.lgs. n. 118/2011, punto 9.1) prevede, a) per i crediti (residui attivi), che *«Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione, rimanendo fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie»*; b) per i debiti (residui passivi) che il loro stralcio sia motivato sulla prova della insussistenza del titolo, non sulla base della affermazione che il debito è diventato “dubbio” o addirittura manchi la documentazione originaria della sua insussistenza, ciò in ragione del fatto che una volta impegnato, un debito si presume esistente. Infatti: *«I debiti formalmente riconosciuti insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo impegno di un'obbligazione non dovuta sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso il provvedimento di riaccertamento dei residui. Il riconoscimento formale dell'assoluta insussistenza dei debiti deve essere adeguatamente motivato. Nel caso in cui l'eliminazione o la riduzione del residuo passivo riguardasse una spesa avente vincolo di destinazione, l'economia conseguente manterrà, per il medesimo ammontare, lo stesso vincolo applicato all'avanzo di amministrazione laddove presente»*).

6.1. Metodo di campionamento e di verifica dei fascicoli. Tanto premesso in punto di norme di cui il Giudice contabile è chiamato a verificare il rispetto, gli Uffici della Sezione hanno ritenuto di condurre l'indagine secondo un metodo di

campionamento soggettivo, individuando le aree di possibile maggiore criticità ovvero quelle non indagate in precedenza dagli Uffici nei precedenti cicli di parifica.

Si è ritenuto, in particolare, in una logica incrementale e di continuità del controllo già effettuato con le precedenti attività di parificazione, di partire dai capitoli contenuti nell'allegato 11 alla Relazione sulla gestione del Rendiconto 2016 (recante i "Residui attivi da gestione residuale per importi rilevanti"), nonché dai capitoli tratti dal novero di quelli afferenti ai "trasferimenti pubblici all'Ente". Infine, si è posta l'attenzione sulla gestione del ciclo dei rifiuti e sui capitoli del "conto terzi" (quest'ultimi, in precedenza non indagati in modo articolato).

Si tratta di settori su cui le precedenti parifiche hanno in parte indugiato con verifiche campionarie (residui anziani e di maggiore importo), in altri casi, aree su cui la Sezione mirava a verificare l'assenza di analoghe anomalie organizzative e contabili a settori speculari (ciclo dei rifiuti, viste le criticità che sono state rilevate nelle precedenti parifiche sui capitoli riguardanti il c.d. ciclo dell'acqua. In particolare sono stati campionati alcuni residui passivi delle annualità 2015-2016) altri invece, del tutto nuovi in termini di approfondimento istruttorio, ma che possono avere un grosso impatto in termini di veridicità del bilancio (*id est*, i trasferimenti, ovvero i crediti si afferma di avere nei confronti dello Stato).

Individuate le aree, il campionamento è stato casuale e comunque indirizzato a residui di maggiore importo. Di seguito si riportano solo gli esiti negativi del controllo che hanno contrassegnato alcuni capitoli campionati e segnatamente:

- a) alcuni di quelli afferenti crediti di "provenienza dallo Stato";
- b) alcuni dei capitoli in "conto terzi".

6.1.1.1. Tanto premesso in punto di disciplina di riferimento, dal punto di vista del metodo, le operazioni sui capitoli oggetto di revisione sono state effettuate

a) applicando la **griglia di verifica** che appresso si specifica:

- verifica della sussistenza del riaccertamento ordinario annuale;
- esame dell'originario titolo giuridico idoneo;
- verifica della sussistenza del titolo di discarico (riscossione, cancellazione motivata con riaccertamento);
- sussistenza degli atti interruttivi della prescrizione.

b) per esigenze di economia del controllo e di utilità prospettica dei suoi esiti, laddove i criteri di campionamento hanno intercettato lo stesso capitolo, il giudizio è stato limitato all'annualità 2016 e non si è replicato il controllo sul 2015. Ciò nella

presunzione che un credito, che sia dubbio o inesigibile a tale data, non lo sia certamente anche nelle date successive, mentre può accadere che un credito esistente al 31.12.2015 abbia poi rilevato indici di non esigibilità solo successivamente. Per contro, il giudizio negativo su un residuo nell'annualità 2015, per gli stessi motivi, rimbalza per gli stessi motivi sul rendiconto 2016.

Inoltre, in relazione alla necessità dello stralcio palesata nelle pagine che seguono, non appare superfluo precisare che la rideterminazione del risultato di amministrazione presuppone una parallela ri-quantificazione del FCDE in ragione del venir meno dei residui svalutati interessati dal giudizio della Corte.

Pertanto il peggioramento del risultato di amministrazione che ne segue è al lordo del FCDE non ancora rideterminato, operazione che presuppone una ri-edizione del procedimento di ri-quantificazione del FCDE a consuntivo, a valle del giudizio di parifica (cfr. § 5)

6.2. I residui attivi da trasferimento erariale. Per quanto riguarda i residui sub a) la Sezione è partita dall'elenco richiesto già con nota C.d.c. prot.n. 2568, del 18 aprile 2018. L'elenco è stato fornito con nota prot. C.d.c. n. 337451 del 25 maggio 2018. Nel dettaglio, si chiedeva alla Regione di far pervenire un file in formato *excel* che contenesse le seguenti informazioni, di tipo quantitativo/qualitativo

- i. per la totalità dei trasferimenti statali, l'elenco dei capitoli interessati;
- ii. per ciascuna delle due annualità di rendicontazione (2015 e 2016), l'elenco dei residui attivi, con: denominazione e numero del capitolo, importo finale, movimentazione a competenza, importo finale;
- iii. per ciascun residuo, nell'ambito di tale prospetto *excel*, il titolo dell'accertamento (impegno sul bilancio statale o altra fonte);

Infine, si chiedeva di completare i ridetti prospetti *excel* indicando gli incassi avvenuti rispettivamente:

- a) dopo il 31.12.2015 ed il 31.12.2016;
- b) dopo la data legale per l'approvazione del rendiconto.

Con la soprarichiamata nota prot. n. 337451, del 25.05.2018, la Regione trasmetteva l'elenco dei trasferimenti statali di parte corrente e di parte capitale.

Rimandando al paragrafo 6.1. per quel che concerne il metodo utilizzato nelle operazioni sui capitoli oggetto di revisione, si pone in rilievo come, su tale elenco, la

Sezione abbia proceduto ad effettuare un campionamento “non causale”, come da tabelle sotto riportate.

Tabella I. Fonte: Regione Campania- Elenco capitoli relativi a crediti verso lo Stato anno 2015 - oggetto di campionamento

Cap	Tit	Es	N. Acc.to SAP	Residuo iniziale	Accertato	Riaccertato	Totale Incassi	Residuo Finale
E01069	4	2007	4070003676	225.328.352,76	0,00	0,00	0,00	225.328.352,76
E02064	4	2015	4150006833	0,00	216.349.908,95	0,00	0,00	216.349.908,95
E01438	4	2015	4150000694	0,00	154.654.585,66	0,00	0,00	154.654.585,66
E02064	4	2015	4150000188	0,00	149.167.016,70	0,00	0,00	149.167.016,70
E02064	4	2014	4140003111	188.668.261,98	0,00	-42.609.468,74	0,00	146.058.793,24
E01458	4	2012	4120004077	103.769.577,74	0,00	0,00	0,00	103.769.577,74
E01069	4	2009	4090006286	103.539.925,04	0,00	0,00	0,00	103.539.925,04
E01438	4	2014	4140003487	103.103.057,10	0,00	0,00	0,00	103.103.057,10
E01068	2	2015	4150006621	0,00	96.218.426,54	0,00	0,00	96.218.426,54
E01068	2	2013	4130003039	46.401.616,00	0,00	0,00	0,00	46.401.616,00
E01068	2	2013	4130003151	46.174.372,00	0,00	0,00	0,00	46.174.372,00
E01068	2	2014	4140003284	153.497.324,24	0,00	0,00	107.448.127,00	46.049.197,24
E01176	4	2015	4150000693	0,00	45.890.007,56	0,00	0,00	45.890.007,56
E01396	4	2005	4050004471	45.021.424,54	0,00	0,00	0,00	45.021.424,54
E05036	4	2002	4020004971	39.506.713,25	0,00	0,00	1.012.041,90	38.494.671,35
E01514	4	2015	4150006186	0,00	64.649.621,07	0,00	28.334.920,04	36.314.701,03
E01398	4	2005	4050004470	36.050.000,00	0,00	0,00	0,00	36.050.000,00
E00882	4	1999	4990006331	35.920.242,81	0,00	0,00	0,00	35.920.242,81
E01348	2	2015	4150002889	0,00	272.517.326,49	0,00	239.815.247,31	32.702.079,18
E01160	4	2015	4150000692	0,00	29.924.878,29	0,00	0,00	29.924.878,29
E00422	4	1997	4970005069	28.411.326,83	0,00	0,00	0,00	28.411.326,83
E01516	4	2015	4150006187	0,00	27.706.980,46	0,00	0,00	27.706.980,46
E01272	4	2014	4140003479	26.520.048,49	0,00	-250.371,29	0,00	26.269.677,20
E00533	4	2015	4150000690	0,00	24.701.339,80	0,00	0,00	24.701.339,80
E01382	4	2007	4070003687	36.900.040,76	0,00	-12.384.073,66	0,00	24.515.967,10
E01478	4	2009	4090006228	23.300.000,00	0,00	0,00	0,00	23.300.000,00
E01382	4	2004	4040004240	23.099.919,24	0,00	0,00	0,00	23.099.919,24
E00726	2	2014	4140000638	19.759.437,47	0,00	0,00	0,00	19.759.437,47
E01260	4	2002	4020004853	63.140.361,91	0,00	-40.003.134,69	5.604.575,27	17.532.651,95
E00963	4	1998	4980006152	16.381.147,93	0,00	0,00	0,00	16.381.147,93
E01398	4	2007	4070003804	15.811.568,07	0,00	0,00	0,00	15.811.568,07
E00964	4	1998	4980006198	25.822.844,95	0,00	-12.543.720,57	0,00	13.279.124,38
E01466	4	2007	4070002953	15.419.381,82	0,00	-6.432.368,23	0,00	8.987.013,59
E00876	4	2014	4140003474	8.310.939,86	0,00	0,00	0,00	8.310.939,86
E00946	4	2011	4110003466	7.633.353,95	0,00	0,00	0,00	7.633.353,95
E00536	4	2014	4140003464	7.050.133,60	0,00	0,00	0,00	7.050.133,60
E00946	4	2010	4100004433	6.953.883,50	0,00	0,00	0,00	6.953.883,50
E01322	4	2008	4080004968	6.685.320,83	0,00	0,00	0,00	6.685.320,83
E01265	4	2013	4130003333	6.198.981,77	0,00	0,00	0,00	6.198.981,77
E01472	4	2012	4120003978	6.049.534,40	0,00	0,00	0,00	6.049.534,40
E00876	4	2015	4150000691	0,00	8.310.939,86	0,00	2.277.912,15	6.033.027,71
E01472	4	2011	4110003603	5.958.010,00	0,00	0,00	0,00	5.958.010,00

Cap	Tit	Es	N. Acc.to SAP	Residuo iniziale	Accertato	Riaccertato	Totale Incassi	Residuo Finale
E00745	2	2015	4150006683	0,00	5.927.244,00	0,00	0,00	5.927.244,00
E01392	4	2005	4050004179	5.885.000,00	0,00	0,00	0,00	5.885.000,00
E01472	4	2010	4100004278	5.867.851,20	0,00	0,00	0,00	5.867.851,20
E00462	4	1990	4900007238	18.791.230,96	0,00	-13.240.474,71	0,00	5.550.756,25
E00745	2	2014	4140003307	5.339.340,00	0,00	0,00	0,00	5.339.340,00
E00745	2	2014	4140003361	5.193.433,28	0,00	0,00	0,00	5.193.433,28
E01482	4	2010	4100004387	5.034.519,73	0,00	0,00	0,00	5.034.519,73

Tabella II. Fonte: Regione Campania- Elenco capitoli relativi a crediti verso lo Stato anno 2016 - oggetto di campionamento

Cap	Tit	Es	N. Acc.to SAP	Residuo iniziale	Accertato	Riaccertato	Totale Incassi	Residuo Finale
E00462	4	1990	4900007238	5.550.756,25	0,00	-0,01	5.550.756,24	0,00
E00410	4	1996	4960005040	936.336,36	0,00	-936.336,36	0,00	0,00
E00550	4	1996	4960005111	211.230,87	0,00	-211.230,87	0,00	0,00
E00422	4	1997	4970005069	28.411.326,83	0,00	-28.411.326,83	0,00	0,00
E00908	4	1997	4970002971	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
E02734	4	1997	4970005111	673.737,84	0,00	-673.737,84	0,00	0,00
E00963	4	1998	4980006152	16.381.147,93	0,00	-16.381.147,93	0,00	0,00
E00964	4	1998	4980006198	13.279.124,38	0,00	0,00	0,00	13.279.124,38
E01020	2	1998	4980006100	3.894.988,83	0,00	-3.894.988,83	0,00	0,00
E00882	4	1999	4990006331	35.920.242,81	0,00	0,00	0,00	35.920.242,81
E00888	4	1999	4990006339	3.369.054,94	0,00	-3.369.054,94	0,00	0,00
E01028	4	1999	4990006355	22.751,37	0,00	-22.751,37	0,00	0,00
E00668	4	2000	4000004898	2.554.256,37	0,00	0,00	0,00	2.554.256,37
E00674	4	2000	4000004900	268.711,24	0,00	0,00	0,00	268.711,24
E00676	4	2000	4000004901	147.386,67	0,00	0,00	0,00	147.386,67
E01074	2	2000	4000004912	210.921,01	0,00	-210.921,01	0,00	0,00
E01074	2	2001	4010004882	375.154,29	0,00	-375.154,29	0,00	0,00
E01150	4	2002	4020004852	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
E01213	4	2002	4020004962	918.605,26	0,00	0,00	0,00	918.605,26
E01246	4	2002	4020004854	494.422,20	0,00	0,00	494.422,20	0,00
E01260	4	2002	4020004853	17.532.651,95	0,00	0,00	0,00	17.532.651,95
E01276	2	2002	4020004846	60.696,27	0,00	0,00	0,00	60.696,27
E01282	4	2002	4020004938	1.631.924,33	0,00	0,00	0,00	1.631.924,33
E02742	2	2002	4020004935	644.405,86	0,00	0,00	0,00	644.405,86
E05036	4	2002	4020004971	38.494.671,35	0,00	0,00	1.330.560,00	37.164.111,35
E01276	2	2003	4030005367	1.457.728,40	0,00	0,00	0,00	1.457.728,40
E02742	2	2003	4030005473	2.092.683,36	0,00	0,00	0,00	2.092.683,36
E00544	4	2004	4040004285	870.000,00	0,00	0,00	0,00	870.000,00
E01213	4	2004	4040004284	54.855,38	0,00	0,00	0,00	54.855,38
E01283	4	2004	4040004361	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
E01382	4	2004	4040004240	23.099.919,24	0,00	0,00	0,00	23.099.919,24
E01217	2	2005	4050004500	149.460,91	0,00	0,00	0,00	149.460,91
E01392	4	2005	4050004177	1.428.526,42	0,00	0,00	0,00	1.428.526,42
E01392	4	2005	4050004179	5.885.000,00	0,00	0,00	0,00	5.885.000,00
E01392	4	2005	4050004180	3.747.476,00	0,00	0,00	0,00	3.747.476,00
E01392	4	2005	4050004181	2.891.567,51	0,00	0,00	0,00	2.891.567,51
E01394	4	2005	4050004469	1.600.000,00	0,00	0,00	0,00	1.600.000,00
E01396	4	2005	4050004471	45.021.424,54	0,00	0,00	0,00	45.021.424,54
E01398	4	2005	4050004470	36.050.000,00	0,00	0,00	0,00	36.050.000,00

Cap	Tit	Es	N. Acc.to SAP	Residuo iniziale	Accertato	Riaccertato	Totale Incassi	Residuo Finale
E01213	4	2006	4060004387	123.922,05	0,00	0,00	0,00	123.922,05
E01258	2	2006	4060004547	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
E01283	4	2006	4060004554	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
E01296	4	2006	4060004450	147.760,40	0,00	0,00	0,00	147.760,40
E01418	2	2006	4060004443	176.500,00	0,00	0,00	0,00	176.500,00
E01430	2	2006	4060004390	7.250,00	0,00	0,00	0,00	7.250,00
E00676	4	2007	4070003878	0,00	0,00	198.510,87	198.510,87	0,00
E01069	4	2007	4070003676	225.328.352,76	0,00	0,00	114.181.146,21	111.147.206,55
E01144	2	2007	4070001055	2.500.000,00	0,00	0,00	0,00	2.500.000,00
E01170	2	2007	4070003012	305.959,14	0,00	0,00	0,00	305.959,14

Sono stati quindi campionati i residui da trasferimento di maggiore importo

Al riguardo, si pone in rilievo come tre di questi capitoli erano compresi anche tra quelli campionati a titolo di “Residui da Residui”.

Questi ultimi sono stati presi in considerazione in base a due parametri fondamentali, importo e vetustà del credito: titolo IV- capitolo 1260, titolo IV- capitolo 5036 e titolo IV - capitolo 962.

Inoltre, in relazione ai Residui da trasferimenti, sono stati altresì selezionati per importo ed anzianità i seguenti capitoli:

- cap. 1217 del Titolo II,
- cap. 1276 del Titolo II,
- cap. 1418 del Titolo II,
- cap. 2742 del Titolo II,
- cap. 1322 del Titolo IV,
- cap .1213 del Titolo IV.

6.2.1. Dal punto di vista metodologico e normativo si precisa quanto segue.

I capitoli campionati afferiscono a residui verso la pubblica amministrazione per i quali sussiste, nella nuova contabilità armonizzata, un regime derogatorio e speciale.

Come è già stato evidenziato nel giudizio di parifica esitato con la decisione SRC Campania n. 285/2016/PARI «*se è vero, da un lato, che si tratta di crediti che non possono essere oggetto di svalutazione ai sensi del principio contabile applicato n. 4/2, §, 3.3, ai sensi del quale “Non sono oggetto di svalutazione:*

- *i crediti da altre amministrazioni pubbliche, [...]” (enfasi aggiunta), per altro verso, gli stessi crediti non possono godere dello “standstill” previsto dagli stessi principi contabili ai fini dello stralcio. Infatti, solo per i crediti per cui è introdotto il meccanismo della svalutazione obbligatoria standard (cioè secondo meccanismo presuntivi individuati negli stessi principi contabili applicati) vale la*

regola per cui «Trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione» (All. 4/2, § 9.1, enfasi aggiunta).

Diversamente, per i crediti esenti da svalutazione standard deve applicarsi, come già nella vecchia contabilità, la regola per cui ove essi si ritengano in fatto «assolutamente inesigibili» o “insussistenti” (prescrizione), si deve procedere eliminando gli stessi dalle scritture finanziarie e dai documenti di bilancio attraverso la delibera di riaccertamento dei residui.»

6.2.1. Residui attivi- Titolo IV - Capitolo 1260 “strutture sanitarie per l'attività libero-professionale intramuraria ai sensi del d.m. sanità 8/6/2001”. Residui al 31.12.2016 per €17.532.651,95.

Il campionamento ha riguardato, nell'ambito del capitolo, i residui in Tabella 10.

Il campionamento ha restituito il capitolo sia sul 2015 che sul 2016, pertanto il giudizio e l'analisi si sono concentrati sul 2016.

Come si vedrà, peraltro, la Regione ha riconosciuto – con le precisazioni riportate nel § 6.2.10 e sottoparagrafi – che le criticità evidenziate sono sussistenti anche sul 2015, con l'effetto di riportare la decorrenza delle criticità rilevate sul 2016, direttamente ed anticipatamente sull'esercizio 2015.

Il capitolo 1260 è correlato alla realizzazione delle strutture sanitarie destinate all'attività libero-professionale intramuraria, per un ammontare complessivo di vecchie lire 1.599.636.179.465 (pari ad euro 826.143.140,92) – come da decreto ministero della Sanità 8 giugno 2011 – di cui, destinati alla Regione Campania, €83.425.131,28.

Tabella 10. Fonte: dati Regione Campania- elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di Controllo Campania

Anno residuo	n. Accertamento	Residuo iniziale	Economie	Riscossioni	Residuo finale al 10.05.2018
2002	4020004853	63.140.361,91	-40.003.134,69	5.604.575,27	17.532.651,95

Si tratta quindi di un credito acceso a fronte di opere/obiettivi a rendicontazione, in relazione al quale lo sfioramento del termine per la realizzazione dell'obbiettivo o la sussistenza di economie a fine ciclo di spesa espone il credito a rischio di estinzione.

Ciò significa che il “titolo” dell’accertamento, che è stato verificato all’interno di ciascun fascicolo, risiede invero, sebbene sia contro-intuitivo, nelle spese impegnate che giustificano l’accertamento del credito il cui incasso avverrà “a rendicontazione”.

Di seguito si illustrano gli esiti del controllo.

Con DGR 24 luglio 2008, è stato approvato il programma regionale per la realizzazione di strutture per l’attività libero professionale intramuraria delle aziende ospedaliere, dell’IRCCS PASCALE e dell’AOU Federico II.

In sede di accesso è stato ascoltato il responsabile della gestione di tale capitolo.

Da tale audizione, è emerso che:

- al 31.12.2016, il capitolo presentava residui attivi per un importo pari ad € 17.532.651,95;
- il capitolo di cui trattasi è correlato a programmi di spesa i cui termini sono già ormai scaduti;
- si tratta di residui di vecchia formazione (€ 17.532.651,95) il quali, infatti, non risultano movimentati dall’inizio dell’esercizio sia al 31.12.2015 che al 31.12.2016;
- è in corso una interlocuzione con i Ministri competenti ai fini di valutare la possibilità di mantenere tale residuo in bilancio.

In buona sostanza, la Regione ha mantenuto in bilancio tale residuo pur riconoscendo il carattere dubbio del credito non specificando, tuttavia, le ragioni del mantenimento.

La Sezione dunque, rilevava una criticità sul titolo di mantenimento del credito sul capitolo 1260 per €17.532.651,95, tanto sul 2015 che sul 2016.

6.2.2. Titolo IV - Capitolo 5036 - Interventi urgenti di edilizia sanitaria Ospedale Cotugno di Napoli. (art.2 legge 05/06/90 n° 135). Residui al 31.12.2016 per €37.164.111,35

Il campionamento ha restituito il capitolo sia sul 2015 che sul 2016, pertanto il giudizio e l’analisi si è concentrato sul 2016. Esso ha riguardato, nell’ambito del capitolo, i residui in Tabella 10.1.

Il capitolo in oggetto è correlato ad un progetto di ristrutturazione ed ampliamento dell’Ospedale Cotugno per la lotta all’AIDS, in esecuzione della L. 135/90 - accertamento n. 4020004971- esercizio 2002.

RESIDUI INIZIALI AL	Incassi	Residui finali al 31.12.2016
01.01.2016		
38.494.671,35	1.330.560,00	37.164.111,35

Si tratta quindi di un credito acceso a fonte di opere/obiettivi a rendicontazione, in relazione al quale lo sfioramento del termine per la realizzazione dell'obiettivo o la sussistenza di economie a fine ciclo di spesa espone il credito a rischio di estinzione.

Ciò significa che il "titolo" dell'accertamento, che è stato verificato all'interno di ciascun fascicolo, risiede invero, sebbene sia contro-intuitivo, nelle spese impegnate che giustificano l'accertamento del credito il cui incasso avverrà "a rendicontazione".

Di seguito si illustrano gli esiti del controllo.

La Delibera CIPE n. 55/98 ha assegnato alla Regione Campania €44.415.283,32 a titolo di ristrutturazione ed ampliamento dell'ospedale Cotugno e la Cassa depositi e prestiti ha confermato l'assunzione del mutuo per lo stesso importo. Inoltre, con delibera di Giunta Regionale n. 641, del 29.04.2005, è stato approvato il programma di interventi per la prevenzione e la lotta all'AIDS legge 135/1990, con oneri a carico dello Stato.

In sede di accesso è stato ascoltato il responsabile della gestione di tale capitolo.

Dagli esiti dell'audizione, è emerso che:

- il capitolo, al 31.12.2016, presenta residui attivi per €37.164.111,35;
- il progetto cui essi afferiscono non è stato ancora terminato in quanto c'è un contenzioso tra l'azienda ospedaliera e l'impresa aggiudicatrice;
- è successivamente emerso che l'importo del capitolo va rettificato in €26.990.615,26, in quanto parte degli incassi ricevuti è confluita nei c.d. "sospesi di tesoreria" ancora esistenti. Tali sospesi sono ancora in corso l'attività di regolarizzazione.

Segnatamente, con nota prot. Corte dei conti 4165 del 3.08.2018, la Regione ha dichiarato che: «La Delibera CIPE n. 55/98 ha assegnato alla Regione Campania € 44.415.293,32, che rappresenta il quadro economico per la prevenzione e la lotta all'AIDS Legge n. 135 del 05.06.1990. Per tale finanziamento, il capitolo 5036 concerne l'entrata, il capitolo 7510 la spesa

Al 10.05.2018, il capitolo 5036 presenta un saldo di € 37.164.111,35, mentre il saldo della posizione mutuo, alla data del 12.07.2018, è di € 26.990.615,26, ciò in quanto parte degli incassi ricevuti è confluita nei sospesi ancora esistenti. E' in corso l'attività di regolarizzazione di tali sospesi con imputazione al capitolo in esame».

Sulla patologia di tale fenomeno (gli incassi in sospeso di tesoreria) si è ampiamente intrattenuta questa Sezione con le decisioni n. 285/2016/PARI e n. 65/2017/PARI, cui si rinvia. Si tratta quindi di residui già incassati, per cui non si giustifica il mantenimento in bilancio, salva la necessaria regolarizzazione delle partite “sospese”.

La Sezione dunque, sul 2016 e sul 2015, rilevava una criticità sul titolo di mantenimento di crediti sul capitolo 5036, per € 10.173.496,09, mentre risultava parificabile solo 26.990.615,26.

Come si vedrà, peraltro, la Regione ha riconosciuto – con le precisazioni di cui al § 6.2.10 e sottoparagrafi – che le criticità evidenziate in termini di carenza di titolo sono sussistenti anche sul 2015, con l’effetto di riportare la decorrenza delle criticità rilevate sul 2016, direttamente ed anticipatamente sull’esercizio 2015.

6.2.3. Titolo IV- Capitolo 962 - Fondi provenienti da mutui dello stato (quota 95%) con la Cassa depositi e prestiti. Interventi di edilizia sanitaria e realizzazione di residenze per anziani. (L. 11.08.88 N. 67).

Il campionamento ha restituito il capitolo sia sul 2015 che sul 2016, pertanto il giudizio e l’analisi si è concentrato sul 2016.

Nell’ambito del capitolo sono stati campionati residui per un importo complessivo di €274.473.064,09, come in Tabella 10.3.

Si tratta di importo che deriva da n. 3 accertamenti originari:

- 1) accertamento n. 470005071/1997- valore dei residui attivi al 31.12.2016 per € 37.608807,03;
- 2) accertamento n. 4020004858/2002 valore dei residui attivi al 31.12.2016 per € 1.194.000,83 (valore aggiornato al 10.05.2018 €0) ;
- 3) accertamento n. 4030005333/2003 valore dei residui attivi al 31.12.2016 per € 226.905.358,00 (valore aggiornato al 10.05.2018 €216.479.567,18).

Il capitolo 962 afferisce ad un programma di investimenti avente ad oggetto risorse assegnate alla Regione con mutui Cassa DD.PP. interamente a carico dello Stato. I destinatari concreti degli interventi di spesa sono le aziende sanitarie.

Si tratta, anche in questo caso, di un credito acceso a fonte di opere/obiettivi a rendicontazione, in relazione al quale lo sfioramento del termine per la realizzazione dell’obbiettivo o la sussistenza di economie a fine ciclo di spesa espone il credito a rischio di estinzione.

Ciò significa che il “titolo” dell’accertamento, che è stato verificato all’interno di ciascun fascicolo, risiede invero, sebbene sia contro-intuitivo, nelle spese impegnate che giustificano l’accertamento del credito il cui incasso avverrà “a rendicontazione”.

Di seguito si illustrano gli esiti del controllo.

Gli interventi previsti erano 206, tuttavia ben 176, per un importo pari ad € 705.801.142,09, sono stati revocati dal Ministero della Salute per la mancata richiesta di ammissione a finanziamento.

Di conseguenza anche i crediti sono diminuiti: le somme accreditate dallo Stato sono state revocate (e peraltro riassegnate ad altro titolo e intervento) dal Ministero della Salute.

Tabella 10.3 . Fonte: dati Regione Campania- elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di Controllo Campania

Anno di formazione residuo	n. Accertamento	Residuo iniziale Al 01.01.2016	Pagamenti	Residuo finale al 31.12.2016	Residuo finale al 10.05.2018
1997	49700005071	37.745.915,71	137.108,68	37.608.807,03	37.608.807,03
2002	40200004858	9.821.790,38	8.627.789,55	1.194.000,83	0,00
2003	40300005333	226.905.358,00	0,00	226.905.358,00	216.479.567,18
Totale		274.473.064,09	8.764.898,23	265.708.165,86	254.088.374,21

In sede di accesso è stato audito il responsabile della gestione di tale capitolo.

Da tale audizione, è emerso che:

- sul capitolo in oggetto sono previsti due programmi di interventi, ossia 1° e 2° fase;
- per quel che concerne la prima fase (programma edilizia sanitaria art. 20 legge 67/88), il dato iscritto al bilancio, per il 2016, va rettificato, alla data del 11.07.2018 in diminuzione, ed assume il valore di €31.060.723,03 (accertamento n. 470005071/1997);
- per la seconda fase, invece, il valore iscritto a bilancio, al 31.12.2016, andrebbe, alla data del 11.07.2018, in € 199.457.154,63 (accertamento n. 4030005333/2003). E, per gli interventi afferenti a tale fase, la regione ha sottoscritto un accordo di programma il 28.12.2000 per un importo pari ad €1.110.258.899,84.

Con successiva nota prot. C.d.c. n. 4165 del 3.08.2018, la Regione ha dichiarato che: «Con la cancellazione proposta si completerebbe l’allineamento delle risultanze dei capitoli di bilancio n. 962 (entrate) e n. 7546 (spese) alle revoche effettuate dal Ministero della Salute ai sensi del comma 310 della legge 266/2005».

In definitiva, vi è una discrepanza tra l’importo complessivo riaccertato ordinariamente nel 2016 decr. dir. n. 1, del 03.01.2018, avente ad oggetto “DG 50.04.00

Riaccertamento ordinario dei residui al 31.12.2016” e quanto emerge dal fascicolo medesimo e dalle informazioni fornire.

La Sezione, dunque, rilevava una criticità sul titolo di mantenimento del credito sul, nel 2016 e nel 2015, per €35.190.288,20, mentre risultava parificabile l’importo di €€230.517.877,66 (rispetto al totale di €265.708.165,86).

Come si vedrà, peraltro, la Regione – con le precisazioni di cui al § 6.2.10 e sottoparagrafi – ha riconosciuto che le criticità evidenziate in termini di carenza di titolo sono sussistenti anche sul 2015, con l’effetto di riportare la decorrenza delle criticità rilevate sul 2016, direttamente ed anticipatamente sull’esercizio 2015.

6.2.4. Titolo IV - Capitolo 1322 - Fondo regionale di protezione civile anno 2004 e successivi (ex art. 138 legge 388/2000 - ex art. 23-septies legge 47/2000 - ex art. 19 sexies legge 306/2004). Residui al 31.12.2015 e al 31.12.2016 €6.685.320,83

Il campionamento è stato effettuato sulle scritture del 2015 ed ha riguardato, nell’ambito del capitolo, i residui in Tabella 10.4.

Tabella 10.4. Fonte: dati Regione Campania- elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di Controllo Campania

Anno residuo	n. Accertamento	Residuo iniziale	Pagamenti	Residuo finale al 10.05.2018
2008	4080004968	6.685.320,83	0,00	6.685.320,83

Si tratta di un residuo di vecchia formazione.

La Regione non ha peraltro fornito alcuna documentazione a sostegno della esistenza del credito iscritto a bilancio.

Invero, il Direttore Generale della “Direzione Generale 09 per il Governo del Territorio Lavori Pubblici e Protezione civile” con nota prot. n° 474262, del 23.07.2018, afferma che *“non è stato possibile rinvenire le informazioni richieste dalla documentazione agli atti degli Uffici di questa D.G. Pertanto, questa D.G. ha già attivato un’interlocuzione per reperire i dati necessari presso il Dipartimento di Protezione civile e si riserva di trasmettere a codesta D.G., nel più breve tempo possibile, il riscontro della richiesta in parola”*.

La Sezione, dunque, rilevava una criticità per l’intero importo del residuo campionato, per cui appariva necessario ridurne il valore, al 31.12.2015 (e per l’effetto sul 2016) per un importo pari ad €6.685.320,83.

Come si vedrà, peraltro, la Regione (cfr. § 6.2.10 e sottoparagrafi) ha riconosciuto che le criticità evidenziate sussistono, quantomeno in termini motivazione,

già nel 2015, con l'effetto di riportare la decorrenza delle criticità rilevate sul 2016, direttamente ed anticipatamente sull'esercizio 2015.

6.2.5. Titolo II- Capitolo 1217 - Risorse finanziarie per funzioni e compiti amministrativi conferiti dallo Stato in materia di indennità ai soggetti danneggiati da vaccinazioni obbligatorie, trasfusioni – Residui al 31.12.2015 e al 31.12.2016 € 149.460,91.

Il capitolo è stato campionato tra i residui di maggiore importo e più risalenti sul rendiconto 2015. Il campionamento è stato effettuato sulle scritture del 2015 ed ha riguardato, nell'ambito del capitolo, i residui in Tabella 10.5.

Tabella 10.5. Fonte: dati Regione Campania- elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di Controllo Campania

Anno residuo	n. Accertamento	Residuo iniziale	Pagamenti	Residuo finale al 10.01.2018
2005	4050004500	149.460,91	0,00	149.460,91

Si tratta di un residuo di vecchia formazione e per tale ragione a più alto rischio di dubbia esigibilità, per cui gli oneri documentativi e motivazionali si pongono con maggior rigore.

La Regione non ha peraltro fornito alcuna documentazione a sostegno della esistenza del credito iscritto a bilancio.

Infatti, il Direttore Generale per la “tutela della salute e il coordinamento del sistema sanitario regionale”, con nota prot. n° 460919, del 17.07.2018, afferma che *“non è stato possibile reperire documentazione a sostegno del residuo attivo... Pertanto, si chiede di procedere alla cancellazione dello stesso.”*

La Sezione, dunque, rilevava una criticità per l'intero importo del residuo campionato, per cui appariva necessario ridurne il valore, al 31.12.2015 (e per l'effetto sul 2016) per un importo pari ad €149.460,91.

Come si vedrà, peraltro, la Regione (cfr. § 6.2.10 e sottoparagrafi) ha riconosciuto che le criticità evidenziate sussistono, quantomeno in termini motivazione, già nel 2015, con l'effetto di riportare la decorrenza delle criticità rilevate sul 2016, direttamente ed anticipatamente sull'esercizio 2015.

6.2.6. Titolo II- Capitolo 2742 - Quota riferita al 30% Isu a disposizione della Regione Campania per misure volte all'occupazione- Residui al 31.12.2015 e al 31.12.2016 €2.737.089,22

Il capitolo è stato campionato tra i residui di maggiore importo e più risalenti sul rendiconto 2015. Il campionamento è stato effettuato sulle scritture del 2015 ed ha riguardato, nell'ambito del capitolo, i residui in Tabella 10.6.

Tabella 10.6. Fonte: dati Regione Campania- elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di Controllo Campania

Oggetto dell'accertamento	Residuo iniziale	Incassi	Residuo finale al 31.12.2016	Residuo aggiornato al 10.07.2018
40200004935	644.405,86	0,00	644.405,86	644.405,86
40300005473	2.092.683,36	0,00	2.092.683,36	2.092.683,36

Si tratta di un residuo di vecchia formazione e per tale ragione a più alto rischio di dubbia esigibilità, per cui gli oneri documentativi e motivazionali si pongono con maggior rigore.

La Regione non ha peraltro fornito alcuna documentazione a sostegno della esistenza del credito iscritto a bilancio.

Invero, il “Direttore Generale per l’istruzione, la formazione, il lavoro e le politiche giovanili” con nota prot. n. 454490, del 13.07.2018, afferma che “... *a seguito delle modifiche organizzative di questa Direzione Generale e del succedersi dei diversi dirigenti, ci risulta impossibile rinvenire documentazione utile al mantenimento dei relativi residui*”.

La Sezione, dunque, rilevava una criticità sul titolo di mantenimento del credito per l'intero valore del capitolo 2742, vale a dire, tanto al 31.12.2015 che al 31.12.2016, per un importo di €2.737.089,22.

Come si vedrà, peraltro, la Regione – con le precisazioni di cui al § 6.2.10 e sottoparagrafi – ha riconosciuto che le criticità evidenziate in termini di carenza di titolo sono sussistenti anche sul 2015, con l’effetto di riportare la decorrenza delle criticità rilevate sul 2016, direttamente ed anticipatamente sull’esercizio 2015.

6.2.7. Titolo IV - Capitolo 1213 – Fondi dello Stato per l'attuazione dei programmi di iniziativa comunitaria 2000/2006 (interreg ii, interreg iii, urban) delle azioni innovative. Residui al 31.12.2015 e al 31.12.2016 €1.07.382,69.

Il capitolo è stato campionato tra i residui di maggiore importo e più risalenti sul rendiconto 2015. Il campionamento è stato effettuato sulle scritture del 2015 ed ha riguardato, nell'ambito del capitolo, i residui in Tabella 10.7.

Tabella 10.7. Fonte: dati Regione Campania- elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di Controllo Campania

N. accertamento	Residuo iniziale	Incassi	Residuo finale al 31.12.2016	Residuo aggiornato al 10.07.2018
40600004387	123922,05	0,00	123.922,05	123.922,05
40400004284	54.855,38	0,00	54.855,38	45.533,71
40200004962	918.605,26	0,00	918.605,26	908.948,85

Si tratta di un residuo di vecchia formazione e per tale ragione a più alto rischio di dubbia esigibilità, per cui gli oneri documentativi e motivazionali si pongono con maggior rigore.

La Regione non ha peraltro fornito alcuna documentazione a sostegno della esistenza del credito iscritto a bilancio.

Al riguardo, la “Direzione generale Autorità di gestione Fondo europeo di sviluppo regionale” con nota prot. n. 464659, del 18.07.2018, dichiara che “... *Il residuo dell'accertamento n. 4020004962 è stato oggetto di parziale riscossione — per € 9.656,41 — nel corso del 2018. Non vi è, agli atti, documentazione che attesti la sussistenza del credito per la parte rimanente (€ 908.948,85). Il residuo dell'accertamento n. 4040004284 è stato oggetto di parziale riscossione — per € 9.321,67 — nel corso del 2018. Non vi è, agli atti, documentazione che attesti la sussistenza del credito per la parte rimanente (€ 45.533,71). Per quanto riguarda il residuo dell'accertamento n. 4060004387, non vi è, agli atti, documentazione che attesti la sussistenza del credito (€123.922,05...*”.

La Sezione, dunque, rilevava una criticità sul titolo di mantenimento del credito sul, nel 2016 e nel 2016, per l'intero valore del capitolo 1213, vale a dire € 1.097.382,69.

Come si vedrà, peraltro, la Regione – con le precisazioni di cui al § 6.2.10 e sottoparagrafi – ha riconosciuto che le criticità evidenziate in termini di carenza di titolo sono sussistenti anche sul 2015, con l'effetto di riportare la decorrenza delle criticità rilevate sul 2016, direttamente ed anticipatamente sull'esercizio 2015.

6.2.8. Titolo II - Capitolo 1276. Progetto sperimentale per l'integrazione sociale degli immigrati extracomunitari e dei lavoratori immigrati nazionali (accordo di programma del 20.12.2001 con ministero). Residui al 31.12.2015 e al 31.12.2016 €1.518.424,67.

Il capitolo è stato campionato tra i residui di maggiore importo e più risalenti sul rendiconto 2015. Il campionamento è stato effettuato sulle scritture del 2015 ed ha riguardato, nell'ambito del capitolo, i residui in Tabella 10.8.

Tabella 10.8. Fonte: dati Regione Campania- elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di Controllo Campania

N. accertamento	Esercizio	Residuo iniziale	Incassi	Residuo finale al 31.12.2016	Residuo aggiornato al 10.07.2018
4020004846	2002	60.696,27	0,00	60.696,27	60.696,27
4030005367	2003	1.457.728,40	0,00	1.457.728,40	1.457.728,40

Si tratta di un residuo di vecchia formazione e per tale ragione a più alto rischio di dubbia esigibilità, per cui gli oneri documentativi e motivazionali si pongono con maggior rigore.

La Regione non ha peraltro fornito alcuna documentazione a sostegno della esistenza del credito iscritto a bilancio.

Infatti la “Direzione generale per le politiche sociali e socio sanitarie” con nota prot. n. 446612, del 10.07.2018, afferma che “... *Il capitolo di entrata 1276, attualmente in capo alla Direzione 5005, negli esercizi finanziari 2002 e 2003, era in capo a tutt'altra Direzione, ex Area Generale di Coordinamento 17- settore Osservatorio del Mercato del Lavoro e dell'Occupazione Emigrazione- Immigrazione, titolare degli atti di accertamento ... e per i quali non si ha disponibilità di fascicolo, né evidenza certa della sussistenza del credito*”.

La Sezione, dunque, rilevava una criticità sul titolo di mantenimento del credito sul, nel 2016 e nel 2015, per l'intero valore del capitolo 1276, vale a dire € 1.518.424,67.

Come si vedrà, peraltro, la Regione – con le precisazioni di cui al § 6.2.10 e sottoparagrafi – ha riconosciuto che le criticità evidenziate in termini di carenza di titolo sono sussistenti anche sul 2015, con l'effetto di riportare la decorrenza delle criticità rilevate sul 2016, direttamente ed anticipatamente sull'esercizio 2015.

6.2.9. Titolo II. Capitolo 1418. Diritto allo studio dei cittadini extra comunitari. Programma per l'apprendimento della lingua italiana. Residui al 31.12.2015 e al 31.12.2016 €176.500,00.

Il capitolo è stato campionato tra i residui di maggiore importo e più risalenti sul rendiconto 2015. Il campionamento è stato effettuato sulle scritture del 2015 ed ha riguardato, nell'ambito del capitolo, i residui in Tabella 10.9.

Tabella 10.9. Fonte: dati Regione Campania- elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di Controllo Campania

N. accertamento	Esercizio	Residuo iniziale	Incassi	Residuo finale al 31.12.2016	Residuo aggiornato al 10.07.2018
4060004443	2006	176.500,00	0,00	176.500,00	176.500,00

Si tratta di un residuo di vecchia formazione e per tale ragione a più alto rischio di dubbia esigibilità, per cui gli oneri documentativi e motivazionali si pongono con maggior rigore.

La Regione non ha peraltro fornito alcuna documentazione a sostegno della esistenza del credito iscritto a bilancio, evidenziando una situazione critica per l'intero capitolo anche nell'esercizio successivo.

Infatti, l'esito della verifica ha restituito evidenza di insussistenza anche per i residui più giovani e recenti del 2016, segnatamente nn. 4100003463 (€117.624,00) e n. 4140000251 (€316.205,49).

Segnatamente, la Direzione generale per le politiche sociali e socio sanitarie, con nota prot. n. 446612, del 10.07.2018, ha riferito che *"... Il capitolo di entrata 1418, attualmente in capo alla Direzione 5005, nell'esercizio finanziario 2006, era in capo a tutt'altra Direzione, ex Area Generale di Coordinamento 17- settore Osservatorio del Mercato del Lavoro e dell'Occupazione Emigrazione- Immigrazione, titolare dell'accertamento di cui sopra, e per i quali non si ha disponibilità di fascicolo, né evidenza certa della sussistenza del credito..."*

La Sezione, dunque, rilevava una criticità sul titolo di mantenimento del credito sul, nel 2016 e nel 2015, per l'intero valore del capitolo 1418, vale a dire €610.329,49.

Come si vedrà, peraltro, la Regione – con le precisazioni di cui al § 6.2.10 e sottoparagrafi – ha riconosciuto che le criticità evidenziate in termini di carenza di titolo sono sussistenti anche sul 2015, con l'effetto di riportare la decorrenza delle criticità rilevate sul 2016, direttamente ed anticipatamente sull'esercizio 2015.

6.2.10. All'esito delle verifiche sui capitoli citati, La Regione ha fatto pervenire le proprie controdeduzioni.

La Regione, concordando con il metodo e con le conclusioni in merito alle criticità ha tuttavia precisato quanto segue ha tuttavia precisato quanto segue, ritenendo che invero non possano essere stralciati residui per cui:

- a) si sia registrato un incasso successivo al 31.12.2016;
- b) sussistano capienti economie vincolate a finanziamento in termini di quota applicata;

c) le criticità rilevate dalla Sezione si rilevano e concentrano già nel 2015 e pertanto l'esigenza di stralcio si può far risalire a tale data con analogo ribaltamento della medesima eliminazione di residui sul 2016.

Di seguito si riportano le conclusioni della Sezione e le correzioni di importo secondo la prospettazione della Regione.

Tabella 10.10. Prospetto sintetico dell'esito del giudizio di revisione dei capitoli esaminati, con controdeduzioni Regione. Elaborazione: Sezione regionale di controllo Campania

TITOLO	CAPITOL O	VALORE A RENDICONTO 2015	VALORE A RENDICONTO 2016	VALORE RISCONTRATO	ABBATTIMENTO 2015	Quote vincolate 2015	Incassi successivi al 31/12/2016	ABBATTIMENT O 2015 e 2016
IV	1322	6.685.320,83	6.685.320,83	0,00	6.685.320,83			6.685.320,83
II	1217	149.460,91	149.460,91	0,00	149.460,91	13.866.634,15		149.460,91
II	2742	2.737.089,22	2.737.089,22	0,00	2.737.089,22			2.737.089,22
IV	1213	1.097.382,69	1.097.382,69	0,00	1.097.382,69			1.097.382,69
II	1276	1.518.424,67	1.518.424,67	0,00	1.518.424,67			1.518.424,67
II	1418	610.329,49	610.329,49	0,00	610.329,49	550.340,49		610.329,49
IV	1260	17.532.651,95	17.532.651,95	0,00	17.532.651,95	16.206.393,59		17.532.651,95
IV	962	274.473.064,09	265.708.165,86	230.517.877,66		5.873.619,87	13.736.551,79	21.453.736,41
IV	5036	38.494.671,35	37.164.111,35	26.990.615,26			421.190,00	9.752.306,09
	TOTAL E				30.330.659,76			61.536.702,76

6.2.10.1. La Sezione concorda con le ri-quantificazioni correlate al punto a) in quanto le manifestazioni di incasso, se correttamente imputate, sono *ex sé* prova postuma inconfutabile dell'esistenza del titolo a data precedente, prova che supera le carenze documentali riscontrate.

6.2.10.2. Per altro verso, con riguarda al punto b), occorre precisare quanto segue.

La Regione afferma che per ciascun capitolo sussistono le seguenti quote vincolate “a copertura”.

Tabella 10.12. Fonte: dati Regione Campania- elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di Controllo Campania- Economie vincolate a copertura Residui attivi per trasferimenti statali

Capitolo	Stralcio al 31/12/2015- valore a bilancio	Quota vincolata al 31/12/2015	Differenza
1217	149.460,91	13.866.634,15	+ 13.717.173,24
1260	17.532.651,95	16.206.293,59	- 1.326.358,36
1418	610.329,49	550.340,49	- 59.989,00

Segnatamente, nella memoria difensiva l'ente specifica che:

*“Per i residui relativi ai capitoli sopra indicati, la Regione, dopo aver proceduto allo stralcio dei residui al 31/12/2015, procederà, in primo luogo alla riduzione della quota vincolata nei limiti del valore annotato al 31/12/2015, e, in secondo luogo (laddove la quota vincolata sia incapiente rispetto all'importo stralciato), **procederà alla ricognizione della sussistenza delle obbligazioni (sia a residuo al 31/12/2015 che eventualmente conservate a stato patrimoniale tra i residui perenti, sempre al 31/12/2015) sui correlati di spesa sopra indicati.**”* (enfasi aggiunta).

La Sezione precisa sul punto quanto segue.

Nella misura in cui tale quote vincolate riguardano “residui perenti”, quindi obbligazioni giuridiche esistenti, pur non presenti nel conto del bilancio, ma contabilizzati nello Stato Patrimoniale, la controdeduzione può essere accolta. Infatti, in quel caso, sussisterebbe un adeguato titolo per l'iscrizione in attivo.

Gli effetti sui vincoli non sono oggetto del rilievo e sono da considerarsi effetti collaterali degli atti conseguenti alla necessaria ri-verifica del titolo che la Regione è tenuta ad effettuare a valle della mancata parifica delle partite. Per cui il rilievo, in ragione di quanto dedotto, si incentra a questo punto non sulla mancanza assoluta del titolo, quanto piuttosto su un difetto di adeguato riaccertamento.

Ad ogni buon conto si precisa che la giustificazione dell'eventuale mantenimento, a valle di questo giudizio, comunque, non può essere l'applicazione

della quota, ma è necessaria e sufficiente la comprova del titolo, che dovrà essere oggetto di riaccertamento ordinario e di nuova verifica. Pertanto, salva la riedizione del riaccertamento ordinario a valle del giudizio di parifica, le stesse partite risultano allo stato non parificabili. Sarà onere della amministrazione verificare, come deduce, l'esistenza di obbligazioni giuridiche passive, per quanto non registrate dentro il conto del bilancio e corrispondenti a residui perenti.

Di conseguenza, il Collegio non parifica le partite nei termini e per le quantità esposte nella sottostante Tabella 10.13, a partire dal 2015, con analogo importo, per la continuità della rendicontazione sul rendiconto 2016:

Tabella 10.13. Fonte: elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di controllo Campania- Ricalcolo partite non parificabili per trasferimenti statali ad esito del contraddittorio.

TITOLO	CAPITOLO OGGETTO DI CAMPIONAMENTO	ABBATTIMENTO PROSPETTATO DALLA SEZIONE	Controdeduzioni Regione - Incassi successivi al 31/12/2016	ABBATTIMENTO ri-quantificato su entrambi i rendiconti (2015 e 2016)
IV	1322	6.685.320,83		6.685.320,83
II	1217	149.460,91		149.460,91
II	2742	2.737.089,22		2.737.089,22
IV	1213	1.097.382,69		1.097.382,69
II	1276	1.518.424,67		1.518.424,67
II	1418	610.329,49		610.329,49
IV	1260	17.532.651,95		17.532.651,95
IV	962	35.190.288,20	13.736.551,79	21.453.736,41
IV	5036	10.173.496,09	421.190,00	9.752.306,09
Totale		75.694.444,05	14.157.741,79	61.536.702,26

6.3. I residui della gestione in conto terzi. Le partite in conto terzi costituiscono poste contabili per cui sussiste un peculiare “privilegio contabile”: si tratta di partite per cui, per “presunzione legislativa”, sussiste il pareggio contabile; infatti, il decreto armonizzazione definisce tali poste come quelle in relazione alle quali sussiste una necessità contabile «di garantire e verificare l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti [...] attraverso l'accertamento di entrate cui deve corrispondere, necessariamente, l'impegno di spese correlate (e viceversa)» (D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2 § 7.2).

L'equilibrio di bilancio, infatti, è garantito a monte dalla natura dell'operazione economica sottostante, la quale è svolta per conto di altro soggetto senza alcuna

discrezionalità dell'ente. Quest'ultimo agisce come braccio operativo di tale soggetto il quale fornisce i fondi per l'espletamento dell'operazione di cui si tratta, la quale risulta perciò finanziariamente neutra.

Ai sensi del punto 7.1. del principio contabile 4/2, allegato al D.lgs. n. 118/2011, «*I servizi per conto di terzi e le partite di giro comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità ed autonomia decisionale da parte dell'ente*». Detto questo, per “autonomia decisionale” si intende il mero “concorso”, da parte dell'ente, all'individuazione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione:

- a) ammontare,
- b) tempi,
- c) destinatari della spesa.

Ciò spiega, secondo il Legislatore, perché «*non hanno natura di "Servizi per conto di terzi" e, di conseguenza, devono essere contabilizzate negli altri titoli del bilancio:*

- le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate, quali le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia, ecc.;

- le operazioni svolte per conto di un altro soggetto (anche non avente personalità giuridica, comprese le articolazioni organizzative dell'ente stesso) che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni;

- i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti;

- le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio. Nel caso di accertamento e/o riscossione di entrate per le quali, in bilancio, non è prevista l'apposita "tipologia di entrata" si rinvia a quanto previsto al punto 3.4.»

Uniche eccezioni (cfr. punto 7.1, allegato 4/2) sono “*le transazioni riguardanti i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso l'ente, la cassa economale, le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle regioni per il finanziamento della sanità ed i relativi rimborsi*”.

Per chiarezza, si soggiunge che “Conto terzi” in senso stretto e “partite di giro”, pur avendo lo stesso trattamento contabile e la medesima causa (assenza di

discrezionalità), si differenziano per essere le prime operazioni di origine esterna, le seconde, di origine interna all'organizzazione dell'ente.

A causa di tale assenza di discrezionalità (e per le eccezioni, per il grado di certezza presunta e per la transitorietà delle poste) le partite “in conto terzi/partite di giro” possono e devono essere considerate automaticamente coperte e, in base ai nuovi principi contabili applicati, le poste correlate nel bilancio di previsione non hanno carattere autorizzatorio (D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2 § 7.1).

È evidente che questo “privilegio” contabile può essere accordato solo a causa della natura della “transazione elementare” e deve essere oggetto di particolare attenzione da parte dell'ente medesimo, dell'organo di revisione, ed in ultima istanza da parte della Corte dei conti.

6.3.1. Tutto ciò premesso, le seguenti tabelle riportano gli esiti delle contabilità speciali, in relazione agli anni oggetto di indagine, per quel che concerne la gestione di competenza, in base alla quale le entrate (Titolo IX armonizzato) devono pareggiare con le spese (Titolo VII armonizzato).

Dai dati fatti pervenire, si registra un perfetto allineamento tra gli accertamenti e gli impegni per ciascuno anno oggetto di parifica.

Tabella 11. Fonte: Relazione sulla gestione della Regione Campania esercizio 2015

Titolo 9 - Entrate per conto di terzi e partite di giro		Titolo 7 - Spese per conto terzi e partite di giro	
PREVISIONI FINALI	ACCERTAMENTI	COMPETENZA ASSESTATA	IMPEGNI
6.069.912.000,00	4.773.772.783,66	6.069.912.000,00	4.773.772.783,67

Tabella 11.1 Fonte: Relazione sulla gestione della Regione Campania esercizio 2016

Tabelle 11.1. Titolo 9 - Entrate per conto di terzi e partite di giro		Titolo 7 - Spese per conto terzi e partite di giro	
PREVISIONI FINALI	ACCERTAMENTI	COMPETENZA ASSESTATA	IMPEGNI
5.864.464.030,42	2.576.261.143,83	5.864.464.030,42	2.576.261.143,83

In sede di accesso è stato chiesto all'amministrazione regionale di fornire un elenco dei residui attivi relativi alle partite in c/terzi al netto delle mere partite di giro in relazione agli anni oggetto di parifica.

L'esclusione delle partite di giro dall'indagine effettuata dagli uffici è stata effettuata su una presunzione di “minore rischio pratico di indebita classificazione” di transazioni elementari entro tale categoria, essendo le partite di giro facilmente identificabili come tali anche in base alla mera denominazione del capitolo.

In data 11 luglio 2018 l'Amministrazione regionale ha fornito tale elenco come da tabelle riportate.

Tabella 12. Fonte: dati forniti dalla Regione Campania -Residui attivi al 31/12/2015 relativi ai servizi c/terzi

Entrata	Tit	Descrizione	Spesa	Tit	Descrizione	Residui Entrata	Residui Spesa 2015
7003	9	depositi cauzionali - demanio	9203	7	depositi cauzionali - demanio	0,00	8.297,32
7004	9	depositi cauzionali.	9204	7	depositi cauzionali.	285.354,60	637.714,86
7005	9	depositi cauzionali - patrimonio	9705	7	depositi cauzionali - patrimonio.	0,00	15.813,38
7008	9	altre entrate per conto terzi	9208	7	altre uscite per conto di terzi	35.556.448,67	647.049,90
7016	9	recupero di somme erogate al personale in quiescenza a titolo di acconto sul trattamento previdenziale di cui all'art. 4 della l.r. 19.1.74, n. 7	9216	7	anticipazione di somme erogate per conto del ministero del tesoro - istituti di previdenza - al personale dipendente in quiescenza a titolo di acconti sul trattamento previdenziale ex art.4 della l.r. 19.1.74, n.7 e successive modifiche ed integrazioni	22.289,70	
7020	9	accantonamento indennita' di fine rapporto di lavoro a tempo indeterminato spettante agli operai idraulico-forestali impiegati in lavori condotti in amministrazione diretta dagli ispettorati ripartimentali delle foreste e dagli enti delegati .	9218	7	pagamento di indennita' di fine rapporto di lavoro a tempo indeterminato spettante agli operai idraulico forestali impiegati in lavori condotti in amministrazione diretta dai servizi territoriali provinciali e degli enti delegati	3,95	1.654.154,03
7032	9	proventi rimborso spese per parcelle collaudatori statici ai sensi l.r. 9/83.	9228	7	liquidazione parcelle collaudatori ai sensi della l.r. 7.1.83, n. 9	1.446.389,98	1.064,03
7128	9	credito da utilizzare in compensazione per ritenute fiscali versate in eccesso agli uffici periferici.	9328	7	restituzione agli uffici periferici di ritenute fiscali versate in eccesso.	0,00	1.124,70
7196	9	depositi cauzionali	9296	7	restituzione depositi cauzionali	0,00	45.118,91

Fonte: dati forniti dalla Regione Campania

Tabella 12.1. - Residui attivi al 31/12/2016 relativi a servizi c/terzi

Entrata	Rt	Descrizione	Spesa	nt	Descrizione	Residui entrata 2016	Residui Spesa
107003	9	depositi cauzionali - demanio	009203	7	depositi cauzionali - demanio	0,00	14.326,82
E07004	9	depositi cauzionali.	U09204	7	depositi cauzionalu.	282.141,20	620.429,27
E07005	9	depositi cauzionali - patrimonio	U09205	7	depositi cauzionali • patrimonio.	720,50	16.424,28
E07008	9	altre entrate per conto terzi	U09200	7	altre uscite per conto di terzi	4.143.333,94	0,00
E07020	9	accantonamento indennita' di fine rapporto di lavoro a tempo indeterminato spettante agli operai idraulico-forestali impiegati in lavori condotti in amministrazione diretta dagli ispettorati ripartimentali delle foreste e dagli enti delegati.	U09218	7	pagamento di indennita' di fine rapporto di lavoro a tempo indeterminato spettante agli operai idraulico forestali impiegati in lavori condotti in amministrazione diretta dai servizi territoriali provinciali e degli enti delegati	3,95	1.016.956,73
107026	9	entrate per conto terzi per l'imposta di registro e l'imposta di bollo per la registrazione dei contratti stipulati dall'ufficiale rogante della giunta regionale.	U09227	7	spesa per conto terzi per [imposta di registro e [imposta di bollo per la registrazione dei contratti stipulati dall'ufficiale rogante della giunta regionale.	0,00	490,00
E07032	9	proventi rimborso spese per parcelle collaudatori statici ai sensi	U09228	7	liquidazione parcelle collaudatori al sensi della l.r. 7.1.03, n.9	1.197.450,29	1.064,03
E07196	9	depositi cauzionali	U09296	7	restituzione depositi cauzionali	39.998,40	348.985,80
E07128	9	credito da utilizzare in compensazione per ritenute fiscali versate in eccesso agli uffici periferici.	019328	7	restituzione agli uffici periferici di ritenute fiscali versate in eccesso.	0,00	1.124,70

La Sezione ha verificato la documentazione a corredo dei singoli importi iscritti nei rispettivi capitoli, in entrata e uscita collegati, nonché ha analizzato la delibera e i decreti delle singole direzioni sul riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi al 31/12/2015 e al 31/12/2016.

Premesso, e ricordato che, in estrema sintesi:

- la *ratio* del privilegio contabile del pareggio automatico a previsione (D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2 § 7.2) è la natura dell'operazione sottostante. I servizi "in conto

terzi”, infatti, sono caratterizzati, per l’ente, da un’assenza di discrezionalità sulla “transazione elementare” (circostanza a cui si aggiunge l’assenza di rischio/neutralità finanziaria per le partite di giro “interne”, mentre per le eccezioni di legge, nonostante un margine di discrezionalità che espone a rischio il patrimonio dell’ente, il Legislatore ammette tale contabilizzazione per la certezza/transitorietà delle correlate operazioni). Si può affermare che la contabilizzazione, in tale settore del bilancio, fa sì che la partita appaia come un “incidente” di gestione, destinato a scomparire velocemente senza ripercussione sul patrimonio dell’ente, il quale agisce tendenzialmente come mero soggetto interposto, a fronte di decisioni e coperture da altri assunte e provviste;

- le partite in conto terzi, in ogni caso, nonostante la presunzione di pareggio iniziale, in concreto, in fase di gestione, vanno accertate, impegnate (All. 4/2, D.lgs. n. 118/2011, punto 3) e riaccertate (All. 4/2, D.lgs. n. 118/2011, punto 9.1) secondo criteri di leggi comuni alle altre partite. Per cui, nella fase di nascita e sviluppo dell’obbligazione pecuniaria, è onere essenziale dell’ente verificare e documentare la sussistenza del credito e del debito e riaccertare annualmente il titolo e l’esigibilità delle poste secondo l’archetipo di legge;
- il principio di prudenza (Allegato 1 D.lgs. n. 118/2011, punto 9), come già evidenziato nel § 6, declinato in sede di riaccertamento dei residui e nella sua disciplina nei principi contabili applicati in materia (All. 4/2, D.lgs. n. 118/2011, punto 9.1), comporta che , a) per i crediti (residui attivi) , che *«Il riconoscimento formale dell’assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l’analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione, rimanendo fermo l’obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie»*); b) per i debiti (residui passivi), per contro, è il loro stralcio che deve essere motivato, mediante la prova della insussistenza del titolo. In tal senso non può bastare la mera affermazione che il debito è diventato “dubbio” o addirittura manchi la documentazione originaria della sua insussistenza, ciò in ragione del fatto che una volta impegnato, un debito si presume esistente;
- in caso di non corrispondenza con l’archetipo delle “partite in conto terzi” di cui al punto 7 dell’allegato 4.2 del D.lgs 118/2011, la partita non è parificabile non solo

perché, a valle della verifica del controllo del Magistrato contabile, il diverso sbilancio tra crediti e debiti in conto terzi emerso può avere incidenza sul risultato di amministrazione (specie per crediti presuntivamente stanziati in entrata a previsione, poi accertati e riaccertati senza adeguate verifiche) ma ancor di più per l'effetto elusivo che la non corretta registrazione in tale settore del bilancio può avere su importanti saldi, in primo luogo sul saldo di finanza pubblica. È noto, infatti, che le partite in conto terzi non concorrono alla definizione di quest'ultimo saldo, sottraendo componenti che migliorano, ma molto più spesso ne peggiorano il calcolo: si pensi, ad esempio, a partite di spesa imputate al Titolo VII che potrebbero aggravare la componente passiva del richiamato saldo.

6.3.2. Tanto premesso, all'esito dei primi controlli istruttori, gli Uffici hanno rilevato le seguenti criticità, poi controdedotte nei termini che si riportano in seguito, da parte della Regione:

- a) per quel che concerne il credito di cui al **capitolo di entrata 7004** (sul 2015, € 285.354,60), titolo IX “depositi cauzionali”, dalla lettura del Decr. Dirigenziale n. 70, del 09.10.2017, “*Rendiconto della gestione esercizio 2015. Riaccertamento ordinario ai sensi dell'art. 3, comma 4, del D.Lgs 118/2011 dei residui attivi e passivi esistenti al 31/12/2015 sui capitoli di partite di giro*”, fatto proprio dalla DGR n. 139, del 05/04/2016, emerge che l'importo non è suffragato da un titolo idoneo al mantenimento in bilancio. Infatti, l'Ente, in sede di riaccertamento ordinario 2015, dichiara che tale importo è oggetto di “verifiche istruttorie in corso”, evidenziando una contraddittorietà tra la motivazione e la decisione di mantenimento, che deve basarsi sul carattere non dubbio della partita, che invece emerge, proprio dagli accertamenti ancora “in corso”.

Ed infatti, successivamente, con Decr. Dirigenziale n. 7, del 13.02.2018, avente ad oggetto il riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi al 31.12.2016, la Regione provvedeva a cancellare una parte dei residui relativi al capitolo 7004 per insussistenza e, per la restante parte (€282.141,20), adoperava, quale motivazione per il mantenimento in bilancio, la locuzione “*sussiste il titolo di credito vedi decreto dirigenziale n. 178 del 14/12/2017 DG 5015*”. Gli Uffici hanno richiesto il decreto richiamato e la documentazione sottostante, ma tale decreto, purtroppo, si limita a prendere atto dell'istruttoria compiuta senza nessuna documentazione a supporto del credito.

A seguito della documentazione fornita in sede di contraddittorio, contrariamente alle iniziali prospettazioni della Sezione, non risultano per contro effettuate cancellazioni sul capitolo dei correlati **residui passivi (capitolo 9204)**;

b) per quel che concerne il **capitolo di entrata 7008**, titolo IX “Altre entrate per conto terzi” (€35.556.448,67 nel 2015) e correlato **capitolo di spesa, 9208, titolo VII** (€ 647.049,90 nel 2015), si evidenzia quanto segue:

- in via preliminare, le partite in questione non sono correttamente inquadrabili tra le quelle “in conto terzi” sulla base dell’archetipo normativo sopra esposto. Si tratta di partite stipendiali relative al personale comandato o competenze al personale dipendente (per cui non si agisce “in conto terzi”, ma con responsabilità ed esposizione diretta del proprio patrimonio, salvo i rimborsi di legge) oppure sistemazione per incassi partite di giro (per cui sussiste il divieto di imputazione provvisoria tra le ridette poste ai sensi dell’art. 7 del D.lgs. n. 118/2011);
- la gran parte delle partite di credito afferisce ad esercizi molto risalenti nel tempo in relazione ai quali, è presumibile, che siano decorsi i termini di prescrizione. In ogni caso, l’importo totale del credito (€35.556.448,67) non può essere mantenuto atteso che al 31.12.2015 il fascicolo e il decreto di riaccertamento non forniscono elementi adeguati, poiché la motivazione di mantenimento è in palese contraddizione con la documentazione (riconosciuta insufficiente dallo stesso Ente che dichiara “*sono in corso le verifiche istruttorie per la sussistenza del credito*”) e con i presupposti di legge per il mantenimento della partita;
- per le partite di spesa, per quanto nel riaccertamento del capitolo 9208 (€ 647.049,90) si afferma che è “*Non sono stati rilevati titoli sufficienti a dimostrare la sussistenza del credito*”. In sede di contraddittorio orale, la Regione ha evidenziato che pur nell’inadeguatezza della formula verbale (per il principio di prudenza si deve provare non l’esistenza, ma l’insussistenza di un debito che si presume esistente e non è sufficiente il dubbio per lo stralcio) la Sezione prende atto della cancellazione;
- Nell’esercizio 2016, all’esito dell’operazione di riaccertamento, la Regione Campania, ha ridotto i residui attivi di che trattasi, iscrivendo in bilancio, in relazione al capitolo di entrata 7008, un importo pari ad €4.143.333,94. Orbene, rispetto tale importo, l’Ente dichiara che “*sussiste il titolo di credito*”, sebbene ciò avvenga in assenza, nel fascicolo, di alcuna documentazione a supporto;

- a seguito della documentazione fornita in sede di contraddittorio, contrariamente alle iniziali prospettazioni della Sezione, non risultano per contro effettuate cancellazioni sul capitolo dei correlati **residui passivi (capitolo di spesa 9208)**;
- c) per quel che concerne il **capitolo di entrata 7016**, titolo IX “Recupero di somme erogate al personale in quiescenza a titolo di acconto sul trattamento previdenziale di cui all’art. 4 della L.R. 7 del 1974” (euro 22.289,70) e del **correlato capitolo di spesa, 9216**, titolo VII, “anticipazione somme erogate al personale in quiescenza a titolo di acconto sul trattamento previdenziale di cui all’art. 4 della L.R. 7 del 1974 e successive modiche ed integrazioni” (che assume valore 0), si evidenzia quanto segue:
- in via preliminare, le partite in questione non sono correttamente inquadrabili tra le quelle “in conto terzi” sulla base dell’archetipo normativo sopra esposto: trattasi di spesa a tutta evidenza discrezionale, che si riferisce al patrimonio dell’ente e per cui è direttamente responsabile, spesa che è sorta quindi per spesa per il personale, senza verificare, in sede previsionale, la copertura;
 - con riferimento al rendiconto 2015, l’analisi del fascicolo, ha evidenziato l’assenza di documentazione e motivazione inadeguata per il mantenimento del credito: l’importo di € 22.289,70 avrebbe dovuto essere completamente abbattuto al 31.12.2015, in quanto il riaccertamento appare apodittico e non supportato da idonee motivazioni. Infatti l’ente in relazione a tali entrate si limita a dichiarare che “sono in corso ulteriori verifiche istruttorie per la sussistenza del credito”. Nel 2016 il credito, infatti, è stato stralciato, per insussistenza, all’esito dell’operazione di riaccertamento ordinario;
 - nessun rilievo per quanto concerne i fascicoli dei residui passivi analizzati;
- d) per quel che concerne i **capitoli di entrata 7020**, titolo IX “Accantonamento indennità di fine rapporto di lavoro a tempo indeterminato spettante agli operai idraulici e forestali impiegati in lavori condotti in amministrazione diretta dagli ispettorati dipartimentali delle foreste e enti delegati” e del correlato **capitolo di spesa, 9218**, titolo VII, “Anticipazione indennità di fine rapporto di lavoro a tempo indeterminato spettante agli operai idraulici e forestali impiegati in lavori condotti in amministrazione dai servizi territoriali provinciali e degli enti delegati”, si rileva la seguente situazione:
- in via preliminare, le partite in questione non sono correttamente inquadrabili tra le quelle “in conto terzi” sulla base dell’archetipo normativo sopra esposto: trattasi di

spesa a tutta evidenza discrezionale, che si riferisce al patrimonio dell'ente e alla sua responsabilità, sorta per spesa per il personale, senza verificarne, in sede previsionale, la copertura;

- con riferimento al rendiconto 2015, l'analisi del fascicolo e dei dati a consuntivo dei due capitoli mostrava inizialmente i seguenti importi: in entrata € 3,95, in spesa €1.654.154,03. I due capitoli sono sostanzialmente rimasti invariati in sede di sede di rendicontazione 2016, con una lieve diminuzione delle spese (passate a €1.016.956.73)

L'analisi del decreto di riaccertamento e dei fascicoli a supporto dei dati dei due rendiconti, peraltro, evidenzia le seguenti criticità:

- o mancano elementi in grado di giustificare la allocazione della spesa in conto terzi, *ictu oculi* non coincidente con l'archetipo normativo;
 - o la motivazione per il mantenimento del credito è assente;
 - o per la spesa, la variazione in diminuzione del residuo passivo nel 2016 non appare corredata da alcuna documentazione e giustificazione. La Regione, in sede controdeduttiva, ha peraltro sostenuto che al di là della formulazione verbale utilizzata nel fascicolo ("*Non sono stati rilevati titoli sufficienti a dimostrare la sussistenza del eredità*") in cui si dice, in positivo, che non sono stati rinvenuti segni dell'esistenza del credito, all'esito dei controlli effettuati sulla base dell'esposta presunzione di esistenza del debito, ritiene che il debito non sia esistente. La Sezione prende atto e ritiene superata la criticità atteso che la Regione afferma di avere effettuato, sotto la propria responsabilità, il più oneroso test di controllo, in coerenza con i principi contabili;
- e) per quel che concerne il **capitolo di entrata 7032**, Titolo IX "proventi rimborso spese per parcelle collaudatori statici ai sensi della L.r. n. 9 del 1983" e del correlato **capitolo di spesa, 9228**, Titolo VII," liquidazione parcelle collaudatori statici ai sensi della l.r. 9 del 1983" si evidenzia la seguente situazione:
- in via preliminare, le partite in questione non sono correttamente inquadrabili tra le quelle "in conto terzi" sulla base dell'archetipo normativo sopra esposto: trattasi di spesa a tutta evidenza discrezionale, che si riferisce al patrimonio dell'ente e alla sua responsabilità, ed è sorta quindi per l'erogazione di proventi per prestazioni professionali, senza verificarne, in sede previsionale, la copertura;

- con riferimento al rendiconto 2015, l'analisi dei due capitoli correlati mostrava i seguenti importi: in entrata €1.446.389,98, in spesa €1.064,03. Con riferimento al rendiconto 2016 si registra una diminuzione dei residui attivi (€ 1.197.450,29), nell'invarianza del residuo passivo finale (€1.064,03).

Orbene, per entrambi gli esercizi manca il decreto di riaccertamento, né il fascicolo esaminato contiene elementi documentali in ordine al titolo giustificativo ed alle ragioni del mantenimento dei residui attivi.

Ciò assume vieppiù rilevanza considerando che gran parte delle partite iscritte, in entrata, nel capitolo 7032 sono vetusti e risalenti ad esercizi precedenti.

Per altro verso, a seguito della documentazione fornita in sede di contraddittorio, contrariamente alle iniziali prospettazioni della Sezione, non risultano effettuate cancellazioni sul capitolo dei correlati **residui passivi (capitolo di spesa 9228)**.

- f) per quel che concerne il **capitolo di entrata 7128**, titolo IX “credito da utilizzare in compensazione per ritenute fiscali versate in eccesso agli uffici periferici” e del correlato **capitolo di spesa, 9328**, titolo VII, “restituzione agli uffici periferici di ritenute fiscali versate in eccesso,” gli uffici, all'esito dell'analisi dei fascicoli, hanno rilavato la seguente situazione: con riferimento al rendiconto 2015, l'analisi dei due capitoli correlati mostrava i seguenti importi: €0,00 in entrata euro 0; € 1.124,70 in spesa. Con riferimento al rendiconto 2016, il monte dei residui finali mostra importi invariati.

Orbene, per entrambi gli esercizi la partita non appare conforme all'archetipo delle partite in conto terzi, trattandosi di entrate fiscali proprie.

6.3.3. La Sezione, al termine del contraddittorio rilevava le seguenti criticità:

- al 31.12.2015 con riferimento ai servizi c/terzi i capitoli di entrata per un importo di (Tabella 13), non risultavano corrispondenti i canoni del riaccertamento i seguenti capitoli e importi:

Tabella 13. Fonte: dati Regione Campania- Elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di controllo Campania

Capitolo di Entrata	Residui al 31/12/2015
7004	285.354,60
7008	35.556.448,67
7016	22.289,70
7020	3,95
7032	1.446.389,98
7128	0,00
Totale	37.310.486,90

- per quel che concerne invece l'esame al 31.12.2016 (Tabella 13.1), non risultavano corrispondenti i canoni del riaccertamento i seguenti capitoli ed importi:

Tabella 13.1. Fonte: dati Regione Campania- Elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di controllo Campania

Capitolo di Entrata	Residui al 31/12/2016
7004	282.141,20
7008	4.143.333,94
7020	3,95
7032	1.197.450,29
7128	0,00
Totale	5.622,929,38

6.3.4. La Regione peraltro su tale iniziale conclusione istruttoria ha fornito argomentazioni che appresso si riassumono.

In primo luogo, rispetto ai valori di cui in Tabella 13 nel corso del 2016 si sono avuti incassi sui residui oggetto di rilievo per € 20.590.616,04. Come già sopra evidenziato, questo costituisce prova certa di esistenza del titolo, anche in caso di carenze documentali, fermo restando l'erronea collocazione, a suo tempo, della posta, in conto terzi.

In secondo luogo, cogliendo gli ammonimenti della Sezione nell'ambito del precedente giudizio di parifica, nel successivo rendiconto 2016 si sono operate cancellazioni per complessivi €11.096.941,48.

Di seguito la tabella riepilogativa:

Tabella 13.2. Fonte: dati Regione Campania- Elaborazione Corte dei conti Sezione Regionale di controllo Campania

Cap.	Residui Finali al 31/12/2015	Riscossioni 2016	Economie 2016	Residui Finali al 31/12/2016
7004	285.354,60	0,00	-3.213,40	282.141,20
7008	35.556.448,67	20.590.616,04	-10.822.498,69	4.143.333,94
7016	22.289,70	0,00	-22.289,70	0,00
7020	3,95	0,00	0,00	3,95
7032	1.446.389,98	0,00	-248.939,69	1.197.450,29
Totali	37.310.486,90	20.590.616,04	-11.096.941,48	5.622.929,38

6.3.5. Tutto ciò premesso e considerato, il Collegio, prendendo atto

- della successiva estinzione delle partite, per effetto degli intervenuti incassi su parte degli importi contestati (ferma restando l'illegittimità della originaria collocazione),
- della meritoria opera di bonifica del c.d. "conto terzi", attuata nel corso del 2017 con impatto sul rendiconto 2016,

ritiene sia necessario e sufficiente non parificare e conseguentemente procedere allo stralcio del solo importo di €5.622.929,38 limitatamente al rendiconto 2016.

7. Debiti fuori bilancio tra certificazione del patto di stabilità 2015 e del saldo di finanza pubblica 2016. Corretta quantificazione del Fondo rischi. L'analisi della documentazione analizzata ha compreso la disamina dei debiti fuori bilancio approvati dal 2015 sino alla data corrente.

L'indagine scaturisce da una serie di segnalazioni da parte del Collegio dei revisori il quale rilevava critici ritardi nella procedura nella relazione al rendiconto 2015; all'uopo l'organo di revisione invitava l'ente a « [...] *dedicare una particolare attenzione al fenomeno dei debiti fuori bilancio, individuando con tempestività, responsabilità ed omissioni, sussistendo obbligo di denuncia del danno erariale e allo scopo di evitare la prescrizione provvedere alla costituzione in mora dei responsabili ai sensi degli articoli 1219 e 2943 del codice civile [...]*». In quest'ottica, dichiarava che «[...] *Il Collegio, in merito al contenzioso civile e amministrativo in atto in cui la Regione è parte, raccomanda di procedere ad una verifica analitica per valutare i rischi di passività potenziali sia per le spese legali sia per le eventuali soccombenze. I risultati di tale indagine dovranno essere utilizzati per valutare l'impatto dell'esito di tale contenzioso sulla spesa corrente dei futuri esercizi e, quindi, sulla politica di bilancio che dovrà essere adottata per fronteggiarlo. A tale scopo, invita l'ente ad adeguare l'apposito fondo rischi, tenuto conto che vi sono residui passivi correlati a liti di anni molto remoti [...]*».

Analoghe considerazioni sono contenute nel parere dell'Organo di revisione sul rendiconto 2016, peraltro rilasciato e pervenuto questa Sezione via PEC solo in data 3 agosto 2018.

Con nota prot. n. 3675, del 27.06.2018, il Magistrato istruttore chiedeva alla Regione di far pervenire i file, in formato excel, contenenti i dati relativi ai debiti fuori bilancio per le annualità 2015 – 2016 – 2017 – 2018.

La Regione faceva pervenire n. 2 note, la prima, prot. n° 421655, del 29.06.2018, la seconda prot. n° 425424, del 02.07.2018, con le quali ottemperava alla richiesta formulata in sede istruttoria.

Dall'analisi della documentazione fatta pervenire, veniva rilevato che, in relazione alle annualità 2015 e 2016, l'ente aveva proceduto con notevole ritardo al riconoscimento dei debiti fuori bilancio, tutti afferenti a sentenze esecutive.

L'indagine si è quindi concentrata esclusivamente sui riconoscimenti collegati a provvedimenti giurisdizionali.

Invero, dai *file* fatti pervenire dalla Regione, sono stati estrapolati, per ciascuna delle annualità oggetto di esame, i debiti fuori bilancio con "relata di notifica" di competenza degli anni 2015 e 2016, ma che sono stati riconosciuti nel 2016, 2017, 2018.

7.1. Il riscontro ha evidenziato che tutti i debiti fuori bilancio, oggetto di indagine, oltre a derivare da provvedimento giurisdizionale esecutivo, avevano tutti natura corrente. È emersa quindi la seguente situazione:

- per effetto del ritardo nella regolarizzazione dei debiti fuori bilancio, di competenza del 2015, nel rendiconto 2015 non sono stati registrati debiti fuori bilancio (poi e riconosciuti negli anni 2016, 2017 e 2018) per € **6.244.394,28**. (Tabella n. 14);
- per la medesima anomalia, nel 2016, non sono stati registrati debiti di competenza, (poi riconosciuti nel 2017) e nel 2018, per € **2.794.756,05** (Tabella n. 15).

Tabella 14. Elenco dfb riconosciuti in ritardo rispetto alla data di "certezza" giuridica (2015). Fonte: dati Regione Campania

anno di riconoscimento	NUMERO DELLA DELIBERA	IMPORTO TOTALE DA RICONOSCERE	RELATA NOTIFICA DI SENTENZA	D.G. PROPONENTE	CREDITORE
2016	115	€ 19.758,72	16/03/2015	55-14-04/55-13	Di Muccio Marianna
2016	115	€ 19.758,73	16/03/2015	55-14-04/55-13	Giammarelli Rosa
2016	115	€ 20.706,99	27/07/2015	55-14-04/55-13	Esposito Ciro + Avv.Iossa
2016	115	€ 24.351,77	14/12/2015	55-14-04/55-13	Tolentino Paolo + AvvTurra' -Avv.Vallifuoco
2016	115	€ 9.876,82	22/06/2015	55-14-04/55-13	Catapane Alessandro + Avv. Monaco
2016	115	€ 31.775,30	25/06/2015	55-14-04/55-13	Raiola Salvatore + Avv. Marrone
2016	115	€ 12.992,62	26/05/2015	55-14-04/55-13	Ferrante + Migliaccio + AVV. Monetti
2016	115	€ 3.647,80	05/05/2015	55-14-04/55-13	Avv.Varriale
2016	115	€ 53.084,42	31/03/2015	55-14-04/55-13	Grimaldi + Avv. Marrone

anno di riconoscimento	NUMERO DELLA DELIBERA	IMPORTO TOTALE DA RICONOSCERE	RELATA NOTIFICA DI SENTENZA	D.G. PROPONENTE	CREDITORE
2016	115	€ 37.256,22	02/11/2015	55-14-04/55-13	Russo
2016	115	€ 3.806,40	15/06/2015	55-14-04/55-13	Ausiello
2016	320	€ 2.342,50	20/04/2015 data dep sentenza	53-08-10/55-13	Passero
2016	489	€ 238.496,61	04/11/2015	52/5/2-55/13	Amministrazione Comunale Anacapri
2016	531	€ 1.773,08	19/06/2015	55/14/4-55/13	Zampella Umberto Cesare
2016	531	€ 983,32	19/06/2015	55/14/4-55/13	Avv.Monaco Pasquale Lucio
2016	531	€ 12.060,84	21/10/2015	55/14/4-55/13	Amato Gennaro
2016	531	€ 16.675,59	21/10/2015	55/14/4-55/13	D'Amore Antonio
2016	531	€ 8.091,69	21/10/2015	55/14/4-55/13	Filosa Emanuela
2016	531	€ 12.103,69	21/10/2015	55/14/4-55/13	Gallo Sebastiano
2016	531	€ 12.201,23	21/10/2015	55/14/4-55/13	Grande Giuseppe
2016	531	€ 13.107,27	21/10/2015	55/14/4-55/13	Miglio Pasquale
2016	531	€ 11.559,05	21/10/2015	55/14/4-55/13	Pontoriero Pasquale
2016	531	€ 13.127,71	21/10/2015	55/14/4-55/13	Pucino Ersilia
2016	531	€ 12.661,52	21/10/2015	55/14/4-55/13	Rippa Ciro
2016	531	€ 8.108,18	21/10/2015	55/14/4-55/13	Tessito Augusto
2016	531	€ 14.353,91	21/10/2015	55/14/4-55/13	Tutino Giuditta
2016	531	€ 3.793,71	21/10/2015	55/14/4-55/13	Avv.ti Turra'-Vallifuoco
2016	531	€ 2.815,80	02/12/2015	55/14/4-55/13	Papale Francesco
2016	531	€ 2.188,68	02/12/2015	55/14/4-55/13	Avv.Monaco Pasquale Lucio
2016	531	€ 3.418,20	02/12/2015	55/14/4-55/13	Gimmelli Marinella
2016	531	€ 313,31	02/12/2015	55/14/4-55/13	Macarone Palmieri Angela
2016	531	€ 6.701,30	02/12/2015	55/14/4-55/13	Coletta Maria Teresa
2016	531	€ 2.486,64	02/12/2015	55/14/4-55/13	Salzano Federico
2016	531	€ 2.891,92	02/12/2015	55/14/4-55/13	Lorenzo Elvira
2016	531	€ 6.175,30	02/12/2015	55/14/4-55/13	Barretta Enrico
2016	531	€ 6.711,01	02/12/2015	55/14/4-55/13	De Blasio Antonio
2016	531	€ 313,31	02/12/2015	55/14/4-55/13	Giordano Salvatore
2016	531	€ 2.151,22	02/12/2015	55/14/4-55/13	Marotti Giuliana
2016	531	€ 313,31	02/12/2015	55/14/4-55/13	Volpe Rosario
2016	531	€ 3.248,24	02/12/2015	55/14/4-55/13	Avv Turra'-Vallifuoco
2016	531	€ 40.959,96	02/12/2015	55/14/4-55/13	Santangelo Sergio
2016	531	€ 17.034,30	02/12/2015	55/14/4-55/13	Tranchino Alfredo
2016	531	€ 47.874,19	02/12/2015	55/14/4-55/13	Tolentino Paolo
2016	531	€ 6.069,94	02/12/2015	55/14/4-55/13	Avv Marrone Massimo cto Santangelo+altri

anno di riconoscimento	NUMERO DELLA DELIBERA	IMPORTO TOTALE DA RICONOSCERE	RELATA NOTIFICA DI SENTENZA	D.G. PROPONENTE	CREDITORE
2016	531	€ 88,05	04/03/2015	55/14/4-55/13	Agrippa Nicola
2016	531	€ 61,18	04/03/2015	55/14/4-55/13	Malfi Gian Roberto
2016	531	€ 107,00	04/03/2015	55/14/4-55/13	Salvato Antonio
2016	531	€ 108,35	04/03/2015	55/14/4-55/13	Di Fraia Caterina
2016	531	€ 214,36	04/03/2015	55/14/4-55/13	Daniele Angela
2016	531	€ 68,90	04/03/2015	55/14/4-55/13	Formicola Carlo
2016	531	€ 68,92	04/03/2015	55/14/4-55/13	Stavolo Antonio
2016	531	€ 68,20	04/03/2015	55/14/4-55/13	Bergantino Giacomo
2016	531	€ 114,90	04/03/2015	55/14/4-55/13	Picascia Vincenzo
2016	531	€ 108,31	04/03/2015	55/14/4-55/13	Barone Speranza
2016	531	€ 1.823,90	04/03/2015	55/14/4-55/13	Avv.ti Turra'-Vallifuoco cto Agrippa + altri
2016	531	€ 71.128,03	13/11/2015	55/14/4-55/13	Torda Stefano
2016	634	€ 10.557,97	18/03/2015	51/1/2-55/13	Comune di Reino /avv Capocefalo Spartico
2016	634	€ 2.553,20	01/10/2015	51/1/2-55/13	ARES sas di Esposito Emiliano
2016	636	€ 946,43	25/05/2015	2,300821759	Vitolo Lucia
2016	637	€ 11.431,95	17/12/2015	55/14/4-55/13	Imparato Maria + altri
2016	637	€ 3.939,62	17/12/2015	55/14/4-55/13	Avv Monetti Francesco cto Imparato+altri
2016	637	€ 5.106,92	08/10/2015	55/14/4-55/13	Cusano Carmine
2016	638	€ 3.026,68	17/11/2015	55/15/2-55/13	Citta' Metropolitana di Napoli
2016	640	€ 1.070,00	06/03/2015	52-6/55-13	Fabiano
2016	640	€ 805,97	06/03/2015	52-6/55-13	Avv.Tardio
2016	640	€ 1.198,00	21/01/2015	52-6/55-13	Avv.Luongo
2016	640	€ 600,00	05/02/2015	52-6/55-13	Di Salvatore
2016	640	€ 1.109,46	05/02/2015	52-6/55-13	Avv.Cornetta
2016	640	€ 1.471,16	07/08/2015	52-6/55-13	Del Sesto
2016	640	€ 1.333,25	07/08/2015	52-6/55-13	Avv.Semola
2016	640	€ 4.946,60	15/09/2015	52-6/55-13	Rotonda
2016	640	€ 6.094,44	25/09/2015	52-6/55-13	Vena
2016	640	€ 2.914,41	25/05/2015	52-6/55-13	Chirichiello
2016	640	€ 3.827,31	25/05/2015	52-6/55-13	Avv.Polito
2016	640	€ 2.054,11	15/04/2015	52-6/55-13	Russo
2016	640	€ 1.767,40	15/04/2015	52-6/55-13	Avv.Vertullo
2016	640	€ 1.313,21	15/04/2015	52-6/55-13	Avv.La Manna
2016	640	€ 5.884,76	27/03/2015	52-6/55-13	Del Grosso
2016	640	€ 4.089,51	08/09/2015	52-6/55-13	De Iulio

anno di riconoscimento	NUMERO DELLA DELIBERAZIONE	IMPORTO TOTALE DA RICONOSCERE	RELAZIONE NOTIFICA DI SENTENZA	D.G. PROPONENTE	CREDITORE
2016	640	€ 6.585,84	08/05/2015	52-6/55-13	Grieco
2016	641	€ 650,00	02/07/2015	52/5/2-55/13	3M C srl
2016	641	€ 989,16	30/06/2015	52/5/2-55/13	ist comprensivo Denza
2016	641	€ 1.516,30	21/05/2015	52/5/2-55/13	Comune di San Pietro al Tanagro
2016	641	€ 2.710,36	21/04/2015	52/5/2-55/13	Hidrogest Campania spa
2016	641	€ 1.750,94	28/10/2015	52/5/2-55/13	Condominio viale delle Acacie
2016	641	€ 4.197,88	28/10/2015	52/5/2-55/13	G3srl
2016	641	€ 1.750,94	29/09/2015	52/5/2-55/13	Siniscalchi Emilia
2016	641	€ 5.140,07	29/09/2015	52/5/2-55/13	Guacci Antonio
2016	641	€ 3.202,99	12/10/2015	52/5/2-55/13	Giancarlo Vivolo
2016	641	€ 1.162,72	21/09/2015	52/5/2-55/13	Comune di Giffoni Vallepiana
2016	641	€ 5.618,58	01/06/2015	52/5/2-55/13	Comune di Acerra
2016	641	€ 1.395,68	15/12/2015	52/5/2-55/13	Romaniello Michele
2016	641	€ 80.000,00	12/03/2015	52/5/2-55/13	Sacco Antonio e figli srl
2016	641	€ 2.875,49	03/02/2015	52/5/2-55/13	Comune di Atena Lucana
2016	641	€ 4.155,16	03/02/2015	52/5/2-55/13	Comune di Summonte
2016	753	€ 467.927,28	06/05/2015	54/11/6-55/13	Centro per l'innov.ne e sperimentazione ed.va (CISEM)
2017	167	€ 5.595,20	25/05/2015 data deposito	54-11/55-13	Avv.Cerrato
2017	184	€ 6.054,90	11/11/2015 data deposito	53-07/55-13	Catapano
2017	184	€ 3.233,19	11/11/2015 data deposito	53-07/55-13	Iervolino
2017	184	€ 500,00	11/11/2015 data deposito	53-07/55-13	Bagnaro Bruno
2017	184	€ 2.107,20	10/07/2015	53-07/55-13	Nocerino Barbieri
2017	184	€ 12.269,05	29/06/2015	53-07/55-13	Niola Caterina
2017	185	€ 67.032,01	06/10/2015	55-14/55-13	Passaro Vincenzo
2017	185	€ 4.091,77	08/09/2015	55-14/55-13	Cirillo Giuseppe
2017	186	€ 286.132,23	17/12/2015	51-02/55-13	Sovis
2017	187	€ 634,40	24/02/2015 data deposito	51-02/55-00	Comune Piano di Sorrento
2017	187	€ 951,60	11/06/2015 data deposito	51-02/55-00	Scola-Giannetti
2017	187	€ 2.954,24	24/11/2015 data deposito	51-02/55-00	Natural Energy
2017	187	€ 1.000,00	29/01/2015 data deposito	51-02/55-00	Creative srl
2017	187	€ 3.087,16	04/12/2015	51-02/55-00	Auricchio Colomba
2017	187	€ 2.448,12	04/12/2015	51-02/55-00	Rubino Mario
2017	240	€ 206.960,46	15/01/2015 data deposito	55-05-02/55-13	Gaeta Vittorio
2017	240	€ 8.747,20	15/01/2015 data deposito	55-05-02/55-13	Luigi e Angelo Maiello
2017	240	€ 2.464,71	15/01/2015 data deposito	55-05-02/55-13	Cond.via Posillipo

anno di riconoscimento	NUMERO DELLA DELIBERAZIONE	IMPORTO TOTALE DA RICONOSCERE	RELATA NOTIFICA DI SENTENZA	D.G. PROPONENTE	CREDITORE
2017	240	€ 3.936,32	15/12/2015	55-05-02/55-13	Faiella Caterina
2017	240	€ 1.085,80	26/11/2015	55-05-02/55-13	Comune Montecorice
2017	240	€ 1.827,57	26/10/2015	55-05-02/55-13	Barrasso Giuseppe
2017	240	€ 3.983,78	15/10/2015	55-05-02/55-13	Comune di Ponte
2017	240	€ 1.264,59	12/10/2015	55-05-02/55-13	Gesesa
2017	240	€ 33.146,37	29/07/2015	55-05-02/55-13	Impec Mare srl
2017	240	€ 3.494,65	13/07/2015	55-05-02/55-13	Centro Form.
2017	240	€ 1.788,52	08/07/2015	55-05-02/55-13	Gesesa
2017	240	€ 2.458,68	08/07/2015	55-05-02/55-13	Gesesa
2017	240	€ 2.840,41	12/06/2015	55-05-02/55-13	Consorzio Asi Bn
2017	240	€ 1.338,73	28/03/2015	55-05-02/55-13	Comune di Salento
2017	240	€ 2.502,81	02/02/2015	55-05-02/55-13	Filati Leone
2017	240	€ 2.428,68	20/01/2015	55-05-02/55-13	Gesesa
2017	241	€ 186.545,46	11/11/2015	51.16.0/55.13.0	ammin. Prov.Benevento
2017	241	€ 955.932,03	04/08/2015	51.16.0/55.13.0	Consorzio V.I.L.A.
2017	242	€ 166.803,58	29/02/2015	54-11/50-13	RAI
2017	329	€ 773,47	28/09/2015	52-06/50-13	Alberto Corrado
2017	329	€ 3.769,13	24/03/2015	52-06/50-13	Comune di Castelfranco M.
2017	435	€ 205.390,53	04/12/2015	12.00/13.00	ass.Roma Contemporary
2017	776	€ 21.606,09	19/03/2015	50-04/50-13	carlino adele
2017	776	€ 15.353,04	05/02/2015	50-04/50-13	vitiello e altri
2017	802	€ 3.132,87	28/12/2015	50 07 04-50 13 00	Di Martino Giuseppina
2017	802	€ 3.170,12	28/12/2015	50 07 04-50 13 00	Avv. Giovanni Lisi
2017	802	€ 3.422,81	11/12/2015	50 07 04-50 13 00	Casadei Andrea
2017	802	€ 4.498,30	09/12/2015	50 07 04-50 13 00	Forgione srl
2017	802	€ 1.549,10	30/10/2015	50 07 04-50 13 00	Cammisa Costantino
2017	802	€ 1.025,47	30/10/2015	50 07 04-50 13 00	Avv.Grande
2017	802	€ 2.269,96	05/10/2015	50 07 04-50 13 00	Parco nazion.cilento
2017	802	€ 867,30	29/09/2015	50 07 04-50 13 00	Santangelo Pietro
2017	802	€ 957,00	29/09/2015	50 07 04-50 13 00	Avv.Vertullo
2017	802	€ 860,17	23/09/2015	50 07 04-50 13 00	Sergi Salvatore
2017	802	€ 945,68	23/09/2015	50 07 04-50 13 00	Avv.Bruno
2017	802	€ 1.018,93	22/09/2015	50 07 04-50 13 00	Addesa Tommaso
2017	802	€ 879,56	22/09/2015	50 07 04-50 13 00	Avv.Addesa
2017	802	€ 206,00	22/09/2015	50 07 04-50 13 00	Avv.Iacoviello

anno di riconoscimento	NUMERO DELLA DELIBERA	IMPORTO TOTALE DA RICONOSCERE	RELATA NOTIFICA DI SENTENZA	D.G. PROPONENTE	CREDITORE
2017	802	€ 3.912,74	17/07/2015	50 07 04-50 13 00	Parco nazion.cilento
2017	802	€ 1.275,61	16/07/2015	50 07 04-50 13 00	Parco nazion.cilento
2017	802	€ 661,58	14/04/2015	50 07 04-50 13 00	Macellaro Giuseppe
2017	802	€ 793,00	14/04/2015	50 07 04-50 13 00	Avv.Mastandrea
2017	802	€ 1.010,89	14/04/2015	50 07 04-50 13 00	Pipolo Angelo
2017	802	€ 1.296,00	14/04/2015	50 07 04-50 13 00	Avv.Vertullo
2017	802	€ 3.267,74	09/04/2015	50 07 04-50 13 00	Passoro Jessica
2017	802	€ 1.857,73	09/04/2015	50 07 04-50 13 00	Avv.Guariglia
2017	802	€ 728,00	09/04/2015	50 07 04-50 13 00	Ing.Gorga
2017	867	€ 3.800,00	18/11/2015	08- 05 13- 00	cstp azienda mobilita'
2017	867	€ 42,50	11/11/2015	08 05 13 00	bagnaro bruno
2017	867	€ 778.124,54	06/10/2015	08 05 13 00	acms spa
2017	869	€ 3.420,06	30/12/2015	50-09-06 50-13	Graziano Raffaele Condominio Prince Park
2017	869	€ 5.943,93	28/07/2015	50-09-06 50-13	Mazzotta Vincenzo
2017	869	€ 4.947,80	09/06/2015	50-09-06 50-13	Garofalo Cinzia Garofalo Serena
2017	870	€ 3.155,24	Pubbl.02/12/15	50-6-0	Comune di Roccabascer.
2017	870	€ 2.151,79	09/05/2015	50-6-0	Gaudelli Sisto
2017	871	€ 1.645.027,81	11/02/2015	06.0/13.0	Rapuano Elvira
2017	871	€ 750,47	11/02/2015	06.0/13.0	Rapuano Iolanda
2018	115	€ 9.135,73	27/02/2018	06/10/2015	CONSORZIO BONIF.SANNIO ALIF.

TOTALE € 6.244.394,28

Tabella n. 15. Elenco dfb riconosciuti in ritardo rispetto alla data di "certezza" giuridica (2016). Fonte: dati Regione Campania

anno di riconoscimento	NUMERO DELLA DELIBERA	IMPORTO TOTALE DA RICONOSCERE	RELATA NOTIFICA DI SENTENZA	D.G. PROPONENTE	CREDITORE
2017	87	€ 5.280,57	20/05/2016 data deposito	05-09/50-13	Suter Carmine
2017	184	€ 1.509.214,99	24/06/2016	53-07/55-13	Calvanese e altri
2017	184	€ 12.589,84	08/06/2016	53-07/55-13	Consorzio stabile
2017	184	€ 3.108,24	21/04/2016	53-07/55-13	Grafis srl
2017	185	€ 20.729,85	09/08/2016	55-14/55-13	De Leo Ciro
2017	185	€ 2.918,24	29/12/2016	55-14/55-13	Miranda Catello
2017	185	€ 39.111,30	09/08/2016	55-14/55-13	Pagnozzi-Caporaso
2017	185	€ 3.064,15	09/08/2016	55-14/55-13	Tubelli- Laudadio
2017	185	€ 37.854,69	08/08/2016	55-14/55-13	Vernillo-Marrone

anno di riconoscimento	NUMERO DELLA DELIBERA	IMPORTO TOTALE DA RICONOSCERE	RELATA NOTIFICA DI SENTENZA	D.G. PROPONENTE	CREDITORE
2017	185	€ 6.195,85	08/08/2016	55-14/55-13	Zacchero De Meo
2017	185	€ 11.749,69	08/08/2016	55-14/55-13	Funaro Antonio-Carbone Carlo
2017	186	€ 414.064,56	10/04/2016	51-02/55-13	Consorzio ASI Avellino
2017	187	€ 566,98	26/11/2016	51-02/55-00	Mega Solare
2017	187	€ 1.318,51	05/10/2016	51-02/55-00	Gentile Dario
2017	187	€ 683,72	05/10/2016	51-02/55-00	Rubino Mario
2017	187	€ 10.978,99	28/07/2016	51-02/55-00	Di Lauro Luigi
2017	187	€ 29.770,20	25/03/2016	51-02/55-00	Non solo dolci Michele A.
2017	187	€ 24.297,76	22/03/2016	51-02/55-00	Sabbatino E.Sabbatino M.
2017	187	€ 4.361,33	22/03/2016	51-02/55-00	Maffei srl
2017	201	€ 26.249,34	27/01/2016 data deposito	54-11/55-13	Professional Training Onlus
2017	238	€ 32.336,13	12/01/2016 data deposito	54.10.93/50.13	Labonia
2017	238	€ 4.398,33	12/01/2016 data deposito	54.10.93/50.13	D'Andrea ctu
2017	239	€ 8.809,08	28/01/2016 data deposito	51-01/55-13	Comune di Casal Velino
2017	239	€ 976,50	28/01/2016 data deposito	51-01/55-13	Ascione Luigia
2017	240	€ 2.489,00	17/02/2016	55-05-02/55-13	Barbieri- Nocerino/ hotel la mandorla
2017	240	€ 1.144,86	02/12/2016	55-05-02/55-13	Casale Antonio
2017	240	€ 5.734,82	30/11/2016	55-05-02/55-13	Rosania Antonio
2017	240	€ 1.593,16	27/06/2016	55-05-02/55-13	Totaro/Izzo Fabio
2017	240	€ 5.370,92	20/06/2016	55-05-02/55-13	Grassi Fabio
2017	240	€ 3.691,72	11/04/2016	55-05-02/55-13	Sabatino Madonna/Siderman
2017	240	€ 2.866,57	04/04/2016	55-05-02/55-13	Ischia srl
2017	240	€ 2.489,00	16/03/2016	55-05-02/55-13	Barbieri- Nocerino/Terme S.Valentino
2017	240	€ 2.853,45	10/02/2016	55-05-02/55-13	Giorgione Gerardo/Giannuzzi
2017	240	€ 2.432,68	20/01/2016	55-05-02/55-13	Gesesa
2017	240	€ 3.151,24	20/01/2016	55-05-02/55-13	Gesesa
2017	243	€ 3.726,89	15/11/2016	50.14.04/13.00	Laudadio-Tubelli
2017	243	€ 353,80	28/04/2016	50.14.04/13.00	Goglia Wanda
2017	329	€ 1.156,08	15/11/2016	52-06/50-13	Comune di Torchiara
2017	329	€ 2.580,00	03/05/2016	52-06/50-13	Fusco Teresa
2017	329	€ 11.986,59	19/04/2016	52-06/50-13	Veolia Water
2017	331	€ 3.134,32	12/02/2016 data pubblicazione	50-14-0/50-13	Ferrara Giovanni
2017	331	€ 1.522,56	12/02/2016 data pubblicazione	50-14-0/50-13	Fiore Angelo
2017	331	€ 100.774,75	22/09/2016 data pubblicazione	50-14-0/50-13	Canna Eligio
2017	331	€ 18.612,54	22/09/2016 data pubblicazione	50-14-0/50-13	Bergamo
2017	331	€ 390,19	22/09/2016	50-14-0/50-13	Boccia Andrea
2017	331	€ 1.268,80	22/09/2016	50-14-0/50-13	Spagnuolo Vigorita
2017	331	€ 5.707,07	01/03/2016	50-14-0/50-13	Gregorio Luigi
2017	331	€ 1.522,56	01/03/2016	50-14-0/50-13	Fiore Angelo
2017	331	€ 17.479,94	01/03/2016	50-14-0/50-13	Sarno Vincenzo
2017	331	€ 1.522,56	01/03/2016	50-14-0/50-13	Fiore Angelo
2017	434	€ 14.872,00	07/07/2016	50-15-0/50-13	Aviocaipoli srl
2017	497	€ 12.697,74	08/11/2016	09-00/13.00	comune Grottaminarda
2017	777	€ 2.918,24	14/12/2016		Legambiente associata ONLUS

anno di riconoscimento	NUMERO DELLA DELIBERA	IMPORTO TOTALE DA RICONOSCERE	RELATA NOTIFICA DI SENTENZA	D.G. PROPONENTE	CREDITORE
2017	777	€ 1.828,84	07/11/2016		Curci Vincenzo
2017	777	€ 735,90	22/09/2016	50-14-06	CTU Delfino
2017	777	€ 15.614,84	26/08/2016		Pasquariello Rosaria
2017	777	€ 135.499,06	15/06/2016		De Blasio Antimo
2017	802	€ 968,93	22/09/2016	50 07 04-50 13 00	Steriti Giuseppa
2017	802	€ 1.135,16	22/09/2016	50 07 04-50 13 00	Avv.Alfredo Famiglietti
2017	802	€ 1.055,91	28/07/2016	50 07 04-50 13 00	Materazzi Teresa
2017	802	€ 1.561,26	28/07/2016	50 07 04-50 13 00	Avv.Rubino
2017	802	€ 454,03	25/07/2016	50 07 04-50 13 00	Malandrino Rosaria
2017	802	€ 875,47	25/07/2016	50 07 04-50 13 00	Avv.Guariglia
2017	802	€ 4.357,10	22/07/2016	50 07 04-50 13 00	Siconolfi federico
2017	802	€ 714,00	22/07/2016	50 07 04-50 13 00	Ctu Dott.Fiore
2017	802	€ 386,88	22/07/2016	50 07 04-50 13 00	Macellaro Angelo
2017	802	€ 900,85	22/07/2016	50 07 04-50 13 00	Avv.Rubino
2017	802	€ 345,71	13/05/2016	50 07 04-50 13 00	parco nazion.cilento
2017	802	€ 542,13	29/04/2016	50 07 04-50 13 00	Parco nazion.cilento
2017	802	€ 1.003,36	15/04/2016	50 07 04-50 13 00	Liparuli E.F.
2017	802	€ 824,80	15/04/2016	50 07 04-50 13 00	Avv.Sautariello
2017	802	€ 3.045,88	14/04/2016	50 07 04-50 13 00	Santarella Angelo
2017	802	€ 1.699,76	14/04/2016	50 07 04-50 13 00	Avv.Gambone
2017	802	€ 2.604,84	12/04/2016	50 07 04-50 13 00	Parco nazion.cilento
2017	802	€ 2.451,29	01/03/2016	50 07 04-50 13 00	Somma Antonella
2017	802	€ 957,00	01/03/2016	50 07 04-50 13 00	Avv.Vertullo
2017	802	€ 1.829,10	26/02/2016	50 07 04-50 13 00	Di Martino Giuseppina
2017	802	€ 2.155,08	26/02/2016	50 07 04-50 13 00	aVV. Giovanni Lisi
2017	802	€ 3.261,49	09/02/2016	50 07 04-50 13 00	Galzerano Angelo
2017	802	€ 2.297,98	09/02/2016	50 07 04-50 13 00	Avv.Stefano Crocamo
2017	802	€ 1.531,78	15/01/2016	50 07 04-50 13 00	Graziano Alfonso
2017	802	€ 1.463,21	15/01/2016	50 07 04-50 13 00	Avv.Errico
2017	867	€ 5.520,00	01/04/16	08 05 13 00	dott onorato battista
2017	867	€ 124.534,13	17/11/2016	08 05 13 00	consorzio ed.in.ca
2017	867	€ 2.580,00	10/02/2016	08 - 05 13- 00	marozzi
2017	869	€ 650,00	Pubbl.18/11/16	50-09-06 50-13	Avv. Angelo Croci
2017	869	€ 650,00	Pubbl.18/11/16	50-09-06 50-13	Studio Legale Piccirillo
2017	869	€ 650,00	Pubbl.18/11/16	50-09-06 50-13	Studio Legale Piccirillo
2017	869	€ 3.521,72	03/06/2016	50-09-06 50-13	Comune di Savignano Irpino
2017	869	€ 2.500,00	24/02/2016	50-09-06 50-13	Comune di Ceppaloni
2017	870	€ 1.089,06	14/09/2016	50-6-0	Comune Furore
2018	115	€ 14.286,61	05/02/2016	50-07-03/50-13	AVV.CARDAROPOLI ANTONIO
TOTALE		€ 2.794.756,05			

7.2. Si rammenta che per i debiti fuori bilancio da provvedimento giurisdizionale la “certezza” contabile del debito si determina con il deposito del provvedimento giurisdizionale o con la sua notifica (SRC Campania n. 249/2017/PRSP).

L'incertezza che ha causato lo slittamento della competenza finanziaria che astrattamente l'obbligazione avrebbe un'incertezza soggettiva, che il provvedimento del giudice rimuove quando viene "aliunde" a conoscenza dell'ente stesso. In ogni caso, da un punto di vista strettamente probatorio, si ha certezza legale della conoscenza con la notifica o si presume comunque che la stessa sia maturata scaduti i termini per la proposizione di impugnativa o gravame avverso il provvedimento.

Il legislatore ha specificato che per il riconoscimento e la sua necessità sia sufficiente l'esecutività del provvedimento giurisdizionale (che rende pienamente esigibile il debito, art. 73 D.lgs. n. 118/2011).

Quindi esecutività e certezza legale della conoscenza del provvedimento fanno sorgere l'obbligo giuscontabile del riconoscimento.

In esecutivo, l'ente sarà tenuto ad individuare le coperture e iscrivere la posta passiva in bilancio.

L'obbligo giuscontabile di riconoscimento, altresì, è connotato dal predicato della "tempestività" sulla base di alcune considerazioni che attengono non solo a norme espresse, ma a "doveri di sistema", primo fra tutti quello di esprimere saldi contabili (ed equilibri) corrispondenti alla verità, soprattutto se sono in gioco la corretta rappresentazione degli equilibri e il raggiungimento di obiettivi di finanza pubblica.

A tutto ciò va aggiunto anche che un ritardo nel riconoscimento di un debito (che civilisticamente obbliga già l'ente) potrebbe determinare danno erariale per gli oneri aggiuntivi.

7.2.1. Per evitare una lesione ai principi di veridicità, prudenza e trasparenza, nonché all'integrità del patrimonio pubblico, il Legislatore ha dettato una disciplina puntuale dei casi e dei modi, nonché dei tempi della procedura di riconoscimento.

Come è noto, in base alle regole sulla competenza finanziaria rafforzata, un impegno deve essere registrato in bilancio quando l'obbligazione è perfezionata con imputazione all'esercizio in cui viene a scadenza.

I debiti fuori bilancio costituiscono obbligazioni perfezionate e scadute ma non registrate in bilancio tempestivamente.

I casi in cui è obbligatorio il riconoscimento sono stabiliti dall'art. 73 del D.lgs. 118/2011 secondo cui: "1. Il Consiglio regionale riconosce con legge, la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da: a) sentenze esecutive; b) copertura dei disavanzi di

enti, società ed organismi controllati, o, comunque, dipendenti dalla Regione, purché il disavanzo derivi da fatti di gestione; c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, delle società di cui alla lettera b); d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità; e) acquisizione di beni e servizi in assenza del preventivo impegno di spesa.

2. Per il pagamento la Regione può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di tre esercizi finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori”.

Il riconoscimento non può essere dissociato dal rispetto del principio della previa copertura della spesa che viene riconosciuta. A tale scopo il comma 4 prevede gli strumenti di manovra utilizzabili in caso di insufficienza delle risorse già presenti in bilancio.

Cionondimeno, nonostante che la certezza ed esigibilità del debito (e conseguentemente la competenza finanziaria) si radichino in esercizi più risalenti, in forza di apposita disposizione dei principi contabili applicati (che già costituiva giurisprudenza contabile consolidata), l'imputazione in bilancio si effettua nell'esercizio del riconoscimento: *«Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto»* (principio contabile applicato 9.1, dell'Allegato n. 4/2 del D.lgs. n. 118/11).

Tale regola si pone in stretto rapporto col precetto dell'equilibrio e della copertura della spesa, in quanto in questo modo si assicura che una volta emerso in bilancio un debito, pur non autorizzato, esso deve trovare immediata copertura in risorse (eventualmente nuove ed aggiuntive) appositamente destinate allo scopo del suo regolare adempimento.

In tale prospettiva, la proposta di riconoscimento deve essere effettuata dal Consiglio su iniziativa delle competenti strutture amministrative e, in ultimo, per mezzo della Giunta sulla base di procedure contabili interne che garantiscano la massima tempestività; ottica della tempestività, del resto, in cui si muove anche il comma 4 del citato art. 73 il quale precisa: *«Al riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio di cui al comma 1, lettera a), il Consiglio regionale provvede entro sessanta giorni dalla ricezione della relativa proposta. Decorso inutilmente tale termine, la legittimità di detto debito si intende riconosciuta.»* Ed infatti, il principio contabile applicato 9.1, dell'Allegato n. 4/2 del D.lgs. n. 118/11, dispone che il mero evento della

*«l'emersione di debiti assunti dall'Ente e non registrati quando l'obbligazione è sorta **comporta la necessità** di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese con imputazione all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili» (enfasi aggiunta).*

Infatti, come è stato evidenziato dalla giurisprudenza di questa Sezione (SRC Campania n. 240/2017/PRSP), il ritardo nel riconoscimento dei debiti fuori bilancio può avere diversi effetti, ma, in particolare, se non bilanciato da adeguate contro-misure contabili, può avere impatto: a) immediatamente, sul risultato di amministrazione effettivo, alterandone la quantità con una lesione del principio di veridicità; b) indirettamente, sugli obblighi di coordinamento di finanza pubblica in materia di Patto di Stabilità (PSI), oggi saldo di finanza pubblica (SFP), determinandone una elusione.

7.3. Con riguardo al primo profilo, è qui sufficiente ricordare che i debiti fuori bilancio, sino al riconoscimento, costituiscono “passività esterne” che però, in presenza di una sentenza/provvedimento giurisdizionale esecutivo, hanno un carattere giuridico-certo (in quanto titolo per la riscossione e l'aggressione del patrimonio dell'ente pubblico).

In tal caso vi è un obbligo di immediata attivazione della procedura di riconoscimento del debito. Se però il riconoscimento non è avvenuto per ragioni soggettive (ritardo imputabile all'ente) o oggettive (difficoltà a reperire le coperture), questa situazione può essere rappresentata nel Fondo rischi e oneri (FR), il quale deve contenere, almeno limitatamente a questa ipotesi (sentenze esecutive), nella sua quantificazione, un accantonamento pari al 100% del valore del debito liquidato dal giudice, in quanto non si tratta di passività solo “potenziali”, ma invero certe (cfr. SRC Campania n. 238, 240, 249/2017/PRSP, SRC Liguria n. 103/2018/PRSP). Un diverso accantonamento, in termini quantitativi, deve quindi essere congruamente motivato.

Il FR può essere utilizzato per debiti “certi” non ancora coperti e riconosciuti: in questo modo sarà possibile comprimere la spesa nell'esercizio successivo nella misura dei debiti per cui l'ente non ha potuto completare la procedura ai sensi dell'art. 73 D.lgs. n. 118/2011, preconstituendo, indirettamente, le condizioni per il riequilibrio e per il rinvenimento, negli esercizi successivi, delle coperture per il riconoscimento.

Ma, deve essere utilizzato, anche nel caso in cui il debito sia stato già riconosciuto e coperto in esercizi successivi.

In tale caso, il FR viene avvalorato sebbene si abbia certezza che il “rischio” per cui si procede ad accantonamento, negli altri esercizi, sia stato già assorbito dal bilancio

(e quindi non è più attuale); invero, in tale ipotesi, tale istituto viene “prestato”, in analogia e in via surrogatoria, contro un nuovo rischio, ovvero quello di alterazione della “verità” delle scritture. In tale ipotesi si tratta invero di assicurare la prevalente esigenza di veridicità del rendiconto e di certificazione degli equilibri, ai fini, ad esempio, della verifica del raggiungimento degli obiettivi intermedi di piani di rientro del disavanzo, ovvero, di non alterazione di altri rilevanti saldi di finanza pubblica.

7.4. Ed infatti, con riguardo al secondo profilo (elusione degli obblighi di coordinamento della finanza pubblica), la mancata registrazione in bilancio di debiti esistenti e certi altera la rappresentazione dei conti e ciò rileva per il conto consolidato della pubblica amministrazione ed oggetto di un particolare allegato del rendiconto, inerente alla certificazione del raggiungimento degli obiettivi di anno in anno fissati dal Legislatore statale.

I debiti per cui la Sezione ha accertato un grave ritardo nel riconoscimento, infatti, vanno computati in aumento delle componenti passive di spesa interessate dai tetti finanziari del 2015 e 2016 e che devono essere certificati a rendiconto (al riguardo cfr., *infra*, paragrafo 7.6.1).

7.4.1. Ciò porta a ritenere non parificabile il prospetto di monitoraggio del patto di stabilità 2015 e del saldo di finanza pubblica 2016 allegati ai due rispettivi rendiconti con le seguenti dovute precisazioni.

In proposito, si rammenta che ai sensi dell’art. 1, comma 472 della L. n. 190/2014 (Patto di stabilità 2015) e ai sensi dell’art. 1 comma 722 della L. n. 208/2015 (Saldo di finanza pubblica 2016), una certificazione rettificativa è richiesta solo in caso di registrazione di un peggioramento della situazione risultante a valle dell’approvazione definitiva del rendiconto di gestione, rispetto alla situazione certificata a “preconsuntivo”. Si rammenta, altresì, che una “certificazione in rettifica”, rispetto a quella presentata entro il 31 marzo dell’anno successivo, è necessaria solo – se rispetto al saldo e alla differenza certificata – vi sia un “peggioramento” del proprio posizionamento; segnatamente, la certificazione in rettifica è dovuta se la proiezione dei dati di rendiconto, sui saldi di finanza pubblica/patto di stabilità attestati, rispetto al saldo già certificato

- a. evidenzi il mancato rispetto dell’obiettivo di saldo;
- b. in ogni caso, in caso di mancato conseguimento dell’obiettivo di saldo già accertato con la precedente certificazione, ove risulti una maggiore differenza

- fra saldo finanziario conseguito e l’obiettivo di saldo – rispetto a quella già certificata;
- c. in ogni caso, pur attestandosi nel rispetto dell’obiettivo di saldo, si evidenzia una minore differenza – fra saldo finanziario conseguito e l’obiettivo di saldo – rispetto a quella già certificata.

Nel caso della Regione Campania – per effetto dell’asestamento delle scritture e anche considerando le rettifiche necessarie sulla base dei rilievi di questa Corte che di seguito verranno esposti nel dettaglio – la “differenza tra obiettivo e saldo” effettivamente realizzata e quella certificata, rimane, allo stato, migliorativa, nonostante le rettifiche di calcolo necessario che di seguito si espongono.

L’allegazione della certificazione al rendiconto, peraltro, deve sempre consentire – per il principio di veridicità e trasparenza – di verificare la coerenza del saldo certificato a “preconsuntivo” con quello che le scritture, proiettate alla data di approvazione del rendiconto, restituiscono. Il prospetto allegato non può quindi essere certificato nella parte in cui non chiarisce in che termini, rispetto alla certificazione, vi è stato un miglioramento o un peggioramento della “differenza tra obiettivo e saldo”, con una ricostruzione, raffrontabile, del saldo aggiornato per effetto della rendicontazione (anche quando non sussiste un obbligo di certificazione in rettifica verso le competenti strutture dello Stato competenti per il coordinamento della finanza pubblica).

La necessità di non parificare il prospetto manchevole di queste informazioni è espressione del *«principio secondo cui la trasparenza dei conti risulta elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all’attività dell’Amministrazione, in quanto consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale, e per responsabilizzare gli amministratori, essendo necessariamente servente al controllo retrospettivo dell’utilizzo dei fondi pubblici (sentenza n. 184 del 2016)»* (Corte cost. sent. n. 49/2018).

7.4.2. Tanto premesso, occorre tenere presente che, in ogni caso, gli allegati prospetti non tengono conto di talune componenti di spesa e all’uopo, a motivazione della conclusione, devono essere ripercorse struttura, effetti e funzione dell’adempimento dei ridetti obiettivi di finanza pubblica.

Come è noto, il sistema delle autonomie della Repubblica (art.114 Cost.) soggiace ai vincoli di solidarietà e convergenza economica che derivano dall’appartenenza dell’Italia all’Unione europea (art. 11, 97 comma 1 e 117 comma 1 Cost.).

Costituisce un obbligo europeo, infatti la convergenza delle politiche economiche. Partendo dal presupposto che in una zona a moneta unica, l'adozione di politiche di bilancio eccessivamente espansive può minacciare la stabilità della valuta, l'art. 121 TFUE dispone che gli stessi Stati membri «*considerano le loro politiche economiche una questione di interesse comune e le coordinano nell'ambito del Consiglio, conformemente alle disposizioni dell'articolo 120*». Quest'ultimo, a sua volta, prevede che «*Stati membri attuano la loro politica economica allo scopo di contribuire alla realizzazione degli obiettivi dell'Unione definiti all'articolo 3 del trattato sull'Unione europea e nel contesto degli indirizzi di massima di cui all'articolo 121, paragrafo 2*».

I ridetti principi sono supportati da una serie di regole a carattere “preventivo” (sorveglianza multilaterale, l'art. 121 TFUE, §§ 2-5, basata su indirizzi di massima e raccomandazioni) e da meccanismi di tipo “correttivo” (procedura per disavanzi eccessivi, art. 126 e Protocollo n. 12 del TFUE).

All'interno dell'Unione, le politiche economiche degli Stati membri sono coordinate in base a norme di diritto derivato che compongono il c.d. Patto di stabilità e crescita (PSC). Tale impalcatura normativa impone che ciascun membro raggiunga un determinato rapporto di Deficit/P.I.L. (tendente al pareggio) e del Debito pubblico delle AA.PP./P.I.L. (convergente verso il 60%).

Il PSC consta principalmente dei due regolamenti (CE) 1466/1997 e 1467/1997, così come emendati nel 2005 dai regolamenti (UE) 1055/2005 e 1056/2005 e nel 2011 dai regolamenti (UE) nn. 1175/2011 e 1177/2011 (questi ultimi due, parte integrante del c.d. *Six pack*)

Proprio perché gli obiettivi coinvolgono tutte le P.A. e i livelli di governo, per garantire l'adempimento di tale obbligo, dal 1999 (Legge n. 448/1998) l'Italia ha formulato ogni anno per legge, attraverso le proprie leggi “finanziarie” e poi di “stabilità”, e infine, con le “leggi di bilancio”, il proprio Patto di stabilità interno (PSI) esprimendo gli obiettivi (programmatici e a consuntivo) per gli enti territoriali. La struttura e la consistenza dell'obiettivo è variata negli anni e a seconda si trattasse di Regioni o enti locali, prevedendo diverse configurazioni, da obiettivi di riduzione del disavanzo o della spesa, passando al tetto per determinate tipologie di spesa, sino alla previsione del raggiungimento di determinati saldi, nell'ottica della solidarietà di bilancio.

7.4.3. Per l'esercizio 2015, al termine di una lunga evoluzione legislativa, il PSI per le Regioni si struttura in un saldo (art. 1, comma 463, Legge n. 190/2014, c.d. legge di stabilità per il 2015) e non più in un mero tetto ad aggregati di spesa.

Introdotta nel nostro ordinamento con l'articolo 28 della Legge n. 448/1998, come obiettivo di riduzione del disavanzo o della spesa, il PSI è stata ridefinito, relativamente al comparto Regioni, dall'art. 1 del decreto legge n. 347/2001, in un sistema di tetti alla spesa corrente, a decorrere dal 2002.

Le successive leggi finanziarie per il 2003 e per il 2004 hanno sostanzialmente confermato tale impostazione di controllo dei tetti di spesa (con le precisazioni a tutela dell'autonomia sancite dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 417 del 2005, che ha statuito che i tetti alla spesa alle autonomie territoriali, anche quelli derivanti dal Patto di stabilità, non possono consistere in vincoli puntuali su specifiche voci di spesa dei bilanci).

A partire dall'esercizio 2005, le regole in materia sono state dettate dalla legge 30 dicembre 2004 n. 311 (legge finanziaria 2005) con l'art. 1, comma 21 e seguenti, e, per l'esercizio finanziario 2006, dai commi 138 e seguenti dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2005 n. 266 (legge finanziaria per il 2006). Tali ultime disposizioni hanno imposto un sistema di tetti separati di spesa da applicarsi, rispettivamente, alle spese correnti ed a quelle in conto capitale.

7.4.3.1. Il sistema così congegnato è diventato più rigoroso ed effettivo per effetto dell'introduzione, a valere dall'esercizio 2010 (con il D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 30 luglio 2010 n. 122) con un impianto di "limitazioni" amministrative in caso di mancato rispetto del PSI (art. 14, comma del citato decreto), in particolare, l'obbligo di riversamento statale dell'importo corrispondente allo scostamento registrato (sulla distinzione tra "limitazioni" amministrative e "sanzioni" personali imposte per il PSI, si rinvia a SRC Campania n. 240/2017/PRSP).

7.4.3.2. Di poco successiva è l'introduzione della fattispecie di elusione (art. 32, commi 22-24, L. n. 183/2011, c.d. Legge di stabilità 2012, richiamate l'art. 7 comma 1 del Dlgs. n. 149/2011; art. 1 commi 723 e 727 della L. n. 208/2015): essa può realizzarsi con due modalità: a) mediante un abuso "interpretativo-applicativo" dei principi contabili del D.lgs. n. 118/2011 e delle fonti collegate; b) mediante "altre forme elusive".

L'elusione contabile, tipizzata, si realizza infatti *“mediante una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio”* determinata da una *“non corretta applicazione dei principi contabili di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118”*. L'abuso è sostanzialmente di tipo interpretativo e operativo, fornendo una non corretta interpretazione dei principi contabili (contraria al principio costituzionale di ragionevolezza e al principio di buona fede e leale cooperazione tra le istituzioni repubblicane) ovvero un'applicazione ad essi palesemente contraria, pregiudicando l'affidabilità dell'auto-certificazione dello stesso ente.

L'elusione atipica, invece, costituisce una fattispecie residuale che di norma si riferisce a condotte amministrative che agiscono direttamente sul piano *“sostanziale”*, a monte della registrazione della transazione contabile: l'anomalia, cioè, non attiene al momento della rappresentazione in bilancio (e quindi all'interpretazione ed applicazione dei principi contabili), ma concerne il titolo (si pensi ad operazioni effettuate con lo schermo giuridico di organismi partecipati che occultano spesa o indebitamento), i cui effetti finanziari non sono rilevati in bilancio. Essa dunque si sostanzia in un abuso della capacità giuridica (pubblicistica o di diritto comune) in grado di fornire una rappresentazione alterata della realtà contabile, dissimulando la sostanza finanziaria dell'operazione (esposizione del patrimonio ad un debito o una responsabilità ovvero la simulazione di una copertura non effettivamente in grado di sostenere spesa autorizzata e poi contratta).

Comune denominatore di entrambe le fattispecie è dunque l'*“artificio”*, in termini strettamente oggettivi, inteso quale qualsiasi condotta interpretativa, applicativa, negoziale o potestativa (*ergo* qualsiasi dispositivo giuridico) in grado di fornire una rappresentazione alterata della realtà contabile, dissimulando l'esposizione effettiva del patrimonio dell'ente a debito e responsabilità. Del resto, ai sensi dell'art.3, comma 1, previsto dall'allegato n. 1 n. 18 del D.lgs n. 118/2011 (recante *“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi”*), i fatti *«devono essere rilevati contabilmente secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa e non solamente secondo le regole e le norme vigenti che ne disciplinano la contabilizzazione formale»*

In termini oggettivi, dunque, l'artificio abbraccia qualsiasi condotta amministrativa, di diritto pubblico o di diritto privato, in grado di dissimulare una

entrata o una spesa, alterando la competenza finanziaria o l'imputabilità al bilancio dell'ente, conseguendo lo stesso risultato vietato (vale a dire un'espansione di spesa altrimenti preclusa).

7.4.3.3. A partire dall'esercizio 2016, la struttura del PSI si è attestata su quella di un saldo unico sulla gestione annuale tra entrate e spese finali.

Come già il PSI 2015, il SFP 2016 introietta la prospettiva del "pareggio" e dell'"obiettivo di medio termine" seguente al c.d. *Fiscal compact*

, sul coordinamento e sulla *governance* nell'unione economica e monetaria, TSCG), continuando a prevedere, come effetto della sua violazione od elusione, l'obbligo di riversare le somme (pari allo sforamento) alla finanza statale.

Peraltro, gli obiettivi del PSC e l'obbligo di una stabile *surplus* del conto consolidato delle pubbliche amministrazioni (ad eccezione dei casi previsti dalla normativa europea), non vanno confusi con il precetto costituzionale dell'equilibrio, che pure concorre in modo determinante alla realizzazione di tali obiettivi.

La regola del pareggio del *Fiscal compact*, infatti, è sancita, a livello interno, dalla Legge n. 243/2012 (c.d. "legge rinforzata"), con la individuazione dell'"obiettivo di medio termine" come riferimento comune delle politiche di bilancio di tutti i livelli territoriali (art. 2, lett. e art. 3 L. n. 243/2012), i quali sono chiamati a realizzarlo, nel sistema Repubblica, in modo solidaristico.

La struttura concreta del saldo obiettivo per gli enti territoriali è infatti dettata dal Capo IV della Legge rinforzata, in particolare dall'art. 9 della L. n. 243/2012, il quale ha inizialmente previsto che la sua disciplina entrasse in vigore solo dal 1° gennaio 2016 (art. 21, comma 3). La norma prevedeva un sistema di quattro saldi non negativi, di cassa e di competenza, di parte corrente e tra entrate e spese finali, focalizzandosi sulle entrate e sulle spese generate nell'anno, senza alcuna possibilità di avvalersi del fondo pluriennale vincolato o delle applicazioni del risultato di amministrazione, che invece consentono di fare emergere in competenza, risorse provenienti da esercizi precedenti.

L'applicazione del nuovo standard di concorso all'"equilibrio di sistema", in ottica europea, è stato peraltro anticipato all'esercizio 2015.

Nel 2015 (art. 1, comma 463, Legge n. 190/2014, c.d. legge di stabilità per il 2015) il saldo si concentrava ancora ed anche sulle entrate e le spese correnti. Segnatamente, il comma 463 dell'art. 1 della legge n. 190/2014 (legge di stabilità per il 2015) ha disposto che: «*Ai fini del concorso al contenimento dei saldi di finanza pubblica, le regioni a statuto ordinario devono conseguire, a decorrere dall'anno 2016*

nella fase di previsione e a decorrere dal 2015 in sede di rendiconto: a) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali; b) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti, come definito dall'art. 40, comma 1, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, escluso l'utilizzo del risultato di amministrazione di parte corrente, del fondo di cassa, il recupero del disavanzo di amministrazione e il rimborso anticipato di prestiti. Nel 2015, per le regioni che non hanno partecipato alla sperimentazione, l'equilibrio di parte corrente è dato dalla differenza tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento, con l'esclusione dei rimborsi anticipati».

Nel 2106 (art. 1, comma 710, della L. n. 208/2015, c.d. legge di stabilità 2016), la legge ha previsto la possibilità di computare, transitoriamente “limitatamente all'anno 2016”, il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa, al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento.

Inoltre, dal 2016 l'obiettivo solidaristico di finanza pubblica non si denomina più PSI ma saldo di finanza pubblica (SFP).

Il saldo unico per competenza aveva l'obiettivo di evitare il paradosso del blocco degli investimenti per spesa già impegnata, che aveva afflitto le precedenti esperienze del PSI (con il rischio di crisi del sistema economico che si dipana attorno al bilancio pubblico).

Tale modello (saldo unico tra entrate e spese finali) è stato quindi proiettato “a regime” sulla legge rinforzata, con la modifica effettuata con la L. n. 164/2016 (recante “*Modifiche alla legge 24 dicembre 2012, in materia di equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali*”): quest'ultima, oltre ad introiettare il modello semplificato di “pareggio” previsto già dal 2015 (un unico saldo, tra entrate e spese finali, senza alcun riferimento a fondo pluriennale vincolato e risultato di amministrazione), ha disposto, a decorrere dall'anno 2017, la cessazione dell'applicabilità delle disposizioni sull'equilibrio di bilancio degli enti territoriali introdotte nel 2015.

Per le Regioni, inoltre, a seguito dell'approvazione della legge di conversione 7 agosto 2016, n. 160, del decreto legge 24 giugno 2016, n. 113, recante “*Misure finanziarie urgenti per gli enti territoriali e il territorio*”, è stato aggiunto all'art. 1 della legge di stabilità 2016 il comma 712-ter il quale ha stabilito che stabilisce che: “*Per l'anno 2016, nel saldo di cui al comma 710 non rilevano gli impegni del perimetro*

sanitario del bilancio, finanziati dagli utilizzi del risultato di amministrazione relativo alla gestione sanitaria formatosi nell'esercizio 2015 e in quelli antecedenti, e gli impegni effettuati in funzione dell'acquisizione nel medesimo anno 2016 delle anticipazioni di liquidità di cui all'art. 3, comma 1, lettera a), del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64"

7.5. Così passate in rassegna la struttura normativa e le conseguenze della violazione/elusione degli obblighi di coordinamento della finanza pubblica in materia di PSC, per il 2015 e per il 2016, occorre ricordare che la giurisprudenza della Corte costituzionale ha evidenziato che la funzione del "pareggio" di bilancio (e delle norme interne derivati dagli obblighi comunitari in materia di PSC) non può sopravanzare o sovrapporsi al precetto dell'equilibrio, ma deve comunque restituire una fedele fotografia del grado di concorso dell'ente agli obiettivi di solidarietà nazionale verso l'Unione europea: la Corte costituzionale ha infatti censurato il forzato tecnicismo che sovrappone il concetto di equilibrio costituzionale e quello di "pareggio", declinato dalla legge rinforzata, evidenziando la non sovrapposibilità delle due nozioni e la prevalenza, persino sulla legge rinforzata, delle norme costituzionali che sanciscono il precetto dell'equilibrio.

Come già evidenziato, esiste una divaricazione concettuale tra precetto dell'equilibrio e pareggio (nei termini già espressi ne § 3.1). L'equilibrio, infatti, a differenza del pareggio, è un precetto di respiro diacronico, che ha la capacità di determinare "legami", in termini di saldi di fine esercizio, tra determinate categorie di entrate e determinate tipologie di spesa, finalizzando risorse a copertura di spesa futura di certa realizzazione.

In tal modo il risultato di amministrazione, ed a monte il fondo pluriennale vincolato, consentono di creare una "riserva" finanziaria (di crediti e cassa) che, se nel tempo non è stata diversamente impiegata o pregiudicata (la verifica di tale situazione è rimessa alla fase di rendicontazione degli esercizi successivi) consente di finanziare la spesa di esercizi futuri, senza ricorrere ad entrate di competenza, mediante applicazione del citato fondo o del risultato di amministrazione: in buona sostanza la spesa futura può così risultare finanziariamente neutrale e già coperta anche in caso di approvvigionamento di risorse nello stesso esercizio e non deve né può essere rifinanziata ove la riserva di valuta (e di valore) effettuata con l'accantonamento sia ancora giuridicamente esistente, mediante una verifica del saldo che si effettua a rendiconto.

Ciò avviene in particolare per: *«spese di natura pluriennale e, in particolare, degli investimenti [In tali casi] il principio della copertura consiste nell'assoluto equilibrio tra risorse e spese, sia in fase previsionale che durante l'intero arco di realizzazione degli interventi»* (sent. 101/2018, punto 6.2.3, *cons. in dir.*).

«È evidente, tuttavia, che gli avanzi di amministrazione degli enti territoriali, impiegabili per liberare spazi finanziari o consentire nuove spese agli enti che ne sono titolari, e le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato devono essere assoggettati a una rigorosa verifica in sede di rendiconto» (cfr. sent. 101/2018, punto 6.2.3, *cons. in dir.*).

Infatti, solo l'accertamento a rendiconto delle risorse, ed in particolare la verifica della sussistenza (e della permanenza, cfr. § 4) di una "riserva" (in termini di saldo positivo tra crediti e cassa da un lato, e passività dall'altro) idonea a finanziare nuova spesa, trasforma le quote vincolate e l'eventuale avanzo libero, in componenti patrimoniali proprie ed "autonome" dell'ente territoriale ai sensi dell'art. 119 Cost., impiegabili a sostegno dell'equilibrio negli esercizi futuri in una prospettiva diacronica e "finanziariamente neutrale" (nel senso che la spesa è già "giuridicamente" coperta e non richiede nuove entrate di competenza a nuova copertura, a meno che tale copertura risulti, "finanziariamente", dissipata per effetto dell'erosione del risultato di amministrazione).

Una volta accantonate le risorse e riaccertata la loro "riserva" sul risultato di amministrazione, esse sono cespiti in patrimonio che concorrono a determinare il "patrimonio netto" dell'ente, che infatti concorre allo "Sato patrimoniale" del bilancio (All. 4/3 D.lgs. n. 118/2011)

Se è così, non è possibile per lo Stato di "espropriare" la risorsa sia in fase di perseguimento degli equilibri di sistema (sent. n. 247/2017, punto 8.3 e 8.6 *cons. in dir.*) sia in fase sanzionatoria (obbligandolo a valutare sanzioni che comunque destinino il gettito non allo Stato medesimo, ma al sistema delle autonomie insistenti sul territorio di alcune regioni a statuto speciale, sentenza n. 101/2018, punto 6.3. *cons. in dir.*)

Detto in altri termini, l'equilibrio impone che le spese "dell'ente", dell'esercizio e future, siano coperte, non anche che l'ente debba necessariamente sacrificare la propria autonomia finanziaria per assicurare quelle dell'intero sistema. Un obbligo di tal fatta sopravanza il contenuto deontico del precetto dell'equilibrio e rischia di generare obblighi irragionevoli, per sproporzione allo scopo. Altra cosa è affermare che esistono

altri obblighi, come quelli di coordinamento, che giustificano altri “limiti” e altre “sanzioni”.

Si tratta, in questo secondo caso, di un problema di solidarietà e di coordinamento della finanza pubblica, affidato al sistema delle intese (cfr. C. cost. sentt. nn. 138 e 236/2013, nonché n. 191/2017) che il discorso costituzionale del Giudice delle Leggi, infatti, lascia impregiudicato: non viene infatti messa in discussione la possibilità del Legislatore statale di inserire nel sistema elementi solidaristici, che tuttavia non pregiudicano la spesa per investimenti e che devono partire dal riconoscimento dell'autonomia delle risorse accumulate per spesa obbligatoria, nell'ottica degli artt. 5, 117 comma 1 e 120 Cost.

Per questo, la Consulta, prima ha imposto una interpretazione costituzionalmente conforme delle nuove norme sul “pareggio” (sentenza n. 247/2017), poi, constatata la reiterazione legislativa del precetto (con un chiaro riferimento alla applicabilità del FPV, esclusivamente se ed in quanto originato dalle entrate finali di competenza), ha dichiarato l'incostituzionalità del dispositivo normativo della Legge di bilancio 2017 (e segnatamente dei commi 466, 475 e 519 dell'art. 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232, tuttavia non rilevante in questo giudizio) che sostanzialmente replicava i vizi censurati in via interpretativa con la sentenza n. 247/2017.

La sentenza 101/2018 ha dichiarato incostituzionale l'articolo 1, comma 466, della legge n. 232/2016 *«nella parte in cui stabilisce che, a partire dal 2020, ai fini della determinazione dell'equilibrio del bilancio degli enti territoriali, le spese vincolate provenienti dai precedenti esercizi debbano trovare finanziamento nelle sole entrate di competenza
«non prevede che l'inserimento dell'avanzo di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato nei bilanci dei medesimi enti territoriali abbia effetti neutrali rispetto alla determinazione dell'equilibrio dell'esercizio di competenza».*

Si tratta di statuizioni che, per quanto riguardino l'esercizio 2017 ed il SFP del 2017, ridondano, come già fatto con la sentenza n. 247/2017, sulla interpretazione delle norme del SFP del 2016.

Infatti, come si anticipava, la funzione del “pareggio” di bilancio non può sopravanzare o sovrapporsi al precetto dell'equilibrio, ma deve comunque restituire una fedele fotografia del grado di concorso dell'ente agli obiettivi di solidarietà nazionale verso l'Unione europea. Se il Legislatore, per contro, tende ad appiattire l'equilibrio sul concetto di “pareggio” (da realizzarsi mediante *«l'iscrizione o meno nei titoli 1, 2, 3, 4 e*

5 dell'entrata e nei titoli 1, 2 e 3 della spesa») – senza che in esso si tenga conto dell'avanzo libero o del fondo pluriennale vincolato – di conseguenza l'archetipo della Legge n. 243/2012 deve essere relegato a sistema di calcolo e consolidamento dei conti nazionali, vale a dire ad un concetto *«meramente tecnico-contabile [...] per il consolidamento dei conti nazionali»*, ovvero come un' *«aggregazione contabile [che] non incide né quantitativamente né temporalmente sulle risorse legittimamente accantonate per la copertura di programmi, impegni e obbligazioni passive»* (sentenza n. 101/2018).

Pertanto, con la sentenza n. 247/2017 aveva imposto una opzione ermeneutica sulla legge di bilancio 2016, ritenendo che l'avanzo libero computabile anche ai fini della certificazione, a consuntivo, e che la legge andava *«riferita al momento di redazione del bilancio di previsione, mentre l'accertamento del risultato di amministrazione dell'anno precedente avviene a esercizio inoltrato con l'approvazione del rendiconto»*.

Analogamente, per il fondo pluriennale vincolato la Corte ritiene che il pareggio non può tradursi in una preclusione di computo ai fini della certificazione, ed infatti il Giudice delle leggi emette non una sentenza manipolativa, ma una pronuncia negativa di interpretazione affermando che: *«la norma censurata non può essere interpretata come modificativa della copertura delle obbligazioni e degli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale cui corrisponde il vincolo del fondo pluriennale, “naturalmente” finalizzato a conservare le risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie.»*

In buona sostanza, con le sentenze n. 247/2017 e n. 101/2018, la Corte ha precisato che sebbene la “legge rinforzata” individui *«le modalità di perseguimento del “pareggio” (recte: equilibrio) di bilancio, come enunciato all'art. 81 Cost., [essa] non può ridefinirlo attraverso indiretti tecnicismi contabili»*: pertanto, il pareggio contabile/ragionieristico non può sostituirsi al precetto dell'equilibrio – l'unico ad avere un contenuto deontico costituzionale per lo Stato e gli enti territoriali ed in grado di imporsi anche in deroga all'autonomia, in virtù dell'art. 97 Cost. – e che alternativamente, ove tale divieto di calcolo comporti, la sua fattispecie e la sua fondazione vanno ascritte ad obblighi informativi funzionali al coordinamento della finanza pubblica.

Per il 2015 e per il 2016, per i “saldi di pareggio” di coordinamento della finanza pubblica, a consuntivo, l'interpretazione conforme del Giudice delle leggi imporrebbe,

in caso di accertamento di uno sfioramento/elusione dell'obiettivo, di calcolare l'impatto di Fondo pluriennale vincolato e avanzo libero, anche se il Legislatore non lo ha espressamente contemplato.

7.5.1. Si può dunque affermare che il Patto di Stabilità interno ed il "Pareggio" e/o i saldi imposti al sistema delle autonomie in attuazione degli obblighi comunitari non hanno una funzione immediata di preservazione degli equilibri e delle coperture, ma una funzione "certificativa" della partecipazione di ciascun ente allo sforzo collettivo di adempimento degli obiettivi di finanza pubblica di fonte comunitaria, in relazione ai quali si giustificano delle sanzioni.

Per tale ragioni, come dimostra la norma sull'elusione del saldo di finanza pubblica e del patto di stabilità, ciò che rileva non è la formale rilevazione in bilancio di una entrata o di una spesa, ma la concreta determinazione di nuovo *deficit* o indebitamento che aggravano il conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, e che va rilevato anche con operazioni formalmente non rilevate in bilancio.

7.6. Tanto premesso,

- da un lato, sulla funzione "surrogatoria" del FR in caso di ritardo nel riconoscimento di debiti "certi";

- dall'altro, quanto sopra riportato sulla struttura normativa della fattispecie connessa alla certificazione sul Patto di stabilità interno nel 2015 e nel 2016 (e precisato quanto sopra sulle differenze tra funzione degli obblighi ad esso connessi e precetto dell'equilibrio);

di seguito si evidenziano le ragioni e i termini della non parificabilità del Fondo rischi 2015 e 2016 e del prospetto di monitoraggio del Patto di stabilità (2015) e Saldo di finanza pubblica (2016) nei termini specificati al §7.4.1.

7.6.1. Per quanto attiene il risultato di amministrazione, la schedatura dei debiti riconosciuti ha evidenziato trattarsi di debiti certi (cfr. Tabelle 14 e 15, colonna "relata di notifica").

Per altro verso, dalle informazioni disponibili non risulta che il Fondo rischi al 2015 e al 2016 riportasse accantonamenti (al 100%) a tale titolo.

Si tratta di informazione ed accantonamento che non può essere omessa in ragione della riprova dell'assenza di rischio, in quanto il FR, attivato in via surrogatoria, non svolge in questo caso una funzione di mera neutralizzazione di un rischio, ma una funzione di verità e trasparenza.

La mancata contabilizzazione, sia pure virtuale e tramite accantonamento, di un debito successivamente riconosciuto e coperto, nasconde infatti il grado di mancato raggiungimento degli obiettivi di rientro negli anni precedenti, secondo il ritmo e gli obiettivi intermedi di legge (sopra ricostruiti nelle Tabelle evidenziati 7.2), essendo la Regione Campania un regime di disavanzo “agevolato” e per la quale è necessario procedere ad un’attenta verifica del raggiungimento degli obiettivi stessi in chiave di determinazione degli obiettivi di recupero negli anni successivi.

Ne deriva che, ad avviso della Sezione il FR non può essere parificato senza un adeguamento dello stesso con il computo dei ridetti debiti in aggiunta, nella misura del 100% del loro valore nominale.

7.6.2. Per quanto attiene invece alle certificazioni relative agli obblighi di coordinamento di finanza pubblica per il PSC, in via preliminare, si osserva che:

- per entrambe le annualità non è possibile, **allo stato degli atti**, effettuare la verifica dell’effettivo rispetto dell’obiettivo di finanza pubblica, mediante uno “stress test” inclusivo delle partite non calcolate o non più calcolabili alla luce degli esiti del controllo (segnatamente, i debiti fuori bilancio “proiettati”, illegittimamente, sulla competenza finanziaria di esercizi successivi). Per fare ciò, infatti, gli Uffici avrebbero necessitato di un dettaglio informativo allo stato mancante, vale a dire le specifiche modalità di calcolo e la scomposizione delle voci del prospetto di cui alle richiamate Tabelle (poste e specifica allocazione in bilancio), mediante cui comprovare la diminuzione del saldo. Ciò sebbene con nota istruttoria prot. C.d.c. n. 2568 del 18.04.2018 fosse stato chiesto alla Regione di fornire tale informazione, richiesta rispetto alla quale essa si è limitata a fornire unicamente i prospetti di monitoraggio IV trimestre 2015 e 2016, i cui saldi sono stati riportati nelle prefate Tabelle.
- il margine di rispetto, assai ampio, nel 2016 (€348.225/mgl), circoscrive di fatto la rilevanza di tale verifica al solo esercizio 2015, per il quale il margine è di soli ad €17.706/mgl (cfr. Tabelle nn. 16 e 17);
- è inoltre necessario, per le stesse ragioni, nell’ambito del medesimo “stress test”, calcolare concretamente l’eventuale beneficio di risorse “tesaurizzate” e applicate attraverso il risultato di amministrazione, secondo le indicazioni interpretative di C. cost. n. 247/2017. Giova rammentare che la richiamata sentenza (come la sentenza n. 101/2018) impone di tenere conto nel calcolo del saldo di competenza, in via interpretativa, anche dell’eventuale applicazione in entrata del fondo

pluriennale vincolato e dell'avanzo libero a sostegno della spesa finale. Sebbene tale sentenza riguardasse solo la L. n. 208/2015, si deve ritenere che la stessa sia estensibile, in termini di logica costituzionale, a tutti i saldi finali calcolati secondo il modello dell'art. 9 della L. n. 243/2012, come è anche nel caso del PSI 2015, ai sensi della L. n. 190/2014 (c.d. legge di stabilità per il 2015). Segnatamente, occorrerebbe verificare "a consuntivo" l'impatto, sul saldo, dell'applicazione del fondo pluriennale vincolato (a finanziamento, ovviamente, della spesa "rilevante" per lo stesso). Anche in questo caso sarebbe necessario conoscere il dettaglio della composizione e delle modalità di calcolo delle voci del prospetto di sintesi, ed in particolare della spesa concretamente interessata. Questa necessità di rettifica "interpretativa", come è noto, è necessaria solo per il 2015, in quanto la L. n. 208/2015, per il 2016, e solo per tale annualità, prevedeva già la possibilità di computare il FPV. Non si pone, per altro verso, il problema del computo interpretativo (sempre secondo le indicazioni della sentenza n. 247/2017), dell'avanzo "libero", poiché la Regione Campania è in disavanzo e quindi non ne dispone.

Segnatamente, nel 2015, dalle risultanze di cui alla certificazione, risulta che la Regione ha conseguito valori non negativi di competenza e cassa (rispettivamente pari a €17.706/mgl ed €807.420/mgl) ed ha pertanto conseguito il pareggio di bilancio così come prescritto dall'art. 1 commi da 460 a 483 della L. n. 190/2014.

Tabella n. 16. Patto di stabilità 2015. Fonte: Regione Campania (Relazione al bilancio 2015 - Allegato 16)

Equilibri di bilancio	Competenza	Cassa gestione ordinaria	Cassa gestione sanitaria
Saldo finanziario di parte corrente netto	24.211	875.872	208.504
Saldo finanziario finale netto	101.856	769.455	122.115
Differenza tra saldo finanziario finale netto e obiettivo	17.706	807.420	

Inoltre, nel 2016 la Regione ha conseguito il saldo di competenza finanziaria fissato in € 509.187/mgl, con un risultato pari a 348.225/mgl. di euro (dato dalla differenza tra il saldo tra entrate e spese finali nette e l'obiettivo di cui all'intesa dell'11 febbraio 2016).

Tabella n. 17. Pareggio di bilancio o “saldo di finanza pubblica” 2016. Fonte: Regione Campania (Relazione al bilancio 2016- Allegato 14)

Equilibri di bilancio	Dati di Competenza finanziaria	Dati di cassa (facoltativo)
Saldo tra Entrate e Spese finali valide ai fini dei saldi di Finanza Pubblica	509.187	375.308
Spazi finanziari ceduti agli Enti locali (art 1, comma 728, Legge di Stabilità 2016)	0	0
Saldo tra Entrate e Spese finali netto	509.187	375.308
Obiettivo di saldo di cui all’Intesa dell’11 febbraio 2016	160.962	807.420
Differenza tra il saldo tra Entrate e Spese finali nette ed Obiettivo	348.225	375.308

Partendo dalla diversa funzione della certificazione dei “saldi di pareggio” di coordinamento della finanza pubblica (“Patto di stabilità”, ora “Saldo di finanza pubblica”) rispetto alla verifica degli equilibri di competenza, nonché della funzione di rappresentazione della situazione “sostanziale” della certificazione (norme sulla elusione) la Sezione rileva che il prospetto allegato al rendiconto, rappresentativo della situazione di rispetto dei ridetti saldi, non risulta corretta ove,

- omette il conto voci di spesa che avrebbero dovuto essere oggetto di riconoscimento di debito per le annualità 2015 e 2016, e che sono stati invece introiettati in bilancio con molto ritardi negli anni successivi;
- omette di dare conto – pur in assenza di situazioni per cui è non è necessaria, allo stato degli atti, una certificazione “in rettifica” – di dare conto dell’evoluzione del saldo rispetto dalla data della certificazione a “preconsuntivo”, per effetto della compiuta a rendicontazione.

Più nel dettaglio, occorre ricalcolare i saldi 2015 e 2016, detraendo l’importo dei debiti fuori bilancio di competenza, rispettivamente, del 2015 e del 2016, secondo gli importi sopra riportati (€ 6.244.394,28, Tabella n. 14, per il 2015; € 2.794.7566,05, Tabella n. 15 per il 2016).

Pertanto, i prospetti rappresentativi dei saldi 2015 e 2016, ad avviso della Sezione, non possono essere parificati per le ragioni sopra esposte.

8. La cassa e i vincoli. In occasione della precedente parificazione del rendiconto, questa Sezione ha “parificato con riserva” la cassa nel 2013 e nel 2014, in ragione dell’accertamento della insussistenza di un sistema di corretta rilevazione dei

vincoli sulle entrate incassate e sulle successive movimentazioni per spesa vincolata o ordinaria, soprattutto per le annualità più risalenti.

Nel corso dell'istruttoria la Regione ha confermato di non avere un sistema contabile strutturato e rivolto in modo specifico a rilevare sistematicamente i vincoli per cassa (ma solo per competenza, che opera per differenza tra originari crediti e debiti vincolati) e che tuttavia ha avviato la costruzione di uno specifico *software* che dovrebbe consentire il monitoraggio a decorrere dalla data delle precedenti parificazioni "con riserva", in particolare dal 2017 (verbale attività di accesso del 11 luglio 2018, doc. 74194945 del 12/07/2018).

Nel rinviare agli argomenti già svolti nelle due decisioni di questa Sezione, n. 285/2016/PARI e n. 64/2017/PARI, rispettivamente sul rendiconto 2013 e 2014, si rammenta sinteticamente che la disciplina di bilancio in materia di vincoli contabili costituisce uno dei punti focali del sistema (cfr. SRC Campania n. 59/2018/PAR), in quanto rende effettivo il bilanciamento di valori che, attraverso la legge, è stato effettuato, individuando spese primarie e obbligatorie per la pubblica amministrazione, e proprio in quest'ottica, è necessario che sia verificato il principio dell'equilibrio e l'effettiva provvista per la loro esecuzione (art. 97, comma 1 Cost.).

Per altro verso, come si evince dallo stesso principio sopra citato, occorre distinguere destinazione "generica" (corrispondenti, sul risultato di amministrazione ai c.d. fondi destinati ad investimenti) e vincolo "specifico" corrispondente ai c.d. "fondi vincolati" (cfr. Sezione Autonomie n. 31/2015/INPR).

Nel primo caso la destinazione opera solo in termini di saldo, in fase di ricostruzione degli equilibri complessivi (art. 97 comma 1 Cost.), richiedendo la legge (art. 187 TUEL e art. 42 D.lgs. n. 118/2011) la verifica, sul risultato di amministrazione, della congruità tra risorse destinate ad investimenti e spesa e la utilizzabilità in entrata di tale risorse (ove presenti o ripristinate tramite l'applicazione integrale del disavanzo) solo dopo il loro accertamento a consuntivo.

Nel caso delle entrate "vincolate" la disciplina deroga invece in modo netto al principio di unità, infatti: a) da un lato, nel bilancio di previsione è possibile applicare la quota vincolata (ove corrispondente a risorse non ancora "consumate") a finanziamento della specifica spesa finanziata, anche se la stessa quota è ancora solo presunta (e non è stata "riaccertata" in sede di consuntivo); per altro verso, b) affinché sia realizzato lo specifico programma di spesa (o addirittura opera o servizio) individuato per legge (art. 97 comma 2 Cost.), in fase di gestione e consuntivo, sussiste un obbligo costante di

preservare la provvista ed eventualmente di ricostituirla; ciò al fine di evitare che al momento della successiva programmazione si debba constatare l'intervenuta "consumazione" delle risorse (l'"insostenibilità finanziaria") o anche solo una grave e stabile indisponibilità di cassa che possa determinare lo stallo o impedire la realizzazione dell'opera (ad esempio, per il rischio di andare incontro ad eccezioni di inadempimento da parte dei creditori ex art. 1461 c.c. ovvero per l'impossibilità di finanziare successivi stati di avanzamento dei lavori).

Il vincolo impresso sulla risorsa, dunque, non riguarda solo il credito, ma, a maggior ragione, la provvista liquida che si forma a valle dell'incasso ed impone una speciale e sostanziale verifica degli equilibri, in particolare, chiede di verificare che le disponibilità di tesoreria ed i crediti siano capienti al lordo di tali vincoli, che devono all'uopo essere registrati man mano che si procede ad accertamento ed incasso.

In proposito, giova evidenziare la necessità che tale equilibrio sussista non solo per competenza (delta tra debiti e crediti), ma anche per cassa, emerge da numerosi indici normativi.

In primo luogo, l'art. 40 del D.lgs. n. 118/2011 richiede che il bilancio di previsione, da approvare in pareggio, deve contenere sia le previsioni di competenza che quelle di cassa (sebbene limitatamente al primo anno); in secondo luogo, l'ordinamento contabile, nello specificare il tipo di equilibrio che il bilancio di previsione deve assicurare (art. 42, comma 1 D.lgs. n. 118/201, art. 9 L. n. 243/2012) chiede espressamente che tale equilibrio sussista per cassa e si esprima in un "saldo" e in un fondo cassa finale "non negativo".

Sebbene la cassa sia un bene della vita che per definizione può sussistere o mancare (esprimendo valori nulli o positivi), evidentemente, il Legislatore, così esprimendosi, ha ammesso che essa possa essere "virtualmente" negativa per effetto di eventi che possono avere eroso la sua consistenza "qualitativa", in base a specifici obblighi contabili.

Tale equilibrio deve essere quindi "sostanziale" nel senso che, da un lato, deve essere assicurata la congruenza tra flussi di entrata e di uscita, dall'altro, la sua consistenza media deve essere tale da evitare un ricorso stabile a liquidità di terzi ovvero a risorse vincolate a specifici fini ("sostenibilità finanziaria"). Infatti, essendo la cassa, sostanzialmente, una grandezza di flusso, e potendo per sua natura registrare temporanei disallineamenti tra flussi in entrata ed in uscita, la contabilità pubblica ammette il temporaneo ricorso ad entrate ad altro destinate e alla anticipazione di

tesoreria per tamponare fisiologici o imprevisti disallineanti dell'esigibilità di accertamenti e impegni (cfr. C. cost. n. 188/2014, con riferimento all'istituto eccezionale dell'anticipazione di tesoreria).

Quando però il disallineamento non ha più carattere temporaneo e si manifesta come stabile, occorre attivare le specifiche misure di salvaguardia imposte dal precetto costituzionale dell'equilibrio di bilancio. La necessità di siffatte misure di salvaguardia va quindi valutata in base al tempo e alla dimensione dello squilibrio (Sez. Autonomie, n. 16/2012/INPR, spec. sezione prima, punto 3.3 e SRC *Campania n. 53/2016/PRSP*).

Infatti, l'art. 50 del D.lgs. n. 118/2011 stabilisce che: «

, accertati in sede di rendiconto dall'esercizio scaduto il 31 dicembre precedente, fermi restando i vincoli di cui all'articolo 40.

generali di bilancio e, in caso di accertamento negativo, assume i necessari provvedimenti di riequilibrio [...]».

Quindi, ove la mancata ricostituzione di entrate non sia dipendente da fatti contingenti od occasionali, ma risulti dovuta ad una strutturale deficienza di cassa nel tempo, l'ente è comunque obbligato a recuperare le risorse vincolate stabilmente mancanti con idonee misure correttive, per garantire che allo stanziamento e all'impegno di nuova spesa (primaria, obbligatoria e, come si è detto, spesso costituzionalmente necessaria) sia assicurata copertura effettiva nonché sostenibilità finanziaria (attraverso la necessaria liquidità e l'equilibrio di cassa).

Ciò tanto più nell'attuale sistema dove non è infrequente che, a causa di frequenti e diffuse norme che consentono di spalmare il disavanzo in archi temporali dilatati, tale istituto non sia in grado di svolgere la funzione recuperatoria e di tutela degli equilibri che svolge nel sistema della contabilità finanziaria.

In estrema sintesi, alla luce dei principi e delle norme sopra riportati, i crediti, ma anche le somme incassate sulla provvista vincolata, senza determinare una gestione extra-bilancio, determinano una vera e propria gestione "separata" all'interno del bilancio medesimo, per competenza (intesa come rapporto tra debiti e crediti) ma anche per cassa. Esemplificando, gli obblighi che contrassegnano tale gestione separata si possono così declinare: in termini attivi, sussiste l'obbligo di destinare il credito accertato ed il relativo incassato a copertura e adempimento della spesa specifica e, in

termini passivi, occorre “vincolare” le risorse non utilizzate (le economie) alla copertura della spesa programmata e in caso di utilizzo delle somme già incassate ad altro scopo (e correlata incapienza del fondo cassa rispetto al vincolo) sussiste un obbligo di ripristinare, anche per cassa, la provvista per la spesa primaria, a garanzia della realizzazione del pagamento dell’opera a specifica destinazione.

In definitiva, 1) sussiste sul piano normativo, in base a principi generali della contabilità pubblica, la necessità di rispettare la disciplina vincolistica anche per cassa; 2) la sistematica omissione in termini di predisposizione di un sistema contabile idoneo a rilevare i vincoli poteva determinare conseguenze sul piano delle successive parificazioni, precludendo la possibilità di parificare in futuro i risultati contabili di una gestione di cassa siffatta, determinando una parifica “con riserva”, la quale equivale ad un “monito” la cui sistematica disattenzione potrebbe portare nel tempo a specifiche verifiche e ad esiti negativi di futuri giudizi di parificazione; 3) la rilevazione di un eventuale e sistematico squilibrio di cassa, in termini di incapienza rispetto ai fondi vincolati per cassa, comporta la necessità di registrare l’obbligo giuridico contabile di ricostituzione e può avere conseguenze sul piano della parificazione del risultato di amministrazione.

Da un lato, si rammenta quando già evidenziato nel precedente giudizio di parifica, con il quale la Corte, in merito al monitoraggio della cassa, registrava l’impegno a che la situazione dei vincoli di cassa potesse essere *«aggiornata trimestralmente in occasione delle verifiche di cassa (a partire dalla verifica al 30/06/2017)»*.

D’altro canto, atteso lo sforzo di riallineamento dei conti compiuto dalla Regione sul piano dei sospesi e le difficoltà organizzative incontrate sul piano delle nuove procedure informatiche, si prende atto del rinnovo dell’impegno, a voce dell’Assessore al ramo, in pubblico contraddittorio e che, allo stesso tempo, lo stesso sistema potrà effettivamente avere corso a decorrere dall’esercizio 2019.

Per tutti i motivi sopra esposti, il Collegio, in continuità con quanto avvenuto sul rendiconto 2013 e sul rendiconto 2014, da un lato propone di accertare l’anomalia dell’assenza di un’anagrafica dei vincoli per cassa, per altro verso ritiene di parificare la cassa della regione Campania, con la “riserva” di verificare l’adeguamento della stessa ai principi dell’ordinamento sopra esposti, in coerenza con l’impegno assunto.

9. Il perimetro sanitario nel bilancio regionale. Il c.d. “perimetro sanitario” costituisce l’area del bilancio regionale costituita dalle entrate destinate (*rectius* vincolate) al finanziamento della spesa sanitaria.

Ai sensi dell’art. 20 comma 1 del D.lgs. 118/2011: «*Nell'ambito del bilancio regionale le regioni garantiscono un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, al fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per l'esercizio in corso. A tal fine le regioni adottano un'articolazione in capitoli tale da garantire, sia nella sezione dell'entrata che nella sezione della spesa, ivi compresa l'eventuale movimentazione di partite di giro, separata evidenza delle seguenti grandezze:*

A) Entrate:

a) finanziamento sanitario ordinario corrente quale derivante dalle fonti di finanziamento definite nell'atto formale di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle relative fonti di finanziamento intercettate dall'ente regionale, ivi compresa la mobilità attiva programmata per l'esercizio;

b) finanziamento sanitario aggiuntivo corrente, quale derivante dagli eventuali atti regionali di incremento di aliquote fiscali per il finanziamento della sanità regionale, dagli automatismi fiscali intervenuti ai sensi della vigente legislazione in materia di copertura dei disavanzi sanitari, da altri atti di finanziamento regionale aggiuntivo, ivi compresi quelli di erogazione dei livelli di assistenza superiori rispetto ai LEA, da pay back e da iscrizione volontaria al Servizio sanitario nazionale;

c) finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso;

d) finanziamento per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell'articolo 20, della legge n. 67 del 1988;

B) Spesa:

a) spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei LEA, ivi compresa la mobilità passiva programmata per l'esercizio e il pay back;

b) spesa sanitaria aggiuntiva per il finanziamento di livelli di assistenza sanitaria superiori ai LEA;

c) spesa sanitaria per il finanziamento di disavanzo sanitario pregresso;

d) spesa per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell'articolo 20, della legge n. 67 del 1988».

Il perimetro sanitario, dunque, costituisce uno dei punti nodali del bene pubblico bilancio, perché è attraverso di esso e solo per mezzo di questo che è possibile

assicurare uno dei fondamentali diritti sociali e della persona, ovvero il diritto della salute.

Infatti, come è noto, con la riforma del Titolo V della Costituzione, l'organizzazione sanitaria è diventata competenza residuale regionale; pertanto se da un lato è dovere dello Stato assicurare i LEP (livelli essenziali delle prestazioni ex art. 117, comma 1, lett. m, di cui i LEA, i livelli essenziali delle prestazioni, costituiscono uno snodo fondamentale), fornendo l'approvvigionamento, vincolato, per il finanziamento unitario ed omogeneo, su tutto il territorio nazionale, delle prestazioni sanitarie, a garanzia dell'uguaglianza dei cittadini italiani, per altro vero dipende dalle regioni approntare concretamente i sistemi di cura.

La gestione sanitaria della Regione Campania (*rectius* la spesa), inoltre, assorbe circa l'87% delle entrate correnti accertate di competenza sia per il 2015 che per il 2016 ed l'80% circa degli impegni correnti assunti rispettivamente nel 2015/16.

Sia in astratto che in concreto, dunque, la parificazione della parte del bilancio che riguarda la sanità, ovvero il c.d. perimetro sanitario, costituisce un capitolo essenziale del giudizio di parifica.

Ciò, innanzitutto, per la funzione di trasparenza e dell'efficacia dell'azione pubblica che il (pubblico) "bene della vita" bilancio deve garantire (Corte cost. n. 184/2016 e n. 49/2018), che è tanto più forte per spesa dimensionalmente così importante, soprattutto se "costituzionalmente necessaria" (Corte costituzionale sentenza n. 275/2016).

Dunque, vi deve essere chiarezza, da un lato, sulle fonti di finanziamento e sulle cause della loro eventuale diminuzione – ad esempio, inadempimenti regionali rispetto ad obblighi cui il finanziamento era condizionato (ad esempio il raggiungimento degli obiettivi del piano di rientro) o indiscriminati tagli del finanziamento statale – dall'altro, sulle cause della mancata realizzazione della spesa, nella misura "costituzionalmente necessaria", definita dal c.d. perimetro sanitario. In questo modo è possibile rilevare fattori legittimi e illegittimi di un eventuale de-finanziamento regionale della spesa sanitaria, che la Corte nel giudizio di parifica deve essere in grado di rilevare.

Ed infatti, il Giudice delle leggi ha affermato che *«la programmazione e la proporzionalità tra risorse assegnate e funzioni esercitate sono intrinseche componenti del «principio del buon andamento [il quale] – ancor più alla luce della modifica intervenuta con l'introduzione del nuovo primo comma dell'art. 97 Cost. ad opera della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di*

bilancio nella Carta costituzionale) – è strettamente correlato alla coerenza della legge finanziaria», per cui «organizzare e qualificare la gestione dei servizi a rilevanza sociale da rendere alle popolazioni interessate [...] in modo funzionale e proporzionato alla realizzazione degli obiettivi previsti dalla legislazione vigente diventa fondamentale canone e presupposto del buon andamento dell'amministrazione, cui lo stesso legislatore si deve attenere puntualmente» (sentenza n. 10 del 2016)».

In secondo luogo, poiché si tratta di garantire, tramite il bilancio, l'efficacia dell'azione amministrativa, efficacia che, in sede consuntiva, può essere misurata tramite l'indicatore della realizzazione o mancata realizzazione della spesa vincolata (e comunque tramite la disciplina della corretta appostazione dei vincoli a garanzia della futura realizzazione della spesa).

Tanto premesso, con riguardo al giudizio di parifica, si osserva che mentre per le micro-violazioni del diritto alla salute, l'ordinamento prevede il presidio della giurisdizione ordinaria ed amministrativa, le macro-violazioni, che discendono dal bilancio (tanto accade in caso di compressione del nucleo incompressibile del diritto alla salute, effettuato mediante un de-finanziamento della spesa, statale e regionale, cfr. C. cost. n. 275/2016, ma anche e soprattutto le sentenze nn. 169 e 154 del 2017) – e che ledono l'interesse finanziario diffuso della comunità regionale al corretto finanziamento e percezione dei LEA – possono essere contrastate (e gli interessi adespoti lesi tutelati) solo attraverso il bilancio e la giurisdizione che la Costituzione ha su esso statuito con gli artt. 100 e 103 Cost., ovvero con il presidio del Giudice contabile. Tale Magistratura costituisce infatti un organo terzo ed imparziale in grado di rilevare tecnicamente e con lo strumento del giudizio di parifica, statale e regionale, la lesione della Costituzione connessa al de-finanziamento di “spesa costituzionalmente necessaria”.

Di seguito si riportano i prospetti del perimetro sanitario di cui agli allegati n. 36 e 39, rispettivamente, del disegno di legge di rendiconto 2015 e di quello del rendiconto 2016.

Tabella A. Rendiconto della gestione 2015. Allegato n. 36

Esercizio 2015

ENTRATA			USCITA			
Capitolo	Descrizione	titolo	Capitolo	Descrizione	Miss	Tit
			7000	SPESA SANITARIA REGIONALE DI PARTE CORRENTE (ART.28 L.R. 3.11.1994, N.32, ART. 1 COMMA 2 DECR. L.GS N. 56 DEL 18/2/2000).	13	1
			7035	FINANZIAMENTO DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE ANNI 2006-2011 - SPETTANZE RESIDUE	13	1
	IRAP - IMPOSTA REGIONALE SULLE		7002	FONDO PER L'ATTIVITA' DELL'AGENZIA SANITARIA REGIONALE (L.R. 18.11.96 N. 25)	13	1

Esercizio 2015

ENTRATA			USCITA			
Capitolo	Descrizione	titolo	Capitolo	Descrizione	Miss	Tit
	ATTIVITA'					
53	PRODUTTIVE (DECRETO LEG.VO 15.12.97 N. 446)	1	7007	SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE - MOBILITA' PASSIVA EXTRAREGIONALE	13	1
	ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IMPOSTA SUL		7008	INTERVENTI SOCIO - ASSISTENZIALI A FAVORE DEI SOGGETTI TRAPIANTANDI E TRAPIANTATI D'ORGANO E DI INNESTO DI TESSUTO (MIDOLLO OSSEO, CORNEA)	13	1
	REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (ART. 50)		7017	ISTITUZIONE PRESSO IL CTO DI NAPOLI DELL'UNITA' SPINALE.	13	1
57	DECRETO LEG.VO 15.12.97 N. 446	1	7018	FINANZIAMENTO AL CENTRO REGIONALE DI RIFERIMENTO C/O A.O. MONALDI PER LE MALFORMAZIONI CONGENITE DEL CUORE IN ETA' ADULTA -GUCH (L.R. 26/2/1998, N.2)	13	1
	COMPARTICIPAZIONE AL GETTITO IVA (ART. 2,		7020	FONDI DELLE AA.SS.LL. TRASFERITI ALL'A.R.P.A.C. (ART. 22, L.R. 29 LUGLIO 1998, N.10).	13	1
72	COMMA 4, LETT. A), D.LGS N. 56 DEL 18/2/2000).		7028	CONTRIBUTO AL II POLICLINICO DELL'UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI PER LO STUDIO DI BIOLOGIA MOLECOLARE PER I TUMORI DELLA TIROIDE (ART. 3,	13	1
128	DISACCANTONAMENTO QUOTE PREMIALI 1	1	7029	SPESA SANITARIA REGIONALE DI PARTE CORRENTE. ACQUISTO PRESTAZIONI SANITARIE.	13	1
	FONDO PEREQUATIVO NAZIONALE SULLA		7032	FINANZIAMENTO DEL CENTRO REGIONALE DI RIFERIMENTO PER L'EPILESSIA PRESSO L'AZIENDA OSPEDALIERA UNIVERSITARIA FEDERICO II. (L.R. N.11 DEL 16 MAGGIO	13	1
	COMPARTICIPAZIONE IVA (ART. 2, COMMA 4,		7036	EROGAZIONE DI FARMACI SPECIFICI PER LE MALATTIE RARE (ART. 6 DEL DECRETO MINISTERO DELLA SALUTE N.279 DEL 18/5//01).	13	1
166	LETT. C) E ART. 7 D.LGS 18/2/2000 N. 56).	1	7055	SPESA SANITARIA PER CONTRATTI DI SERVIZIO	13	1
178	QUOTA PREMIALE ART. 9, C. 2, D.LGS. 149/2011	1	7057	SPESE LEGALI E ALTRI ONERI DERIVANTI DA CONTENZIOSI IN MATERIA SANITARIA VERSO PRIVATI	13	1
	SORVEGLIANZA EPIDEMIOLOGICA DI		7061	CONTRIBUTI SOCIALI PER SPESA SANITARIA ACCENTRATA.	13	1
180	POPOLAZIONI RESIDENTI IN SITI CONTAMINATI	2	7062	SPESA SANITARIA ACCENTRATA PIANO SANITARIO.	13	1
	FONDI DELLO STATO PER IL MONITORAGGIO		7063	SPESA SANITARIA ACCENTRATA PIANO SANITARIO. CONSULENZE SANITARIE E SOCIO SANITARIE DA PRIVATO.	13	1
	DELLE ALCOOLDIPENDENZE (LEGGE N.125 del		7064	FINANZIAMENTO DELLE ATTIVITA' DI RICERCA ASSISTENZIALE APPLICATADELL'IRCCS FONDAZIONE PASCALE DI CUI ALL'ART. 8 COMMA 2 LETTERA B) DEL PROTOCOLLO D'INTESA DI CUI ALLA DGRC 1739/2007 ESERCIZI 2007/2009 E DEL PROTOCOLLO D'INTESA DI CUI ALLA DGRC 255/2010 ESERCIZI 2010 E	13	1
470	30/3/2001).	2	7065	SPESA SANITARIA ACCENTRATA PIANO SANITARIO. CONSULENZE NON SANITARIE DA PRIVATO	13	1
	ERVIZIO SANITARIO NAZIONALE - MOBILITA'		7066	SERVIZI PER TRASFERTE	13	1
706	ATTIVA EXTRAREGIONALE	3	7067	IMPOSTE E TASSE PER SPESA SANITARIA ACCENTRATA	13	1
	QUOTE DEL FINANZIAMENTO STATALE DELLA		7070	CONTRIBUTO DEL 20% AI CITTADINI RICONOSCIUTI DISABILI TITOLARI DI PATENTE B PER LA MODIFICA DEGLI STRUMENTI DI GUIDA (LEGGE 5/2/92 N. 104, ART. 27)	13	1
	SPESA SANITARIA CORRENTE DESTINATE		7073	PIANO NAZIONALE DELLA PREVENZIONE EX ART. 4 C. 1, LETT. E) ACCORDO STATO-REGIONII DEL 23/03/05 REP. 2271. QUOTA FONDO INDISTINTO	13	1
	ALL'ASSISTENZA SANITARIA DEGLI STRANIERI		7074	PIANO NAZIONALE AGGIORNAMENTO PERSONALE SANITARIO EX ART. 4 C. 1, LETT. F) ACCORDO STATO REGIONI DEL 23/03/05 REP. 2271.	13	1
726	IRREGOLARI: INTESE STATO-REGIONI N. 131 E N	2	7075	SPESA SANITARIA CORRENTE PER LA FORNITURA DI BENI E SERVIZI.	13	1
	D.LGS. 194/2008 - DISCIPLINA DELLE MODALITA'		7076	CONTRIBUTO ALL'ASSOCIAZIONE HOUSE HOSPITAL ONLUS DI NAPOLI.	13	1
	DI RIFINANZIAMENTO DEI CONTROLLI SANITARI		7078	SPESA SANITARIA REGIONALE CORRENTE (BASCO, SCREENING NEONATALE PER L'UDITO E PER I.C.E.P.K.U., TRASPORTO NEONATALE EMERGENZA, DIABETOLOGIA, RIORDINO ATTIVITA' TERMALI, REG. PATOL. E SISTEMI SORVEGLIANZA, MEDICINA DELLO SPORT, ED. SALUTE, IGIENE E MED. LAV., FORMAZIONE PERS. ASS. MALATI	13	1
	UFFICIALI IN ATTUAZIONE DEL REG. CE N.		7081	POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO SPA	13	1
738	882/2004	2	7082	SIRES 118- TRASFERIMENTI AD AMMINISTRAZIONI LOCALI.	13	1
	FONDI PER IL SUPERAMENTO DEGLI O.P.G.:		7084	ATTIVITA' DI TRAPIANTI E DI PRELIEVI DI ORGANI E DI INNESTI DI TESSUTI DEI CENTRI E DELLE UNITA' OPERATIVE DI RIANIMAZIONE.	13	1
	INTESA STATO REGIONI DEL 7/2/2013 N. 19, DL		7085	SIRES 118 - UTENZE E CANONI.	13	1
745	25/3/13, N. 24 E SMI.	2	7086	FINANZIAMENTO DELLE ATTIVITA' TRASFUSIONALI. DELIBERA G.R. 6154 DEL 15/11/2001.	13	1
	FONDI PER L'ISTITUZIONE ED IL		7087	SIRES 118 - CONSULENZE.	13	1
	FUNZIONAMENTO DEL CENTRO REGIONALE DI		7090	REALIZZAZIONE PIANO REGIONALE SANGUE FINALIZZATO AL MIGLIORAMENTO DEI MODELLI FUNZIONALI - ORGANIZZATIVI, ALL'ADEGUAMENTO TECNOLOGICO, ALL'AUTOSUFFICIENZA E ALL'EFFICIENZA,	13	1

Esercizio 2015

ENTRATA			USCITA			
Capitolo	Descrizione	titolo	Capitolo	Descrizione	Miss	Tit
	RIFERIMENTO PER I TRAPIANTI D'ORGANO.		7091	SIRES 118 - MANUTENZIONE ORDINARIA E RIPARAZIONI.	13	1
	INIZIATIVE EX ART. 10 - 8° COMMA, ART. 12 - 4°		7092	SPESA SANITARIA ACCENTRATA PER L'ASSISTENZA SANITARIA.	13	1
748	COMMA, ART. 16 - 3° COMMA ED ART. 17 -	2	7096	GESTIONE DEL REGISTRO REGIONALE MESOTELIOMI	13	1
	PROGETTO PILOTA SORVEGLIANZA DELLA		7104	PROGETTI PER L'ESERCIZIO DELLE FUNZIONI IN MATERIA DI ASSISTENZA SANITARIA.	13	1
	MORTALITA' MATERNA NELLE REGIONI DEL		7113	PATOLOGIE DA DIPENDENZA DAL GIOCO D'AZZARDO ART. 1, C. 133 L. 190/2014	13	1
755	NORD, CENTRO E SUD ITALIA.	2	7124	INCENTIVAZIONE AL PERSONALE IMPEGNATO NELLE ATTIVITA' CONNESSE ALLA GESTIONE DEL NODO REGIONALE PER LE ALLERTA ALIMENTARI E DEI MANGIMI	13	1
	F.S.N. PARTE CORRENTE. FINANZIAMENTO		7125	IRAP - NODO REGIONALE ALLERTE.	13	1
	ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO DEL		7127	ONERI ACCESSORI - NODO REGIONALE ALLERTE.	13	1
	MEZZOGIORNO DI PORTICI (L.23.12.75, N.745 E		7130	SPESE PER LE ATTIVITA' CONNESSE ALL'ISTITUZIONE DELL'UNITA' DI SENOLOGIA PRESSO LE AZIENDE OSPEDALIERE DELLA REGIONE CAMPANIA (L.R. 9/11/2005, N. 20).	13	1
756	L.23.12.78, N.833).	2	7132	CONTRIBUTO ALLA LEGA ITALIANA PER LA LOTTA CONTRO I TUMORI (L.R. 7.4.90, N. 15)	13	1
770	IRES 118 CONSULENZE	3	7138	SPESE PER IL FUNZIONAMENTO DELLA STRUTTURA COMMISSARIALE DI CUI ALLA DELIBERAZIONE DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI DEL 24/7/2009	13	1
	PROGETTO CCM BUONE PRATICHE PER LA		7139	CONTRIBUTI SOCIALI A CARICO DELL'ENTE PER SPESA IN MATERIA SANITARIA	13	1
	SORVEGLIANZA E IL CONTROLLO		7141	IMPOSTE E TASSE A CARICO DELL'ENTE PER SPESE IN MATERIA SANITARIA	13	1
772	DELL'ANTIBIOTICORESISTENZA	2	7142	FINANZIAMENTO ALLE AA.SS.LL. RICADENTI NEL BACINO IDROGRAFICO DEL FIUME SARNO PER EFFETTUARE UNO STUDIO SULL'INCIDENZA DI NEOPLASIE NELLA PROPRIA AREA DI RIFERIMENTO (ART. 3,	13	1
	RISORSE PER ACCERTAMENTI MEDICO - LEGALI		7150	PROGRAMMI ED INTERVENTI SOCIO SANITARI E SISTEMI INFORMATIVI SOCIO SANITARI.	13	1
	SUI DIPENDENTI ASSENTI PER MALATTIA		7151	PROGRAMMI ED INTERVENTI SOCIO SANITARI. ORGANIZZAZIONE EVENTI E PUBBLICITA'	13	1
	EFFETTUATI DALLE AZIENDE SANITARIE LOCALI		7157	PROGRAMMA REGIONALE FINALIZZATO AL CONTROLLO DEL RISCHIO CLINICO ED AL CONTROLLO DELLE INFEZIONI OSPEDALIERE ASSOCIATE ALL'ASSISTENZA - SERVIZI	13	1
	EX D.L. 95/2012 MODIFICATO DALLA L. 135/2012,		7158	PROGRAMMA REGIONALE FINALIZZATO AL CONTROLLO DEL RISCHIO CLINICO ED AL CONTROLLO DELLE INFEZIONI OSPEDALIERE ASSOCIATE ALL'ASSISTENZA- TRASFERIMENTI AMMINISTRAZIONI LOCALI.	13	1
777	ART. 14, COMMA 27, E INTEGRATO DALLA L	2	7159	PROGRAMMA REGIONALE FINALIZZATO AL CONTROLLO DEL RISCHIO CLINICO ED AL CONTROLLO DELLE INFEZIONI OSPEDALIERE ASSOCIATE ALL'ASSISTENZA - SPESE DI	13	1
	EMERGENZE AMBIENTALI ART. 2, C. 4 OCTIES DL		7162	INTERVENTI DI CONTRASTO ALLE DIPENDENZE PATOLOGICHE SVOLTI DA AA.SS.LL. E ENTI LOCALI.	13	1
791	136/2013	2	7163	SPESE DI GESTIONE, RAPPRESENTANZA PUBBLICITA' E SERVIZI PER TRASFERTE.	13	1
795	FARMACI INNOVATIVI ART. 1, C. 593 L. 190/2014	2	7164	FONDO REGIONALE PER L'ASSISTENZA PSICHIATRICA E L'AUTISMO - ATTIVITA' SVOLTA DALLE AMMINISTRAZIONI LOCALI	13	1
	F.S.N. - PARTE CORRENTE. BORSE DI STUDIO		7169	SPESE PER IL FUNZIONAMENTO DELLA STRUTTURA COMMISSARIALE DI CUI ALLA DELIBERAZIONE DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI DEL 24/07/2009 - LIQUIDAZIONE DELLA RETRIBUZIONE ANNUA SUB-	13	1
	PER LA FORMAZIONE SPECIFICA DI MEDICINA		7191	SISTEMI INFORMATIVI SOCIO-SANITARI	13	1
	GENERALE - DIRETTIVA CEE 86/457 - DELIBERA		7203	ASSISTENZA A FAVORE DEI CITTADINI AFFETTI DA TBC NON ASSISTITI DALL' I.N.P.S. ED IN CONDIZIONI ECONOMICHE DISAGIATE (L. 4/3/87 N. 88 ART. 5 E L. 28/2/95 N. 549 -	13	1
798	CIPE N.61/2004 - CORSO D.M. 11/9/200	2	7222	BORSE DI STUDIO A LAUREATI CAMPANI PER LA FREQUENTAZIONE DI SCUOLE DI SPECIALIZZAZIONE UNIVERSITARIA DI AREA SANITARIA	13	1
	SOSTEGNO ALLE FUNZIONI DI INTERFACCIA TRA		7224	FUNZIONAMENTO DELL'OSSERVATORIO REGIONALE PER LE SPECIALIZZAZIONI MEDICHE UNIVERSITARIE - COMPETENZE PER COMPONENTI COMMISSIONI	13	1
	LE REGIONI E LE PROVINCE AUTONOME ED IL		7226	IMPOSTE E TASSE PER IL FUNZIONAMENTO DELL'OSSERVATORIO REGIONALE PER LE SPECIALIZZAZIONI MEDICHE UNIVERSITARIE	13	1
	CENTRO NAZIONALE PER LA PREVENZIONE ED IL		7228	CONTRIBUTI SOCIALI PER IL FUNZIONAMENTO DELL'OSSERVATORIO REGIONALE PER LE SPECIALIZZAZIONI MEDICHE UNIVERSITARIE	13	1
940	CONTROLLO DELLE MALATTIE (CCM)	2	7246	CONTRIBUTO AGLI ORGANI DI CUI AL COMMA 1 DELL'ART.10 DELLA L.R. 2 LUGLIO,1996 N.14 AVENTE PER OGGETTO "NORME PER LA MEDICINA DELLO SPORT E PER LA TUTELA SANITARIA DELLE	13	1
	VALUTAZIONE DEL RISCHIO SANITARIO DI		7293	CONTRIBUTI SOCIALI PER ESPERTI PER COMMISSIONI COMITATI E CONSIGLI	13	1
	INFEZIONI DA AGENTI ZOOONOSICI ATTRAVERSO		7294	ESPERTI PER COMMISSIONI COMITATI E CONSIGLI	13	1
	PRODOTTI VEGETALI OTTENUTI IN AREE AD		7295	IMPOSTE E TASSE PER ESPERTI PER COMMISSIONI COMITATI E CONSIGLI	13	1
	ELEVATA PRESSIONE ZOOTECNICA - PROGETTO		7296	ONERI GESTIONALI DELLA BASCO DELLA REGIONE CAMPANIA (L.R. 18 DEL 6/12/2000, ART. 51)	13	1
941	DEL CENTRO NAZIONALE PER LA PREVENZIONE	2	7298	CONTRIBUTO ANNUALE A FAVORE DELLE SEZIONI CAMPANE DELL'AIRC (ASSOCIAZIONE ITALIANA RICERCA CANCRO), DELL'AIL (ASSOCIAZIONE ITALIANA LEUCEMICI), E DELLA FONDAZIONE ANT	13	1
	QUOTA F.S.N. PER GLI OBIETTIVI PRIORITARI E DI		7310	UNITA' DI CRISI REGIONALE (U.C.R.) AI FINI DELLA DELIBERA DI G.R. N.495 DEL 25.03.2004-UTENZE	13	1

Esercizio 2015

ENTRATA			USCITA			
Capitolo	Descrizione	titolo	Capitolo	Descrizione	Miss	Tit
	RILIEVO NAZIONALE EX ART.1, COMMI 34 E		7311	UNITA' DI CRISI REGIONALE (UCR) AI FINI DELLA DELIBERA DI G.R. N. 495 DEL 25.03.2004 - ASSICURAZIONE	13	1
1068	34/BIS, LEGGE 662/96.	2	7312	CONTRIBUTO ACQUISTO FARMACI AD ALTO COSTO	13	1
	RISORSE FINANZIARIE PER FUNZIONI E COMPITI		7332	STUDIO SPERIMENTALE PER TRATTAMENTO DI ANGIOPLASTICA CORONARICA CON STENT MEDICATI	13	1
	AMMINISTRATIVI CONFERITI DALLO STATO IN		7335	RIMBORSI ALL'ARAN.	13	1
	MATERIA DI INDENNITA' AI SOGGETTI		7338	ATTUAZIONE DEI PIANI DI MONITORAGGIO REGIONALE PREVISTI DAL PIANO REGIONALE INTEGRATO DEI CONTROLLI UFFICIALI (P.R.I.) IN MATERIA DI SICUREZZA ALIMENTARE E S.P.V. - REG. CE 882/2004, ART. 41 - DECRETO DEL COMMISSARIO AD ACTA PER IL PIANO DI RIENTRO N. 9 DELL'1 FEBBRAIO	13	1
	DANNEGGIATI DA VACCINAZIONI OBBLIGATORIE,		7342	ADEMPIMENTI DECRETO MINISTERO DELLA SALUTE 11.06.2010 - ISTITUZIONE DEL FLUSSO INFORMATIVO PER IL MONITORAGGIO DEI CONSUMI DEI DISPOSITIVI MEDICI DIRETTAMENTE ACQUISTATI DAL SERVIZIO SANITARIO	13	1
	TRASFUSIONI ED EMOderivATI (L. 15/3/97 N. 59;		7343	IMPOSTE E TASSE PER COMPETENZE PER COMPONENTI COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE MONITORAGGIO PERSONALE SSR	13	1
1217	D.LGVO 31/3/98 N. 112; L. 210/92 E L. 238/97).	2	7344	COMPETENZE PER COMPONENTI COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE MONITORAGGIO PERSONALE SSR	13	1
	DPR. 30/4/96 N.317 E SUCCESSIVE		7345	CONTRIBUTI SOCIALI PER COMPETENZE PER COMPONENTI COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE MONITORAGGIO PERSONALE SSR	13	1
	MODIFICAZIONI. IDENTIFICAZIONE		7370	UNITA' DI CRISI REGIONALE (U.C.R.) AI FINI DELLA DELIBERA DI G.R. N. 495 DEL 25.03.2004 - MANUTENZIONE	13	1
	REGISTRAZIONE PATRIMONIO BOVINO.		7374	UNITA' DI CRISI REGIONALE (U.C.R.) AI FINI DELLA DELIBERA DI G.R. N. 495 DEL 25.03.2004 - TRASFERIMENTO AD AMMINISTRAZIONI LOCALI.	13	1
1254	GESTIONE BANCA DATI REGIONALE E	2	7606	CONTRIBUTO REGIONALE ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO NELLE SPESE DI FUNZIONAMENTO (L.R.23/1/1979 N. 7)	13	1
	FONDI PER L'ESCLUSIVITA' DI RAPPORTO DEI		7610	TRASFERIMENTO RISORSE ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI PER LE ATTIVITA' CONNESSE ALL'EMERGENZA DERIVANTE DALL'INFLUENZA AVIARIA - SPESE CORRENTI	13	1
	DIRIGENTI DEL RUOLO SANITARIO (ART. 72,		7614	FUNZIONAMENTO OSSERVATORIO EPIDEMIOLOGICO VETERINARIO	13	1
1261	COMMA 6, LEGGE 448/98)	2	7616	PIANO DI SORVEGLIANZA REGIONALE PER LA B.S.E. E ALTRE MALATTIE VIRALI E BATTERICHE. CONVENZIONE CON L'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DI PORTICI (DELIBERAZIONE G.R. N. 7235 DEL 23/12/2000).	13	1
	ACCANTONAMENTO DEL FSN PER GLI ONERI		7621	TUTELA DEGLI ANIMALI DI AFFEZIONE E PREVENZIONE DEL RANDAGISMO (L.R.24/11/2001, N.16)	13	1
	ASSISTENZIALI DEL PERSONALE DEGLI ISTITUTI		7628	PIANO STRAORDINARIO BRUCELLOSI BUFALINA E OVICAPRINA (L.R.6/99)	13	1
	PENITENZIARI TRASFERITI AL SSN EX ART.2,		7629	PIANO STRAORDINARIO BRUCELLOSI BUFALINA ED OVICAPRINA - L.R.6/99 SMI - FORNITURA E PRESTAZIONI DI BENI E SERVIZI.	13	1
1366	COMMA 1, D.M. 10/4/2000	2	7636	GESTIONE INFORMATICA BANCA DATI REGIONALE VETERINARI	13	1
	PROGETTO SISTEMA DI SORVEGLIANZA SUGLI		7644	INDENNITA' DI ABBATTIMENTO ANIMALI PER COSTO SMALTIMENTO CARCASSE. EMERGENZA DIOSSINA	13	1
	OTTO DETERMINANTI DI SALUTE DEL BAMBINO,		7654	SPESE PER IL FUNZIONAMENTO DEL NUCLEO DI CONTROLLO UFFICIALE REGIONALE - REG. CE 882/04	13	1
	DAL CONCEPIMENTO AI 2 ANNI DI VITA, INCLUSI		7655	SPESE PER IL FUNZIONAMENTO DEL NUCLEO DI CONTROLLO UFFICIALE REGIONALE - REG. CE 882/04 - LIQUIDAZIONE ALLE AA.SS.LL., UNIVERSITA' E ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI	13	1
1373	NEL PROGRAMMA GENITORIPUÌ	2	7656	POLO INTEGRATO (P.I) PER LE PRESTAZIONI SANITARIE DI ELEVATA COMPLESSITA', LA DIDATTICA E LA RICERCA IN MATERIA DI SICUREZZA ALIMENTARE E SANITA' PUBBLICA VETERINARIA.-CENTRI DI RIFERIMENTO	13	1
	CONTRIBUTO STATALE CONTRATTO DIPENDENTI		7658	RISORSE PER IL FUNZIONAMENTO DELL'OSSERVATORIO EPIDEMIOLOGICO REGIONALE E PER LE ATTIVITA' DEI REGISTRI.	13	1
	ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE		7660	ADEMPIMENTI DI LIVELLO REGIONALE IN ATTUAZIONE DELLA NORMATIVA COMUNITARIA IN MATERIA DI SANITA' VETERINARIA E SICUREZZA ALIMENTARE-	13	1
	(ART.3, COMMA 52, LEGGE N.350/2003 -		7661	ADEMPIMENTI DI LIVELLO REGIONALE IN ATTUAZIONE DELLA NORMATIVA COMUNITARIA IN MATERIA DI SANITA' VETERINARIA E SICUREZZA ALIMENTARE- REG.CEE N.178/2002 E N. 882/2004 - PAGAMENTI AD AMMINISTRAZIONI	13	1
1393	DELIBERA CIPE N.26 DEL 29/9/2004).	2	7662	OSSERVATORIO REGIONALE PER LA SICUREZZA ALIMENTARE - L.R. N.4/2011	13	1
	FONDI EX LEGE 219 DEL 21/10/2005 PER		7670	ADEMPIMENTI DI LIVELLO REGIONALE IN ATTUAZIONE DELLA NORMATIVA COMUNITARIA IN MATERIA DI SANITA' VETERINARIA E SICUREZZA ALIMENTARE- REG.CEE N. 178/2002 E N. 882/2004. PIANO REGIONALE INTEGRATO (P.R.I.) SISTEMA INFORMATIVO REGIONALE GISA. NUCLEO REGIONALE CONTROLLI UFFICIALI	13	1
	SUPPORTARE ONERI DI FUNZIONAMENTO DELLE		396	RIMBORSI AD AMMINISTRAZIONI CENTRALI DI SOMME A QUALSIASI TITOLO INDEBITAMENTE INTROITATE	13	1
	STRUTTURE E DEGLI STRUMENTI NECESSARI PER		7038	FONDI DELLO STATO PER IL MONITORAGGIO DELLE ALCOOLDIPENDENZE (LEGGE N.125 DEL 30/3/2001).	13	1
	GARANTIRE IL COORDINAMENTO		7046	QUOTE DEL FINANZIAMENTO STATALE DELLA SPESA SANITARIA CORRENTE DESTINATE ALL'ASSISTENZA SANITARIA DEGLI STRANIERI IRREGOLARI: INTESA STATO- REGIONI N. 131 E N. 135 DEL 26/09/2013	13	1
	INTRAREGIONALE ED INTERREGIONALE DELLE		7145	FONDI PER IL SUPERAMENTO DEGLI O.P.G.: INTESA STATO REGIONI DEL 7/2/2013 N. 19, DL 25/3/2013, N. 24 E SMI.	13	1
	ATTIVITA' TRASFUSIONALI, DEI FLUSSI DI		7016	FONDI PER L'ISTITUZIONE ED IL FUNZIONAMENTO DEL CENTRO REGIONALE DI RIFERIMENTO PER I TRAPIANTI D'ORGANO ED INIZIATIVE EX ART 10 - 8° COMMA, ART. 12	13	1

Esercizio 2015

ENTRATA			USCITA			
Capitolo	Descrizione	titolo	Capitolo	Descrizione	Miss	Tit
				- 4° COMMA, ART. 16 - 3° COMMA ED ART 17 - 2° COMMA DELLA LEGGE N. 91 DEL		
	SCAMBIO E DI COMPENSAZIONE, NONCHE' IL		7376	PROGETTO PILOTA SORVEGLIANZA DELLA MORTALITÀ MATERNA NELLE REGIONI DEL NORD, CENTRO E SUD ITALIA. TRASFERIMENTI AD AMMINISTRAZIONI	13	1
	MONITORAGGIO DEL RAGGIUNGIMENTO DEGLI		7602	FSN PARTE CORRENTE.FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI(LEGGE 23/12/75 N.745, 1° COMMA, LETTERA A, ART. 9; L.833/78, ART. 51)	13	1
1456	OBIETTIVI DI CUI AGLI ARTT. 1 ED 11 EX LEGE 219	2	7341	CONTRIBUTI SOCIALI SU CONSULENZE NON SANITARIE DA PRIVATO E GETTONI PER COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE.	13	1
	FONDI EX D.LGS. N. 207 DEL 9/11/2007:		7300	PROGETTO CCM BUONE PRATICHE PER LA SORVEGLIANZA E IL CONTROLLO DELL'ANTIBIOTICORESISTENZA TRASFERIMENTI AMM LOCALI	13	1
	RINTRACCIABILITÀ DEL SANGUE E DEGLI		7301	PROGETTO CCM BUONE PRATICHE PER LA SORVEGLIANZA E IL CONTROLLO DELL'ANTIBIOTICORESISTENZA SERVIZI AUSILIARI	13	1
	EMOCOMPONENTI DESTINATI A TRASFUSIONI -		7047	RIMBORSO SPESE PER VISITE FISCALI EFFETTUATE DALLE AZIENDE SANITARIE LOCALI EX D.L. 95/2012 MODIFICATO DALLA L. 135/2012, ART. 14, COMMA 27, E INTEGRATO DALLA L. 147/2013, ART. 1	13	1
1496	NOTIFICA DEGLI EFFETTI INDESIDERATI ED	2	7111	EMERGENZE AMBIENTALI ART. 2, C. 4 OCTIES DL 136/2013	13	1
	FONDI EX D.LGS. N. 208 DEL 9/11/2007:		7115	FARMACI INNOVATIVI ART. 1, C. 593 L. 190/2014	13	1
	IMPLEMENTO DELLE NORME E SPECIFICHE		7022	F.S.N. - PARTE CORRENTE. BORSE DI STUDIO PER LA FORMAZIONE SPECIFICA DI MEDICINA GENERALE - DIRETTIVA CEE 86/457.	13	1
1498	COMUNITARIE AD UN SISTEMA DI QUALITÀ PER		7033	CONVENZIONE CONCORSO MEDICINA GENERALE E CONSULENZE.	13	1
	LEGGE N. 326/2003 ART. 48 COMMA 19 - FONDO		7037	COMPETENZE PER COMPONENTI COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE PER CORSI DI FORMAZIONE SPECIFICA IN MEDICINA GENERALE E CONSULENZE.	13	1
1500	AIFA	2	7039	IMPOSTE E TASSE PER COMPETENZE PER I COMPONENTI DI COMMISSIONI ESTERNE ED INTERNE PER CORSI DI FORMAZIONE SPECIFICA IN MEDICINA GENERALE E	13	1
	RESTITUZIONE E RECUPERO DI SOMME NON		7045	TRASFERIMENTI ALL'AGENAS PER CORSI DI FORMAZIONE SPECIFICA IN MEDICINA GENERALE	13	1
	UTILIZZATE DAGLI ENTI BENEFICIARI DI		7108	SOSTEGNO ALLE FUNZIONI DI INTERFACCIA TRA LE REGIONI E LE PROVINCE AUTONOME ED IL CENTRO NAZIONALE PER LA PREVENZIONE ED IL CONTROLLO DELLE	13	1
2678	ASSEGNAZIONI PER LA LOTTA ALLA DROGA	3	7100	VALUTAZIONE DEL RISCHIO SANITARIO DI INFEZIONI DA AGENTI ZOONOSICI ATTRAVERSO PRODOTTI VEGETALI OTTENUTI IN AREE AD ELEVATA PRESSIONE ZOOTECNICA - PROGETTO DEL CENTRO NAZIONALE PER LA PREVENZIONE E IL	13	1
	ECONOMIE DERIVANTI DALLA MANCATA ASSUNZIONE DI		7072	PIANO NAZIONALE DELLA PREVENZIONE EX ART. 4 C. 1, LETT. E) ACCORDO STATO-REGIONI DEL 23/03/05 REP. 2271.	13	1
	IMPEGNI PER SPESE CORRELATE AD ENTRATE, GIÀ		7114	OBIETTIVI PRIORITARI E DI RILIEVO NAZIONALE EX ART. 1, COMMI 34 E 34 BIS, LEGGE 662/96	13	1
A2	ACCERTATE, CON VINCOLO DI DESTINAZIONE.		7060	RISORSE FINANZIARIE PER FUNZIONI E COMPITI AMMINISTRATIVI CONFERITI DALLO STATO IN MATERIA DI INDENNITÀ AI SOGGETTI DANNEGGIATI DA VACCINAZIONI OBBLIGATORIE, TRASFUSIONI ED EMODERIVATI (L. 15/3/97 N. 59 D.LGVO 31/3/98 N. 112; L.210/92 E L.238/97)	13	1
			7640	DPR. 30/4/96 N.317 E SUCCESSIVE MODIFICAZIONI. IDENTIFICAZIONE REGISTRAZIONE PATRIMONIO BOVINO. GESTIONE BANCA DATI REGIONALE E	13	1
			7306	FONDI PER L'ESCLUSIVITÀ DI RAPPORTO DEI DIRIGENTI DEL RUOLO SANITARIO (ART.72, COMMA 6, LEGGE 488/98).	13	1
			7140	ACCANTONAMENTO DEL FSN PER GLI ONERI ASSISTENZIALI DEL PERSONALE DEGLI ISTITUTI PENITENZIARI TRASFERITI AL SSN EX ART2, COMMA 1, D.M. 10/4/2000.	13	1
			7388	PROGETTO SISTEMA DI SORVEGLIANZA SUGLI OTTO DETERMINANTI DI SALUTE DEL BAMBINO, DAL CONCEPIMENTO AI 2 ANNI DI VITA, INCLUSI NEL PROGRAMMA GENITORIPÙ - TRASFERIMENTI AMM LOCALI	13	1
			7392	PROGETTO SISTEMA DI SORVEGLIANZA SUGLI OTTO DETERMINANTI DI SALUTE DEL BAMBINO, DAL CONCEPIMENTO AI 2 ANNI DI VITA, INCLUSI NEL PROGRAMMA	13	2
			7394	PROGETTO SISTEMA DI SORVEGLIANZA SUGLI OTTO DETERMINANTI DI SALUTE DEL BAMBINO, DAL CONCEPIMENTO AI 2 ANNI DI VITA, INCLUSI NEL PROGRAMMA GENITORIPÙ - COMPENSI DESTINATI A	13	1
A2	1.244.999,40		7396	CONTRIBUTI SOCIALI SU CONSULENZE NON SANITARIE DA PRIVATO E GETTONI PER COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE PROGETTO SISTEMA DI SORVEGLIANZA SUGLI OTTO DETERMINANTI DI SALUTE DEL BAMBINO, DAL CONCEPIMENTO AI 2 ANNI DI VITA, INCLUSI NEL PROGRAMMA	13	1
A3	ECONOMIE AL 31/12/2014 PER LA REISCRIZIONE DI RESIDUI		7398	IMPOSTE E TASSE SU CONSULENZE NON SANITARIE DA PRIVATO E GETTONI PER COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE- PROGETTO SISTEMA DI SORVEGLIANZA SUGLI OTTO DETERMINANTI DI SALUTE DEL BAMBINO, DAL CONCEPIMENTO AI 2 ANNI DI VITA, INCLUSI NEL PROGRAMMA	13	1
	PERENTI.		7604	CONTRIBUTO STATALE CONTRATTO DIPENDENTI ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE (ART.3, COMMA 52, LEGGE N.350/2003 - DELIBERA CIPE N.26 DEL	13	1
			7330	ONERI DI FUNZIONAMENTO PER GARANTIRE IL COORDINAMENTO INTRAREGIONALE ED INTERREGIONALE DELLE ATTIVITÀ TRASFUSIONALI, DEI FLUSSI DI SCAMBIO E DI COMPENSAZIONE, NONCHE' IL MONITORAGGIO DEL RAGGIUNGIMENTO DEGLI OBIETTIVI DI CUI AGLI ARTT. 1 ED 11 DELLA EX LEGE 219 DEL 21/10/2005	13	1
			7166	ONERI PER GARANTIRE, ALL'INTERNO DELLE STRUTTURE TRASFUSIONALI, LA RINTRACCIABILITÀ DEL SANGUE E DEGLI EMOCOMPONENTI DESTINATI A TRASFUSIONI E LA NOTIFICA DEGLI EFFETTI INDESIDERATI ED INCIDENTI GRAVI (D.LGS. N.	13	1
			7168	ONERI PER IMPLEMENTARE NORME E SPECIFICHE COMUNITARIE RELATIVE AD UN SISTEMA DI QUALITÀ PER I SERVIZI TRASFUSIONALI (D. LGS. N. 208 DEL	13	1
			7152	LEGGE N. 326/2003 ART. 48 COMMA 19 - FONDO AIFA	13	1

Esercizio 2015

ENTRATA			USCITA			
Capitolo	Descrizione	titolo	Capitolo	Descrizione	Miss	Tit
			7240	QUOTA PARTE DEL FONDO NAZIONALE PER LE POLITICHE SOCIALI DESTINATA ALLA LOTTA ALLA DROGA. PROGETTO PER LA PREVENZIONE ED IL RECUPERO DELLE TOSSICODIPENDENZE E ALCOLISMO. CORRELATO REINSERIMENTO LAVORATIVO	13	1
			7001	OKKIO ALLA RISTORAZIONE: PROGETTO C.d.C.M. INTERREGIONALE IN RETE PER LA SORVEGLIANZA, IL MONITORAGGIO E LA PROMOZIONE DELLA SALUTE NELLA	13	1
			7136	CENTRO DI RIFERIMENTO PER L'ANALISI E LA COMUNICAZIONE DEL RISCHIO AMBIENTALE DI AREE CON ELEVATA CRITICITA' SOCIALE CON PARTICOLARE RIGUARDO AL	13	1
A3	43.196.852,11		7197	PROGRAMMA UNICO REGIONALE PER LA DIFFUSIONE DEI DEFIBRILLATORI SEMIAUTOMATICI ESTERNI, TRASFERIMENTI ALTRE IMPRESE	13	1
			7098	DGRC N. 2401/2004 - RISORSE ALL'ISTITUTO SUPERIORE DI SANITÀ PER LO STUDIO SUI CONTAMINANTI ORGANICI PERSISTENTI NEL SANGUE E NEL LATTE MATERNO IN GRUPPI DI POPOLAZIONE A DIFFERENTE RISCHIO DI ESPOSIZIONE NELLA REGIONE CAMPANIA	13	1
			7256	CONTRIBUTO IN FAVORE DELL'ISTITUTO NAZIONALE PER LO STUDIO E LA CURA DEI TUMORI FONDAZIONE G. PASCALE.	13	1
			7258	CONTRIBUTO AL CENTRO DI RICERCA ONCOLOGICA DI MERCOGLIANO.	13	1
			7304	FONDI DEL MINISTERO DELLA SALUTE PER PROGRAMMI SPECIALI DI INTERESSE E RILIEVO INTERREGIONALE O NAZIONALE EX ART.12, COMMA 2, LETT.B, D.L.VO N.502 DEL	13	1
			7305	FONDI DEL MINISTERO DELLA SALUTE PER PROGRAMMI SPECIALI DI INTERESSE E RILIEVO INTERREGIONALE O NAZIONALE EX ART.12, COMMA 2, LETT.B, D.L.VO N.502 DEL 30/12/92. TRASFERIMENTI A ISTITUZIONI	13	1
Totale a - finanziamento sanitario						
ordinario corrente						
			7849	FINANZIAMENTO DELL'OSSERVATORIO REGIONALE SULLA DIPENDENZA DA GIOCO D'AZZARDO (ART. 5 , COMMA 2-BIS, L.R. N. 1/2012 COSI' COME SOSTITUITO DALL' ART.1 , COMMA 49, LETTERA B, DELLA R. N.5 del 6	13	1
	PROVENTI DERIVANTI DALL'INCREMENTO DEL		7201	FINANZIAMENTO ALLE AA.SS.LL. PER L'ATTIVITÀ DI PREVENZIONE IN MATERIA DI SALUTE E SICUREZZA SUI LUOGHI DI LAVORO AI SENSI DE D.LGS. N 81/2008	13	1
	10% DELLA TASSA AUTOMOBILISTICA REGIONALE		7354	FONDI PER INTERVENTI DI MIGLIORAMENTO EFFICIENZA E EFFICACIA DEI CONTROLLI UFFICIALI EFFETTUATI DAL SERVIZIO SANITARIO REGIONALE IN MATERIA DI SICUREZZA ALIMENTARE, SANITÀ PUBBLICA VETERINARIA - DGRC 623/2014	13	1
	DESTINATO AL FINANZIAMENTO DI SPESA		7051	PAGAMENTO DEI DEBITI EX UU.SS.LL. MATURATI AL 31/12/1994.	13	1
23	SANITARIA (ARTICOLO 5, COMMA 2-BIS, L.R. N. 1	1	7324	RIPIANO ECCEDENZIA SPESA FARMACEUTICA AI SENSI DELL'ART. 1, COMMA 796, LETTERA G) DELLA LEGGE 296/2006	13	1
	PROVENTI DERIVANTI DAL SISTEMA		7325	RIPIANO ECCEDENZIA SPESA FARMACEUTICA, L. 296/2006. RIMBORSO ALLE CASE FARMACEUTICHE.	13	1
	SANZIONATORIO DELLE NORME IN MATERIA DI		7049	ONERI PER CONTENZIOSI EX UU.SS.LL.	13	1
2425	SICUREZZA E PREVENZIONE IN AMBIENTI DI	3	7054	RIMBORSI AD AMMINISTRAZIONI CENTRALI DI SOMME A QUALSIASI TITOLO INDEBITAMENTE INTROITATE	13	1
	PROVENTI DERIVANTI DAL SISTEMA		7069	SPESE LEGALI ED ALTRI ONERI DERIVANTI DA CONTENZIOSI IN MATERIA SANITARIA VERSO PRIVATI : ALTRE FONTI	13	1
	SANZIONATORIO DELLE NORME IN MATERIA DI					
	SICUREZZA ALIMENTARE E SANITÀ PUBBLICA					
2454	VETERINARIA - DGRC 623/2014	3				
	RECUPERO DI SOMME DI PARTE CORRENTE NON					
	UTILIZZATE DALLE EX UU.SS.LL. PER ATTIVITA' DI					
	ASSISTENZA SANITARIA ED OSPEDALIERA					
	RIFERITE ALL'ESERCIZIO FINANZIARIO 1994 E					
2640	PRECEDENTI	3				
	NTROITI PER VERSAMENTI IN PAY BACK DELLE					
	AZIENDE FARMACEUTICHE IN ATTUAZIONE					
	DELL'ART. 1, COMMA 796, LETTERA G) DELLA					
2798	LEGGE 296/2006	2				
A3	ECONOMIE AL 31/12/2014 PER LA REISCRIZIONE DI RESIDUI PERENTI.					
A3	4.045.328,61					
Totale b - finanziamento sanitario						
aggiuntivo corrente						

Esercizio 2015

ENTRATA			USCITA				
Capitolo	Descrizione	titolo	Capitolo	Descrizione	Miss	Tit	
	IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA'						
	PRODUTTIVE (DECRETO LEG.VO 15.12.97 N. 446) -		1036	FONDO PER I PROGRAMMI DI RIPIANO DI EVENTUALI DISAVANZI DI GESTIONE PRODOTTI DAL SISTEMA SANITARIO REGIONALE DA ATTUARSI ANCHE CON LE MODALITA' E GLI STRUMENTI PREVISTI DALL'ART. 6 DELLA L.R. N. 28/2003 - RATA	13	2	
47	IRAP SANITA' DA MANOVRE FISCALI	1	1038	FONDO COPERTURA DISAVANZI SANITA'	13	2	
	ADDITIONALE REGIONALE ALL'IMPOSTA SUL						
	REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (ART. 50						
	DECRETO LEG.VO 15.12.97 N. 446) -						
	ADDITIONALE REGIONALE IRPEF SANITA' DA						
69	MANOVRE FISCALI	1					
Totale c - finanziamento regionale							
del disavanzo sanitario pregresso							
	INTERVENTI DI TUTELA DEGLI ANIMALI DA		7502	COMPLETAMENTO DELL'OSPEDALE DEL MARE.	13	2	
	AFFEZIONE E DI PREVENZIONE DEL		7530	STRUTTURE SANITARIE PER L'ATTIVITA' LIBERO-PROFESSIONALE INTRAMURARIA AI SENSI DEL D.M. SANITA' 8/6/2001	13	2	
430	RANDAGISMO (LEGGE 14.8.1991, N.281)	4	7510	INTERVENTI URGENTI DI EDILIZIA SANITARIA OSPEDALE COTUGNO DI NAPOLI. (ART.2 LEGGE 05/06/90 N° 135; LEGGE 23/05/97 N° 135; DELIBERA CIPE 06/05/98 N.55 6/8/99	13	2	
	FONDO PER LO SVILUPPO E LA COESIONE (FSC)		7512	FONDI PER L'ATTUAZIONE PROGRAMMA DI INTERVENTI PER LA PREVENZIONE E LOTTA ALL'AIDS LEGGE N. 135 DEL 5/6/1990 - DELIB. CIPE N. 64/2004.	13	2	
1464	2007-2013. D.LGS N. 88/2011	4	7546	REALIZZAZIONE DI RESIDENZE PER ANZIANI E NON AUTOSUFFICIENTI ED INTERVENTI DI EDILIZIA SANITARIA E AMMODERNAMENTO TECNOLOGICO CON FONDI PROVENIENTI DA MUTUI DELLO STATO (QUOTA 95%)CON LA CASSA DD.PP. (ART. 20 LEGGE 11.08.88 N.67)	13	2	
			7547	QUOTA REGIONALE DEL 5% ATTUAZIONE SECONDA FASE INTERVENTI PROGRAMMA DI INVESTIMENTI EDILIZIA SANITARIA (ART. 20, L. 11/8/1988, N. 67)	13	2	
A2	ACCERTATE, CON VINCOLO DI DESTINAZIONE.		7548	COMPLETAMENTO E POTENZIAMENTO DELLA RETE CONSULTORIALE DEL SETTORE MATERNO INFANTILE (ART.20, L. 11/8/88 N. 67, DELIB. CIPE 5/6/98)	13	2	
			7619	TUTELA DEGLI ANIMALI DI AFFEZIONE E PREVENZIONE DEL RANDAGISMO, COSTRUZIONE/RIATTUAZIONE DI CANILI AVENTI FUNZIONE DI CUSTODIA DI CANI	13	2	
A2	7.246.548,00		7620	TUTELA DEGLI ANIMALI DI AFFEZIONE E PREVENZIONE DEL RANDAGISMO (LEGGE 14.8.91, N.281)	13	2	
			2795	5.3 - OB. OP. SANITA' - PO FESR 2007/2013 - SOCIETA' CONTROLLATE.	13	2	
A3	ECONOMIE AL 31/12/2014 PER LA REISCRIZIONE DI RESIDUI						
	PERENTI.						
A3	56.668.042,69						
Totale d - finanziamento per investimenti sanitario							

Tabella B. Rendiconto della gestione 2016. Allegato n. 39

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
E00053	IRAP - IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (DECRETO LEG.VO 15.12.97 N. 446)	1	U00257	CONTRIBUTI ALL'ASSOCIAZIONE HOUSE HOSPITAL ONLUS CON SEDE IN NAPOLI PER PROGETTI DI RICERCA	4	13
E00057	ADDITIONALE REGIONALE ALL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (ART. 50 DECRETO LEG.VO 15.12.97 N. 446)	1	U00396	RIMBORSI AD AMMINISTRAZIONI CENTRALI DI SOMME A QUALSIASI TITOLO INDEBITAMENTE INTROITATE	4	13
E00072	COMPARTICIPAZIONE AL GETTITO IVA (ART. 2, COMMA 4, LETT. A), D.LGS N. 56 DEL 18/2/2000).	1	U00468	RIMBORSI A IMPRESE DI SOMME A QUALSIASI TITOLO INDEBITAMENTE INTROITATE DALLA REGIONE CAMPANIA	4	13
E00128	DISACCANTONAMENTO QUOTE PREMIALI	1	U00588	PAGAMENTO DEI DEBITI FUORI BILANCIO DI CUI ALL'ART. 47 DELLA L.R. N. 7/2002 DI COMPETENZA DELL'EX EX-AGC 19	4	13
E00166	FONDO PEREQUATIVO NAZIONALE SULLA COMPARTICIPAZIONE IVA (ART. 2, COMMA 4, LETT. C) E ART. 7 D.LGS 18/2/2000 N. 56).	1	U00590	PAGAMENTO DEI DEBITI FUORI BILANCIO EREDITATI DALLE DISCIOLTE UU.SS.LL.	4	13
E00178	QUOTA PREMIALE ART.9, C. 2, D.LGS. 149/2011	1	U00984	REISCRIZIONE PER PAGAMENTO SOMME COLPITE DA PERENZIONE AMMINISTRATIVA AI SENSI DELL'ART.42 LEGGE REGIONALE	4	13

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
				7/2002.PARTECORRENTE		
E00470	FONDI DELLO STATO PER IL MONITORAGGIO DELLE ALCOOLDIPENDENZE (LEGGE N.125 DEL 30/3/2001).	2	U00986	REISCRIZIONE PER PAGAMENTO SOMME COLPITE DA PERENZIONE AMMINISTRATIVA AI SENSI DELL'ART.42 LEGGE REGIONALE 7/2002.PARTECORRENTE	4	13
E00706	SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE - MOBILITA' ATTIVA EXTRAREGIONALE	3	U00987	REISCRIZIONE PER PAGAMENTO SOMME COLPITE DA PERENZIONE AMMINISTRATIVA AI SENSI DELL'ART.42 LEGGE REGIONALE 7/2002.PARTECAPITALE	4	13
E00726	QUOTE DEL FINANZIAMENTO STATALE DELLA SPESA SANITARIA CORRENTE DESTINATE ALL'ASSISTENZA SANITARIA DEGLI STRANIERI IRREGOLARI: INTESE STATO-REGIONI N. 131 E N. 135 DEL 26/	2	U02795	5.3 - OB. OP. SANITA' - PO FESR 2007/2013 - SOCIETA' CONTROLLATE.	4	13
E00738	D. LGS. 194/2008 - DISCIPLINA DELLE MODALITA' DI RIFINANZIAMENTO DEI CONTROLLI SANITARI UFFICIALI IN ATTUAZIONE DEL REG.CE N. 882/2004	2	U07000	SPESA SANITARIA REGIONALE DI PARTE CORRENTE (ART.28 L.R. 3.11.1994, N.32, ART. 1 COMMA 2 DECR. L.GS N. 56 DEL 18/2/2000).	4	13
E00745	FONDI PER IL SUPERAMENTO DEGLI O.P.G.: INTESA STATO REGIONI DEL 7/2/2013 N. 19, DL 25/3/13, N. 24 E SMI.	2	U07001	OKKIO ALLA RISTORAZIONE: PROGETTO C.d.C.M. INTERREGIONALE IN RETE PER LA SORVEGLIANZA, IL MONITORAGGIO E LA PROMOZIONE DELLA SALUTE NELLA RISTORAZIONE COLLETTIVA.	4	13
E00748	FONDI PER L'ISTITUZIONE ED IL FUNZIONAMENTO DEL CENTRO REGIONALE DI RIFERIMENTO PER I TRAPIANTI D'ORGANO. INIZIATIVE EXART. 10 - 8° COMMA, ART. 12 - 4° COMMA, ART. 16 -	2	U07002	FONDO PER L'ATTIVITA' DELL'AGENZIA SANITARIA REGIONALE (L.R. 18.11.96 N. 25)	4	13
E00756	F.S.N. PARTE CORRENTE. FINANZIAMENTO ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO DELMEZZOGIORNO DI PORTICI (L.23.12.75, N.745 E L.23.12.78, N.833).	2	U07003	ATTIVITA' DELLA CONSULTA REGIONALE PER LA SALUTE MENTALE.	4	13
E00777	RISORSE PER ACCERTAMENTI MEDICO - LEGALI SUI DIPENDENTI ASSENTI PER MALATTIA EFFETTUATI DALLE AZIENDE SANITARIE LOCALI EX D.L. 95/2012 MODIFICATO DALLA L. 135/2012, ART.	2	U07004	RIMBORSI AD AMMINISTRAZIONI LOCALI DI SOMME A QUALSIASI TITOLO INDEBITAMENTE INTROITATE	4	13
E00791	EMERGENZE AMBIENTALI ART. 2, C. 4 OCTIES DL 136/2013	2	U07007	SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE - MOBILITA' PASSIVA EXTRAREGIONALE	4	13
E00795	FARMACI INNOVATIVI DI CUI ALL'ART. 1, C. 400 E 401, L. 232/2016	2	U07008	INTERVENTI SOCIO - ASSISTENZIALI A FAVORE DEI SOGGETTI TRAPIANTANDI E TRAPIANTATI D'ORGANO E DI INNESTO DI TESSUTO (MIDOLLO OSSEO, CORNEA)	4	13
E00798	F.S.N. - PARTE CORRENTE. BORSE DI STUDIO PER LA FORMAZIONE SPECIFICA DI MEDICINA GENERALE - DIRETTIVA CEE 86/457 - DELIBERA CIPE N.61/2004 - CORSO D.M. 11/9/2003.	2	U07010	POTENZIAMENTO DEI CENTRI ESISTENTI NONCHE' REALIZZAZIONE DI NUOVI CENTRI SPECIALIZZATI PER LA PREVENZIONE DELLA CECITA',EDUCAZIONE E RIABILITAZIONE VISIVA (ART. 2 LEGGE 2	4	13
E00703	VETERINARIA INDENNITA' DI ABBATTIMENTO: NOTE N. 11342 DEL 6/5/2016 E N. 22646 DEL 3/10/2016	2	U07014	CONSULTA REGIONALE DELLE ATTIVITA' FUNERARIE E CIMITERIALI - ART. 3 DELLA LR 12/2011 - ACQUISTO DI BENI E PRESTAZIONI DI SERVIZI.	4	13
E00742	SOMME DA DESTINARE ALLA REVISIONE DELL'USO DEI MEDICINALI PER PAZIENTI AFFETTI DA ASMA	2	U07016	FONDI PER L'ISTITUZIONE ED IL FUNZIONAMENTO DEL CENTRO REGIONALE DI RIFERIMENTO PER I TRAPIANTI D'ORGANO ED INIZIATIVE EX ART 10 - 8° COMMA, ART. 12 - 4° COMMA, ART. 16 -	4	13
E00744	SCREENING NEONATALE PER LA DIAGNOSI PRECOCE DI MALATTIE METABOLICHE EREDITARIE : ART 1, COMMA 229, L.147/13 E ART 1, COMMA 167, L.190/14	2	U07017	ISTITUZIONE PRESSO IL CTO DI NAPOLI DELL'UNITA' SPINALE.	4	13
E00764	FONDI PER LA PREVENZIONE E CURA DELLA FIBROSI CISTITICA (L.548/93 E 362/99 - ANNI 2001 E 2002).	2	U07018	FINANZIAMENTO AL CENTRO REGIONALE DI RIFERIMENTO C/O A.O. MONALDI PER LE MALFORMAZIONI CONGENITE DEL CUORE IN ETA' ADULTA -GUCH (L.R. 26/2/1998, N.2)	4	13
E00792	FONDI DEL MINISTERO DELLA SALUTE PER LE TECNICHE DI PROCREAZIONE ASSISTITA (LEGGE 19/2/2004, N. 40)	2	U07020	FONDI DELLE AA.SS.LL. TRASFERITI ALL'A.R.P.A.C. (ART. 22, L.R. 29 LUGLIO 1998, N.10).	4	13
E01158	FINANZIAMENTO DELLE INIZIATIVE DI FARMACOVIGILANZA E DI INFORMAZIONE DEGLI OPERATORI SANITARI SULLE PROPRIETA' E GLI EFFETTI DEI MEDICINALI E CAMPAGNE DI EDUCAZIONE SANI	2	U07021	CONTRIBUTO ALLA FONDAZIONE PASCALE PER LA DIAGNOSI PRECOCE DEL CARCINOMA POLMONARE NEI SOGGETTI A RISCHIO	4	13
E01454	ART. 4 E ART. 5 L. 123 DEL 4 LUGLIO 2005 - EROGAZIONE DEI PRODOTTI SENZA GLUTINE MALATI DI CELIACHIA E ATTIVITA' DI FORMAZIONE E AGGIORNAMENTO.	2	U07022	F.S.N. - PARTE CORRENTE. BORSE DI STUDIO PER LA FORMAZIONE SPECIFICADI MEDICINA GENERALE - DIRETTIVA CEE 86/457.	4	13
E01540	CONTRIBUTI DELLO STATO AGLI INCREMENTI DELLE TARIFFE DELL'ASSISTENZA TERMALE	2	U07024	ASSISTENZA E MIGLIORAMENTO DEL CIRCUITO DIAGNOSTICO ABILITATIVO - RIABILITATIVO DEI PAZIENTI PEDIATRICI CON SINDROME DIDOWN	4	13
E02410	CONTRIBUTI ALLA REGIONE PER LE SPESE RELATIVE ALLE ISPEZIONI E AI CONTROLLI VETERINARI GRUPPO NORV. (DIRETTIVE CEE 93/1"18 E 96/43; D.LVO 19/11/2008, N.194)."	3	U07028	CONTRIBUTO AL II POLICLINICO DELL'UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI PER LO STUDIO DI BIOLOGIA MOLECOLARE PER I TUMORI DELLA TIROIDE (ART. 3, COMMA 8, L.R. 23/2005).	4	13

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
E02426	PROVENTI DERIVANTI DAL SISTEMA SANZIONATORIO DELLE NORME IN MATERIA DI SICUREZZA E PREVENZIONE IN AMBIENTI DI LAVORO	3	U07029	SPESA SANITARIA REGIONALE DI PARTE CORRENTE. ACQUISTO PRESTAZIONI SANITARIE.	4	13
E02568	RESTITUZIONE SOMME VINCOLATE DA ENTI DELLE AMMINISTRAZIONI LOCALI	3	U07032	FINANZIAMENTO DEL CENTRO REGIONALE DI RIFERIMENTO PER L'EPILESSIA PRESSO L'AZIENDA OSPEDALIERA UNIVERSITARIA FEDERICO II. (L.R. N.11 DEL 16 MAGGIO 2006)	4	13
E02686	RESTITUZIONE DI SOMME PER INDENNIZZI DI VACCINAZIONI E TRASFUSIONI DISANGUE ED EMOderivATI NON UTILIZZATE DAI BENEFICIARI DELLA LEGGE 210/92	3	U07033	CONVENZIONE CONCORSO MEDICINA GENERALE E CONSULENZE.	4	13
E02962	RESTITUZIONE SOMME NON UTILIZZATE PER L'ATTUAZIONE DI PROGRAMMI O PROGETTI	3	U07035	FINANZIAMENTO DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE ANNI 2006-2011 - SPETTANZE RESIDUE	4	13
E00940	SOSTEGNO ALLE FUNZIONI DI INTERFACCIA TRA LE REGIONI E LE PROVINCE AUTONOME ED IL CENTRO NAZIONALE PER LA PREVENZIONE ED IL CONTROLLO DELLE MALATTIE (CCM)	2	U07036	EROGAZIONE DI FARMACI SPECIFICI PER LE MALATTIE RARE (ART. 6 DEL DECRETO MINISTERO DELLA SALUTE N.279 DEL 18/5//01).	4	13
E01068	QUOTA F.S.N. PER GLI OBIETTIVI PRIORITARI E DI RILIEVO NAZIONALE EX ART.1, COMMI 34 E 34/BIS, LEGGE 662/96.	2	U07037	COMPETENZE PER COMPONENTI COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE PER CORSI DIFORMAZIONE SPECIFICA IN MEDICINA GENERALE E CONSULENZE.	4	13
E01217	RISORSE FINANZIARIEPER FUNZIONI E COMPITI AMMINISTRATIVI CONFERITI DALLO STATO IN MATERIA DI INDENNITA' AI SOGGETTI DANNEGGIATI DA VACCINAZIONI OBBLIGATORIE, TRASFUSION	2	U07038	FONDI DELLO STATO PER IL MONITORAGGIO DELLE ALCOOLDIPENDENZE (LEGGE N.125 DEL 30/3/2001).	4	13
E01254	DPR. 30/4/96 N.317 E SUCCESSIVE MODIFICAZIONI. IDENTIFICAZIONE REGISTRAZIONE PATRIMONIO BOVINO. GESTIONE BANCA DATI REGIONALE E NAZIONALE.	2	U07039	IMPOSTE E TASSE PERCOMPETENZE PER I COMPONENTI DI COMMISSIONI ESTERNE ED INTERNE PER CORSI DI FORMAZIONE SPECIFICA INMEDICINA GENERALE E CONSULENZE.	4	13
E01261	FONDI PER L'ESCLUSIVITA' DI RAPPORTO DEI DIRIGENTI DEL RUOLO SANITARIO (ART. 72, COMMA 6, LEGGE 448/98)	2	U07044	FONDI DEL MINISTERODELLA SALUTE PER LE TECNICHE DI PROCREAZIONE ASSISTITA EX LEGGE 19/2/2004, N.40	4	13
E01366	ACCANTONAMENTO DEL FSN PER GLI ONERI ASSISTENZIALI DEL PERSONALE DEGLI ISTITUTI PENITENZIARI TRASFERITI AL SSN EX ART.2, COMMA 1, D.M. 10/4/2000.	2	U07045	TRASFERIMENTI ALL'AGENAS PER CORSI DI FORMAZIONE SPECIFICA IN MEDICINA GENERALE	4	13
E01393	CONTRIBUTO STATALE CONTRATTO DIPENDENTI ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE (ART.3, COMMA 52, LEGGE N.350/2003 - DELIBERA CIPE N.26 DEL 29/9/2004).	2	U07046	QUOTE DEL FINANZIAMENTO STATALE DELLA SPESA SANITARIA CORRENTE DESTINATE ALL'ASSISTENZA SANITARIA DEGLI STRANIERI IRREGOLARI: INTESE STATO-REGIONI N. 131 E N. 135 DEL 26/	4	13
E00174	FONDI DESTINATI ALL'ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 5 DEL DECRETO LEGISLATIVO 25 GENNAIO 2010, N. 16 CONCERNENTE GLI ESAMI DI LABORATORIO A CUI DEVONO ESSERE SOTTOPOSTI I DONATO	2	U07047	RIMBORSO SPESE PER VISITE FISCALI EFFETTUATE DALLE AZIENDE SANITARIE LOCALI EX D.L. 95/2012 MODIFICATO DALLA L. 135/2012, ART. 14, COMMA 27, E INTEGRATO DALLA L. 147/2013	4	13
E00702	INDENNITA' PER L'ABBATTIMENTO DEGLI ANIMALI INFETTI DA AFTA EPIZOOTICA. QUOTA A DESTINAZIONE VINCOLATA DEL F.S.N. (L.2.6" .88, N.218; ART. 3)"	2	U07049	ONERI PER CONTENZIOSI EX UU.SS.LL.	4	13
			U07052	DISCIPLINA DELLA RACCOLTA E COMMERCIALIZZAZIONE DEI FUNGHI FRESCHI E CONSERVATI (L.R. N. 8/2007)	4	13
			U07053	SPESE LEGALI E ALTRI ONERI DERIVANTI DA CONTENZIOSI IN MATERIA SANITARIA VERSO AZIENDE SANITARIE	4	13
			U07054	RIMBORSI AD AMMINISTRAZIONI CENTRALI DI SOMME A QUALSIASI TITOLO INDEBITAMENTE INTROITATE	3	13
			U07055	SPESA SANITARIA PERCONTRATTI DI SERVIZIO	4	13
			U07057	SPESE LEGALI E ALTRI ONERI DERIVANTI DA CONTENZIOSI IN MATERIA SANITARIA VERSO PRIVATI	4	13
			U07060	RISORSE FINANZIARIEPER FUNZIONI E COMPITI AMMINISTRATIVI CONFERITI DALLO STATO IN MATERIA DI INDENNITA' AI SOGGETTI DANNEGGIATI DA VACCINAZIONI OBBLIGATORIE, TRASFUSIO	4	13
			U07061	CONTRIBUTI SOCIALI PER SPESA SANITARIA ACCENTRATA.	4	13
			U07062	SPESA SANITARIA ACCENTRATA PIANO SANITARIO.	4	13
			U07063	SPESA SANITARIA ACCENTRATA PIANO SANITARIO. CONSULENZE SANITARIE E SOCIO SANITARIE DA PRIVATO.	4	13
			U07064	FINANZIAMENTO DELL'ATTIVITA' DI RICERCA ASSISTENZIALE APPLICATADELL'IRCCS FONDAZIONE PASCALE DI CUI ALL'ART. 8 COMMA 2(LETTERA B) DEL PROTOCOLLO D'INTESA DI CUI ALLA DGR	4	13
			U07065	SPESA SANITARIA ACCENTRATA PIANO SANITARIO. CONSULENZE NON SANITARIE DA PRIVATO	4	13

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
			U07066	SERVIZI PER TRASFERTE	4	13
			U07067	IMPOSTE E TASSE PERSPESA SANITARIA ACCENTRATA	4	13
			U07069	SPESE LEGALI ED ALTRI ONERI DERIVANTI DA CONTENZIOSI IN MATERIA SANITARIA VERSO PRIVATI : ALTRE FONTI	4	13
			U07070	CONTRIBUTO DEL 20% AI CITTADINI RICONOSCIUTI DISABILI TITOLARI DI PATENTE B PER LA MODIFICA DEGLI STRUMENTI DI GUIDA (LEGGE 5/2/92 N. 104, ART. 27)	4	13
			U07071	FONDI DELLO STATO PER IL MONITORAGGIO DELLE ALCOOL DIPENDENZE (LEGGEN.125 DEL 30/3/2001) FINANZIAMENTI ALLE AA.SS.LL.	4	13
			U07072	PIANO NAZIONALE DELLA PREVENZIONE EX ART. 4 C. 1, LETT. E) ACCORDO STATO-REGIONII DEL 23/03/05 REP. 2271.	4	13
			U07073	PIANO NAZIONALE DELLA PREVENZIONE EX ART. 4 C. 1, LETT. E) ACCORDO STATO-REGIONII DEL 23/03/05 REP. 2271. QUOTA FONDO INDISTINTO	4	13
			U07074	PIANO NAZIONALE AGGIORNAMENTO PERSONALE SANITARIO EX ART. 4 C. 1, LETT. F) ACCORDO STATO REGIONI DEL 23/03/05 REP. 2271.	4	13
			U07075	SPESA SANITARIA CORRENTE PER LA FORNITURA DI BENI E SERVIZI.	4	13
			U07076	CONTRIBUTO ALL'ASSOCIAZIONE HOUSE HOSPITAL ONLUS DI NAPOLI.	4	13
			U07077	RESTITUZIONE SOMME AD IMPRESE	4	13
			U07078	SPESA SANITARIA REGIONALE CORRENTE (BASCO, SCREENING NEONATALE PER L'UDITO E PER I.C.E.P.K.U., TRASPORTO NEONATALE EMERGENZA, DIABETOLOGIA, RIORDINO ATTIVITA'	4	13
			U07080	CONVENZIONE CON L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO PER LA FORNITURA DI RICETTARI MEDICI ALLE AA.SS.LL. ED ALLE AA.OO., AI SENSI DELL'ART.50 DELLA LEGGE N.326/2003	4	13
			U07081	POLIGRAFICO E ZECCADELLO STATO SPA	4	13
			U07082	SIRES 118- TRASFERIMENTI AD AMMINISTRAZIONI LOCALI.	4	13
			U07083	SIRES 118 - TRASFERIMENTI ALTRE IMPRESE	4	13
			U07084	ATTIVITA' DI TRAPIANTI E DI PRELIEVI DI ORGANI E DI INNESTI DI TESSUTI DEI CENTRI E DELLE UNITA' OPERATIVE DI RIANIMAZIONE.	4	13
			U07085	SIRES 118 - UTENZE E CANONI.	4	13
			U07086	FINANZIAMENTO DELLEATTIVITA' TRASFUSIONALI. DELIBERA G.R. 6154 DEL 15/11/2001.	4	13
			U07087	SIRES 118 - CONSULENZE.	4	13
			U07090	REALIZZAZIONE PIANOREGIONALE SANGUE FINALIZZATO AL MIGLIORAMENTO DEIMODELLI FUNZIONALI - ORGANIZZATIVI, ALL'ADEGUAMENTO TECNOLOGICO, ALL'AUTOSUFFICIENZA E	4	13
			U07091	SIRES 118 - MANUTENZIONE ORDINARIA E RIPARAZIONI.	4	13
			U07092	SPESA SANITARIA ACCENTRATA PER L'ASSISTENZA SANITARIA.	4	13
			U07096	GESTIONE DEL REGISTRO REGIONALE MESOTELIOMI	4	13
			U07102	FSN - PARTE CORRENTE. PREVENZIONE E CURA DELLA FIBROSI CISTICA (L.23/12/93 N. 548)	4	13
			U07103	FSN - PARTE CORRENTE. PREVENZIONE E CURA DELLA FIBROSI CISTICA (L.23/12/93 N. 548) QUOTA NEL RIPARTO DEL FSN INDISTINTO	4	13
			U07104	PROGETTI PER L'ESERCIZIO DELLE FUNZIONI IN MATERIA DI ASSISTENZA SANITARIA.	4	13
			U07108	SOSTEGNO ALLE FUNZIONI DI INTERFACCIA TRA LE REGIONI E LE PROVINCE AUTONOME ED IL CENTRO NAZIONALE PER LA PREVENZIONE ED IL CONTROLLO DELLE MALATTIE (CCM)	4	13
			U07111	EMERGENZE AMBIENTALI ART. 2, C. 4 OCTIES DL 136/2013	4	13

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
			U07113	PATOLOGIE DA DIPENDENZA DAL GIOCO D'AZZARDO ART. 1, C. 133 L. 190/2014	4	13
			U07114	OBIETTIVI PRIORITARI E DI RILIEVO NAZIONALE EX ART. 1, COMMI 34 E 34 BIS, LEGGE 662/96	4	13
			U07115	FARMACI INNOVATIVI CUI ALL'ART. 1, C. 400 E 401, L. 232/2016	4	13
			U07124	INCENTIVAZIONE AL PERSONALE IMPEGNATO NELLE ATTIVITA' CONNESSE ALLA GESTIONE DEL NODO REGIONALE PER LE ALLERTE ALIMENTARI E DEI MANGIMI (ART. 50 RE. CE 178/2002)	4	13
			U07125	IRAP - NODO REGIONALE ALLERTE.	4	13
			U07127	ONERI ACCESSORI - NODO REGIONALE ALLERTE.	4	13
			U07130	SPESE PER LE ATTIVITA' CONNESSE ALL'ISTITUZIONE DELL'UNITA' DI SENOLOGIA PRESSO LE AZIENDE OSPEDALIERE DELLA REGIONE CAMPANIA (L.R. 9/11/2005, N. 20).	4	13
			U07132	CONTRIBUTO ALLA LEGA ITALIANA PER LA LOTTA CONTRO I TUMORI (L.R. 7.4.90, N. 15)	4	13
			U07136	CENTRO DI RIFERIMENTO PER L'ANALISI E LA COMUNICAZIONE DEL RISCHIO AMBIENTALE DI AREE CON ELEVATA CRITICITA' SOCIALE CON PARTICOLARE RIGUARDO AL PROBLEMA RIFIUTI	4	13
			U07138	SPESE PER IL FUNZIONAMENTO DELLA STRUTTURA COMMISSARIALE DI CUI ALLA DELIBERAZIONE DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI DEL 24/7/2009	4	13
			U07139	CONTRIBUTI SOCIALI A CARICO DELL'ENTE PER SPESA IN MATERIA SANITARIA	4	13
			U07140	ACCANTONAMENTO DEL FSN PER GLI ONERI ASSISTENZIALI DEL PERSONALE DEGLI ISTITUTI PENITENZIARI TRASFERITI AL SSN EX ART2, COMMA 1, D.M. 10/4/2000.	4	13
			U07141	IMPOSTE E TASSE A CARICO DELL'ENTE PER SPESE IN MATERIA SANITARIA	4	13
			U07142	FINANZIAMENTO ALLE AA.SS.LL. RICADENTI NEL BACINO IDROGRAFICO DEL FIUME SARNO PER EFFETTUARE UNO STUDIO SULL'INCIDENZA DI NEOPLASIE NELLA PROPRIA AREA DI	4	13
			U07145	FONDI PER IL SUPERAMENTO DEGLI O.P.G.: INTESA STATO REGIONI DEL 7/2/2013 N. 19, DL 25/3/2013, N. 24 E SMI.	4	13
			U07150	PROGRAMMI ED INTERVENTI SOCIOSANITARI E SISTEMI INFORMATIVI SOCIOSANITARI.	4	13
			U07151	PROGRAMMI ED INTERVENTI SOCIOSANITARI. ORGANIZZAZIONE EVENTI E PUBBLICITA'	4	13
			U07152	LEGGE N. 326/2003 ART. 48 COMMA 19 - FONDO AIFA	4	13
			U07155	PROGRAMMA REGIONALEFINALIZZATO AL CONTROLLO DEL RISCHIO CLINICO ED AL CONTROLLO DELLE INFEZIONI OSPEDALIERE ASSOCIATE ALL'ASSISTENZA - CONSULENZE.	4	13
			U07157	PROGRAMMA REGIONALEFINALIZZATO AL CONTROLLO DEL RISCHIO CLINICO ED AL CONTROLLO DELLE INFEZIONI OSPEDALIERE ASSOCIATE ALL'ASSISTENZA - SERVIZI AUSILIARI	4	13
			U07158	PROGRAMMA REGIONALEFINALIZZATO AL CONTROLLO DEL RISCHIO CLINICO ED AL CONTROLLO DELLE INFEZIONI OSPEDALIERE ASSOCIATE ALL'ASSISTENZA- TRASFERIMENTI AMMINISTRAZIONI	4	13
			U07159	PROGRAMMA REGIONALEFINALIZZATO AL CONTROLLO DEL RISCHIO CLINICO ED AL CONTROLLO DELLE INFEZIONI OSPEDALIERE ASSOCIATE ALL'ASSISTENZA - SPESE DI RAPPRESENTANZA.	4	13
			U07161	INTERVENTI DI CONTRASTO ALLE DIPENDENZE PATOLOGICHE SVOLTI DA ENTI DEL PRIVATO SOCIALE	4	13
			U07162	INTERVENTI DI CONTRASTO ALLE DIPENDENZE PATOLOGICHE SVOLTI DA AA.SS.LL. E ENTI LOCALI.	4	13
			U07163	SPESE DI GESTIONE, RAPPRESENTANZA PUBBLICITA' E SERVIZI PER TRASFERTE.	4	13
			U07164	FONDO REGIONALE PERL'ASSISTENZA PSICHIATRICA E L'AUTISMO -	4	13

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
				ATTIVITA' SVOLTA DALLE AMMINISTRAZIONI LOCALI		
			U07166	ONERI PER GARANTIRE, ALL'INTERNO DELLE STRUTTURE TRASFUSIONALI, LA RINTRACCIABILITÀ DEL SANGUE E DEGLI EMOCOMPONENTI DESTINATI A TRASFUSIONI E LA NOTIFICA DEGLI	4	13
			U07167	FONDO REGIONALE PER L'ASSISTENZA PSICHIATRICA E L'AUTISMO - ATTIVITA' SVOLTA DA ENTI DEL PRIVATO SOCIALE	4	13
			U07168	ONERI PER IMPLEMENTARE NORME E SPECIFICHE COMUNITARIE RELATIVE AD UN SISTEMA DI QUALITÀ PER I SERVIZI TRASFUSIONALI (D.LGS. N. 208 DEL 9/11/2007)	4	13
			U07169	SPESE PER IL FUNZIONAMENTO DELLA STRUTTURA COMMISSARIALE DI CUI ALLA DELIBERAZIONE DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI DEL 24/07/2009 - LIQUIDAZIONE DELLA RETRIBUZIONE ANNUA SUB-C	4	13
			U07171	SERVIZI INFORMATICI- GESTIONE E MANUTENZIONI APPLICAZIONI	4	13
			U07174	"LOTTA ALL'AIDS; CORI DI FORMAZIONE ED AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE DEL" PERSONALE; POTENZIAMENTO DEI SERVIZI DI ASSISTEN" A AI TOSSICODIPENDENTI;TRATTAMENTO A DOMICILIO DE	4	13
			U07175	RIMBORSO SPESE CORSO FORMAZIONE.	4	13
			U07176	PROGETTI - PROGRAMMA GUADAGNA SALUTE	4	13
			U07177	ORGANIZZAZIONE CORSI DI FORMAZIONE AIDS L. 135/90 ACQUISTO DI BENI E PRESTAZIONI DI SERVIZIO.	4	13
			U07179	COMPETENZE E INDENNITÀ ACCESSORIE PER PERSONALE A TEMPO INDETERMINATO.	4	13
			U07188	PROVVIDENZE A FAVORE DEGLI HANSENIANI E DEI LORO FAMILIARI (L. 24/1/86 N. 31).	4	13
			U07190	PROGETTO MINISTERO DELLA SALUTE CCM 2009 - PREVENZIONE DELLE IVG TRA LE DONNE STRANIERE	4	13
			U07191	SISTEMI INFORMATIVISOCIO-SANITARI	4	13
			U07192	PROVVIDENZE A FAVOREDEGLI HANSENIANI E LORO FAMILIARI (L.R. 4.11.91,N.15 E LEGGE 24/1/86 N.31) A VALERE SUL FIN.TO STATALE	4	13
			U07194	INTERVENTI IN FAVORE DEI SOGGETTI STOMIZZATI DELLA REGIONE CAMPANIA (L.R. N. 10 DEL 29/3/2006)	4	13
			U07196	ATTIVITA' DI PREVENZIONE IN MATERIA DI SALUTE E SICUREZZA SUI LUOGHI DI LAVORO AI SENSI DEL D.LGS. N. 81/2008	4	13
			U07197	PROGRAMMA UNICO REGIONALE PER LA DIFFUSIONE DEI DEFIBRILLATORI SEMIAUTOMATICI ESTERNI, TRASFERIMENTI ALTRE IMPRESE	4	13
			U07198	PROGRAMMA UNICO REGIONALE PER LA DIFFUSIONE DEI DEFIBRILLATORI SEMIAUTOMATICI ESTERNI.	4	13
			U07203	ASSISTENZA A FAVOREDEI CITTADINI AFFETTI DA TBC NON ASSISTITI DALL' I.N.P.S. ED IN CONDIZIONI ECONOMICHE DISAGIATE (L.4/3/87 N. 88 ART. 5 E L. 28/2/95 N. 549 - ART. 3 C	4	13
			U07204	SPESE PER GLI ESAMIDI LABORATORIO A CUI DEVONO ESSERE SOTTOPOSTI I DONATORI DI TESSUTI E CELLULE EX ART. 5 DEL D.LGS.VO 25 GENNAIO 2010, N. 16.	4	13
			U07205	FINANZIAMENTO ALLE AA.SS.LL. - D.LGS. 81/2008	4	13
			U07207	INTERESSI DI MORA	4	13
			U07208	SPESE RELATIVE AI SERVIZI AMMINISTRATIVI CONNESSI ALLE ATTIVITA' ESPLETATE DALLA DIREZIONE GENERALE 04	4	13
			U07209	TRASFERIMENTI CORRENTI AD AMMINISTRAZIONI CENTRALI	4	13
			U07212	RESTITUZIONE AD ENTI LOCALI DI SOMME NON UTILIZZATE PER L'ATTUAZIONE DI PROGRAMMI O PROGETTI	4	13
			U07214	RIMBORSO ALLE ASL PER ONERI CONTRIBUTIVI VERSATI PER I COMMISSARI DELLA STRUTTURA COMMISSARIALE	4	13
			U07216	SPESE PER LA LIQUIDAZIONE DELLE BORSE DI STUDIO DEI DISCENTI DEI CORSI DI FORMAZIONE SPECIFICA IN MEDICINA GENERALE	4	13

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
			U07222	BORSE DI STUDIO A LAUREATI CAMPANI PER LA FREQUENTAZIONE DI SCUOLE DI SPECIALIZZAZIONE UNIVERSITARIA DI AREA SANITARIA	4	13
			U07224	FUNZIONAMENTO DELL'OSSERVATORIO REGIONALE PER LE SPECIALIZZAZIONI MEDICHE UNIVERSITARIE - COMPETENZE PER COMPONENTI COMMISSIONI	4	13
			U07226	IMPOSTE E TASSE PERIL FUNZIONAMENTO DELL'OSSERVATORIO REGIONALE PER LE SPECIALIZZAZIONI MEDICHE UNIVERSITARIE	4	13
			U07228	CONTRIBUTI SOCIALI PER IL FUNZIONAMENTO DELL'OSSERVATORIO REGIONALE PER LE SPECIALIZZAZIONI MEDICHE UNIVERSITARIE	4	13
			U07230	INIZIATIVE PER IL RAFFORZAMENTO DEI PERCORSI RIABILITATIVI E SOCIO SANITARI PER DISABILI ANCHE IN ETA' EVOLUTIVA	4	13
			U07231	INIZIATIVE PER IL COINVOLGIMENTO DELLE ORGANIZZAZIONI DEL PRIVATO SOCIALE NEI PERCORSI RIABILITATIVI E SOCIO SANITARI PER DISABILI ANCHE IN ETA' EVOLUTIVA	4	13
			U07232	RAFFORZAMENTO DELLECURE DOMICILIARI	4	13
			U07233	SOCIETA' REGIONALE PER LA SANITA'-SO.RE.SA. SPA FINANZIAMENTO CONVENZIONE -QUADRO	4	13
			U07234	SCREENENG NEONATALIOBBLIGATORI	4	13
			U07235	TRASFERIMENTO AL CNT DI RISORSE PER ATTUAZIONE DELL'ACCORDO	4	13
			U07236	ATTUAZIONE ART. 17 DELLA L.R. 9/2009 DI RECEPIMENTO DELLA LEGGE NAZIONALE 115/1987	4	13
			U07237	PERCORSO NASCITA e PROMOZIONE DELLE ATTIVITA' CONSULTORIALI	4	13
			U07240	QUOTA PARTE DEL FONDO NAZIONALE PER LE POLITICHE SOCIALI DESTINATA ALLA LOTTA ALLA DROGA. PROGETTO PER LA PREVENZIONE ED IL RECUPERO DELLE TOSSICODIPENDENZE E	4	13
			U07242	ATTUAZIONE PROGETTIDI LOTTA ALLE DIPENDENZE PATOLOGICHE: ATTIVITA' SVOLTA DALLE AMMINISTRAZIONI LOCALI	4	13
			U07244	SCREENING NEONATALEPER LA DIAGNOSI PRECOCE DI MALATTIE METABOLICHE EREDITARIE : ART 1, COMMA 229, L.147/13 E ART 1, COMMA 167, L.190/14	4	13
			U07246	CONTRIBUTO AGLI ORGANI DI CUI AL COMMA 1 DELL'ART.10 DELLA L.R. 2 LUG"LIO,1996 N.14 AVENTE PER OGGETTO ""NORME PER LADICINA DELLO SPORT E PER LA TUTELA SANITARIA DELLE	4	13
			U07248	CONTRIBUTO DELLO STATO AGLI INCREMENTI DELLE TARIFFE DELL'ASSISTENZA TERMALE (DELIBERA CIPE 23 DICEMBRE 2015)	4	13
			U07254	CONTRIBUTO REGIONALE A FAVORE DELLA SOCIETA' CONSORTILE A R.L. SENZA"SCOPO DI LUCRO ""CEINGE""."	4	13
			U07256	CONTRIBUTO IN FAVORE DELL'ISTITUTO NAZIONALE PER LO STUDIO E LA CURA DEI TUMORI FONDAZIONE G. PASCALE.	4	13
			U07258	CONTRIBUTO AL CENTRO DI RICERCA ONCOLOGICA DI MERCOGLIANO.	4	13
			U07278	SOMME DA DESTINARE ALLA REVISIONE DELL'USO DEI MEDICINALI PER PAZIENTI AFFETTI DA ASMA	4	13
			U07282	OBIETTIVI EX ART.1,COMMI 34 E 34/BIS, LEGG 662/96: PROGRAMMA DI SCREENING PER LA PREVENZIONE DEL TUMORE AL SENO.	4	13
			U07283	PROSIEGUO DELL'INTERVENTO SPECIALE PER LA DIFFUSIONE DEGLI SCREENING DI CUI ALLA L. 138/2004 IN ATTUAZIONE DELLA L. 296/2006 ART. 1 COMMA 808	4	13
			U07288	OBIETTIVI EX ART.1,COMMI 34 E 34/BIS, LEGGE 662/96: PROGRAMMA DI SCREENING PER LA PREVENZIONE DEL TUMORE ALLA CERVICE UTERINA.	4	13
			U07290	INIZIATIVE DI FARMACOVIGILANZA E DI INFORMAZIONE DEGLI OPERATORI SANITARI SULLE PROPRIETA' ED	4	13

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
				EFFETTI DEI MEDICINALI. CAMPAGNA DI EDUCAZIONE SANITARIA TRAMITE LE AA.SS.LL		
			U07291	OGGETTI EX ART.1,COMMI 34 E 34/BIS, LEGGE N. 662/96: SCREENING CANCRO COLON RETTO - D.G.R.C. N.198/2004.	4	13
			U07293	CONTRIBUTI SOCIALI PER ESPERTI PER COMMISSIONI COMITATI E CONSIGLI	4	13
			U07294	ESPERTI PER COMMISSIONI COMITATI E CONSIGLI	4	13
			U07295	IMPOSTE E TASSE PER ESPERTI PER COMMISSIONI COMITATI E CONSIGLI	4	13
			U07296	ONERI GESTIONALI DELLA BASCO DELLA REGIONE CAMPANIA (L.R. 18 DEL 6/12/2000, ART. 51)	4	13
			U07298	CONTRIBUTO ANNUALE A FAVORE DELLE SEZIONI CAMPANE DELL'AIRC (ASSOCIAZIONE ITALIANA RICERCA CANCRO), DELL'AIL (ASSOCIAZIONE ITALIANA LEUCEMICI), E DELLA FONDAZIONE ANT	4	13
			U07300	PROGETTO CCM BUONE PRATICHE PER LA SORVEGLIANZA E IL CONTROLLO DELL'ANTIBIOTICORESISTENZA TRASFERIMENTI AMM LOCALI	4	13
			U07301	PROGETTO CCM BUONE PRATICHE PER LA SORVEGLIANZA E IL CONTROLLO DELL'ANTIBIOTICORESISTENZASERVIZI AUSILIARI	4	13
			U07304	FONDI DEL MINISTERODELLA SALUTE PER PROGRAMMI SPECIALI DI INTERESSE E RILIEVO INTERREGIONALE O NAZIONALE EX ART.12, COMMA 2, LETT.B, D.L.VO N.502 DEL 30/12/92	4	13
			U07306	FONDI PER L'ESCLUSIVITA' DI RAPPORTO DEI DIRIGENTI DEL RUOLO SANITARIO (ART.72, COMMA 6, LEGGE 488/98).	4	13
			U07310	UNITA' DI CRISI REGIONALE (U.C.R.) AI FINI DELLA DELIBERA DI G.R. N.495 DEL 25.03.2004-UTENZE	4	13
			U07311	UNITA' DI CRISI REGIONALE (UCR) AI FINI DELLA DELIBERA DI G.R. N. 495DEL 25.03.2004 - ASSICURAZIONE	4	13
			U07312	CONTRIBUTO ACQUISTOFARMACI AD ALTO COSTO	4	13
			U07314	SVILUPPO DI UNA CAMPAGNA DI INFORMAZIONE VIA WEB SULL'USO CONSAPEVOLEDEI COSMETICI, RISPETTO AL RISCHIO DI CONTRAFFAZIONE PER QUELLI ACQUISTATI FUORI DAI CANALI	4	13
			U07320	PIANO REGIONALE AMIANTO APPROVATO CON DELIBERA DI CONSIGLIO REGIONALEN. 64 DEL 2001 (ART. 28, COMMA 6, L.R. 29/12/2005, N. 24)	4	13
			U07321	PROGETTO DI RICERCACORRENTE 2012 - LA VALUTAZIONE DELLA QUALITA' DELLE STRUTTURE OSPEDALIERE SECONDO LA PROSPETTIVA DEL CITTADINO. ORGANIZZAZIONE EVENTI.	4	13
			U07322	"L. 123/2005 ""NORMEER LA PROTEZIONE DEI SOGGETTI MALATI DI CELIACHIA"" L.R. 2/2003 ""INTOLLERANZE ALIMENTARI - RISTORONE DIFFERENZIATAI NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE	4	13
			U07323	PROGETTO DI RICERCACORRENTE 2012 - LA VALUTAZIONE DELLA QUALITÀ DELLE STRUTTURE OSPEDALIERE SECONDO LA PROSPETTIVA DELCITTADINO. TRASFERIMENTI AD	4	13
			U07325	RIPIANO ECCEDEENZA SPESA FARMACEUTICA, L. 296/2006. RIMBORSO ALLE CASEFARMACEUTICHE.	4	13
			U07330	ONERI DI FUNZIONAMENTO PER GARANTIRE IL COORDINAMENTO INTRAREGIONALE ED INTERREGIONALE DELLE ATTIVITA' TRASFUSIONALI, DEI FLUSSI DI SCAMBIO E DI COMPENSAZIONE,	4	13
			U07332	STUDIO SPERIMENTALEPER TRATTAMENTO DI ANGIOPLASTICA CORONARICA CON STENT MEDICATI	4	13
			U07334	ARAN, COMMISSIONI ED ALTRE SPESE CORRENTI DEL SETTORE	4	13
			U07335	RIMBORSI ALL'ARAN.	4	13
			U07338	ATTUAZIONE DEI PIANI DI MONITORAGGIO REGIONALE PREVISTI DAL PIANO REGIONALE INTEGRATO DEI CONTROLLI UFFICIALI (P.R.I.) IN MATERIA DI SICUREZZA ALIMENTARE E S.P.V. - REG.	4	13

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
			U07340	IMPOSTE E TASSE SU CONSULENZE NON SANITARIE DA PRIVATO PER GETTONI PER COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE.	4	13
			U07341	CONTRIBUTI SOCIALI SU CONSULENZE NON SANITARIE DA PRIVATO E GETTONI PER COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE.	4	13
			U07342	ADEMPIMENTI DECRETOMINISTERO DELLA SALUTE 11.06.2010 - ISTITUZIONE DEL FLUSSO INFORMATIVO PER IL MONITORAGGIO DEI CONSUMI DEI DISPOSITIVI MEDICI DIRETTAMENTE ACQUISTATI	4	13
			U07343	IMPOSTE E TASSE PER COMPETENZE PER COMPONENTI COMMISSIONI INTERNE E ESTERNE MONITORAGGIO PERSONALE SSR	4	13
			U07344	COMPETENZE PER COMPONENTI COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE MONITORAGGIO PERSONALE SSR	4	13
			U07345	CONTRIBUTI SOCIALI PER COMPETENZE PER COMPONENTI COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE MONITORAGGIO PERSONALE SSR	4	13
			U07370	UNITA' DI CRISI REGIONALE (U.C.R.) AI FINI DELLA DELIBERA DI G.R. N. 495 DEL 25.03.2004 - MANUTENZIONE	4	13
			U07372	UNITA' DI CRISI REGIONALE (U.C.R.) AI FINI DELLA DELIBERA DI G.R. N. 495 DEL 25.03.2004 - CONSULENZE	4	13
			U07374	UNITA' DI CRISI REGIONALE (U.C.R.) AI FINI DELLA DELIBERA DI G.R. N. 495 DEL 25.03.2004 - TRASFERIMENTO AD AMMINISTRAZIONI LOCALI.	4	13
			U07376	PROGETTO PILOTA SORVEGLIANZA DELLA MORTALITÀ MATERNA NELLE REGIONI DEL NORD, CENTRO E SUD ITALIA. TRASFERIMENTI AD AMMINISTRAZIONI LOCALI.	4	13
			U07384	PROGETTO PILOTA SORVEGLIANZA DELLA MORTALITÀ MATERNA NELLE REGIONI DEL NORD, CENTRO E SUD ITALIA. ORGANIZZAZIONE EVENTI.	4	13
			U07386	PROGETTO PILOTA SORVEGLIANZA DELLA MORTALITÀ MATERNA NELLE REGIONI DEL NORD, CENTRO E SUD ITALIA. COMPENSI DESTINATI AL PERSONALE INTERNO.	4	13
			U07388	PROGETTO SISTEMA DISORVEGLIANZA SUGLI OTTO DETERMINANTI DI SALUTE DEL BAMBINO, DAL CONCEPIMENTO AI 2 ANNI DI VITA, INCLUSI NEL PROGRAMMA GENITORIPÙ - TRASFERIMENTI AMM	4	13
			U07392	PROGETTO SISTEMA DISORVEGLIANZA SUGLI OTTO DETERMINANTI DI SALUTE DEL BAMBINO, DAL CONCEPIMENTO AI 2 ANNI DI VITA, INCLUSI NEL PROGRAMMA GENITORIPÙ - PRODOTTI INFORMATI	4	13
			U07394	PROGETTO SISTEMA DISORVEGLIANZA SUGLI OTTO DETERMINANTI DI SALUTE DEL BAMBINO, DAL CONCEPIMENTO AI 2 ANNI DI VITA, INCLUSI NEL PROGRAMMA GENITORIPÙ - COMPENSI DESTINATI	4	13
			U07396	CONTRIBUTI SOCIALI SU CONSULENZE NON SANITARIE DA PRIVATO E GETTONI PER COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE PROGETTO SISTEMA DI SORVEGLIANZA SUGLI OTTO DETERMINANTI DI SALUTE	4	13
			U07398	IMPOSTE E TASSE SU CONSULENZE NON SANITARIE DA PRIVATO E GETTONI PER COMMISSIONI INTERNE ED ESTERNE- PROGETTO SISTEMA DI SORVEGLIANZA SUGLI OTTO DETERMINANTI DI SALUTE	4	13
			U07408	SERVIZI DI TELEMEDICINA SPECIALIZZATA - STELE	4	13
			U07508	SPESE PER L'ATTUAZIONE DEL PROGETTO SOL - SISTEMA D'INTERMEDIAZIONE DIGITALE A SUPPORTO DELLE CENTRALI DI ACQUISTO.	4	13
			U07510	INTERVENTI URGENTI DI EDILIZIA SANITARIA OSPEDALE COTUGNO DI NAPOLI. ("ART.2 LEGGE 05/06/90 N° 135; LEGGE 23/05/97 N° 13"; DELIBERA CIPE 06/05/98 N.55 6/8/99 N.136 E 21/1	4	13
			U07512	FONDI PER L'ATTUAZIONE PROGRAMMA DI INTERVENTI PER LA PREVENZIONE E LOTTA ALL'AIDS LEGGE N. 135 DEL 5/6/1990 - DELIB. CIPE N. 64/2004.	4	13
			U07530	STRUTTURE SANITARIE PER L'ATTIVITÀ LIBERO-PROFESSIONALE INTRAMURARIA AI SENSI DEL D.M. SANITA' 8/6/2001	4	13
			U07546	REALIZZAZIONE DI RESIDENZE PER ANZIANI E NON AUTOSUFFICIENTI ED INTERVENTI DI EDILIZIA SANITARIA E AMMODERNAMENTO TECNOLOGICO CON FONDI	4	13

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
				PROVENIENTI DA		
			U07547	QUOTA REGIONALE DEL5% ATTUAZIONE SECONDA FASE INTERVENTI PROGRAMMA DI INVESTIMENTI EDILIZIA SANITARIA (ART. 20, L. 11/8/1988, N. 67)	4	13
			U07552	FONDI DELLO STATO PER LA REALIZZAZIONE DI STRUTTURE DA DESTINARE ALL'ASSISTENZA PALLIATIVA E DI SUPPORTO PER I PAZIENTIAFFETTI DA PATOLOGIA NEOPLASTICA TERMINALE ED AI L	4	13
			U07554	FONDO PER IL FINANZIAMENTO DEL CENTRO DI RIFERIMENTO PER L'ASSISTENZA AI PAZIENTI AFFETTI DA RARE PATOLOGIE NEOPLASTICHE" PRESSO L'AZIENDA UNIVERSITARIA POLICLINICO	4	13
			U07556	FONDO PER IL POTENZIAMENTO, L'AMPLIAMENTO ED IL MIGLIORAMENTO DEL PRONTO SOCCORSO DELL'OSPEDALE A.CARDARELLI. (ART.17,L.R. N.1 DEL 19/1/2009).	4	13
			U07558	FONDO ALL'ASL NA/2 PER IL COMPLETAMENTO DELLA CAMERA IPERBARICA LIMITATAMENTE AL PRONTO SOCCORSO IPERBARICO DELL'OSPEDALE RIZZOLI DI ISCHIA. (ART.17 DEL 19/1/2009).	4	13
			U07560	CONTRIBUTO ALL'A.S.L. CE/2 PER LA RISTRUTTURAZIONE DELL'OSPEDALE MOSCATI DI AVERSA (CE).	4	13
			U07562	CONTRIBUTO PER GLI OSPEDALI DI COMUNITA' AI SENSI DELLA LEGGE REGIONALE N. 16/2008.	4	13
			U07601	FSN PARTE CORRENTE FUNZIONAMENTO DELL'IST.ZOOP.SPERIM.DEL MEZZOGIORNODI PORTICI (LEGGE 23/12/1975 N.745, 1° COMMA, LETT.A, ART.9, L.833/78, ART.51) - PAGAMENTO ALL'ISTIT	4	13
			U07602	FSN PARTE CORRENTE.FUNZIONAMENTO DELL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI(LEGGE 23/12/75 N°.745, 1° COMMA, LETTERA A, ART. 9;	4	13
			U07603	CONTRIBUTO STATALE CONTRATTO DIPENDENTI ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI (ART.3, COMMA 52 L.350/2003 - DELIBERA CIPE N.26 DEL	4	13
			U07604	CONTRIBUTO STATALE CONTRATTO DIPENDENTI ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE (ART.3, COMMA 52, LEGGE N.350/2003 - DELIBERA CIPE N.26 DEL 29/9/2004).	4	13
			U07605	CONTRIBUTO REGIONALE ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI NELLE SPESE DI FUNZIONAMENTO (L.R. 23/01/1979 N..7 - PAGAMENTO ALL'I.Z.S.M.	4	13
			U07606	CONTRIBUTO REGIONALE ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO NELLE SPESE DI FUNZIONAMENTO (L.R.23/1/1979 N. 7)	4	13
			U07607	TRASFERIMENTO RISORSE ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI PER LE ATTIVITÀ CONNESSE ALL'EMERGENZA DERIVANTE DALL'INFLUENZA AVIARIA -	4	13
			U07608	ATTUAZIONE PIANI DI PROFILASSI DI RISANAMENTO DEGLI ALLEVAMENTI DALLA TUBERCOLOSI BOVINA. MISURE PER LA LOTTA CONTRO L'AFTA EPIZOOTICA ED ALTRE MALATTIE EPIZOOTICHE	4	13
			U07609	TRASFERIMENTO RISORSE ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO DEL MEZZOGIORNO DIPORTICI PER LE ATTIVITA' CONNESSE ALL'EMERGENZA DERIVANTE DALL'INFLUENZA AVIARIA - SPESE DI	4	13
			U07610	TRASFERIMENTO RISORSE ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO DEL MEZZOGIORNO DIPORTICI PER LE ATTIVITA' CONNESSE ALL'EMERGENZA DERIVANTE DALL'INFLUENZA AVIARIA - SPESE	4	13
			U07613	FUNZIONAMENTO OSSERVATORIO EPIDEMIOLOGICO VETERINARIO - PAGAMENTO ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI	4	13
			U07614	FUNZIONAMENTO OSSERVATORIO EPIDEMIOLOGICO VETERINARIO	4	13
			U07615	PIANO DI SORVEGLIANZA REGIONALE PER LA B.S.E. E ALTRE MALATTIE VIRALIE BATTERICHE - CONVENZIONE CON L'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI	4	13
			U07616	PIANO DI SORVEGLIANZA REGIONALE PER LA B.S.E. E ALTRE MALATTIE VIRALIE BATTERICHE. CONVENZIONE	4	13

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
				CON L'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DI PORTICI (DELIBERAZIONE G.R		
			U07618	FONDO PER LA COSTRUZIONE E/O L'ACQUISTO DI STRUTTURE AVENTI FUNZIONE DI CUSTODIA DI CANI VAGANTI E DI GATTI MORSICATORI.	4	13
			U07619	TUTELA DEGLI ANIMALI DI AFFEZIONE E PREVENZIONE DEL RANDAGISMO, COSTRUZIONE/RIATTAZIONE DI CANILI AVENTI FUNZIONE DI CUSTODIA DI CANI VAGANTI E/O MORSICATORI	4	13
			U07621	TUTELA DEGLI ANIMALI DI AFFEZIONE E PREVENZIONE DEL RANDAGISMO (L.R.24/11/2001, N.16)	4	13
			U07622	SPESE DI ISPEZIONI E CONTROLLI VETERINARI DI COMPETENZA REGIONALE E GRUPPO ISPETTIVO NORV.	4	13
			U07623	TUTELA DEGLI ANIMALI DI AFFEZIONE E PREVENZIONE DEL RANDAGISMO (L.R. N.16 DEL 24/11/2001) - PAGAMENTO AD ASSOCIAZIONI PROTEZIONISTICHE ANIMALI	4	13
			U07624	TUTELA DEGLI ANIMALI DI AFFEZIONE E PREVENZIONE DEL RANDAGISMO (L.R.24/11/2001 N.16) INDENNIZZO PER LE PERDITE ZOOTECNICHE DA CANI RANDAGI O INSELVATICHI	4	13
			U07627	PIANO STRAORDINARIOBRUCELLOSI BUFALINA E OVICAPRINA (L.R. N.6/99) -PAGAMENTO ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI	4	13
			U07628	PIANO STRAORDINARIOBRUCELLOSI BUFALINA E OVICAPRINA (L.R.6/99).	4	13
			U07629	PIANO STRAORDINARIOBRUCELLOSI BUFALINA ED OVICAPRINA - L.R.6/99 SMI - FORNITURA E PRESTAZIONI DI BENI E SERVIZI.	4	13
			U07631	TUTELA DEGLI ANIMALI DI AFFEZIONE E PREVENZIONE DEL RANDAGISMO (L.R. 24/11/2001, N. 16) - PAGAMENTO ALLE AASSLL E COMUNI.	4	13
			U07635	GESTIONE INFORMATICA BANCA DATI REGIONALE VETERINARI - PAGAMENTO ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI	4	13
			U07636	GESTIONE INFORMATICA BANCA DATI REGIONALE VETERINARI	4	13
			U07638	ATTUAZIONE PIANI DI PROFILASSI DI RISANAMENTO DEGLI ALLEVAMENTI DALLA TUBERCOLOSI BOVINA. MISURE PER LA LOTTA CONTRO L'AFTA EPIZOOTICA ED ALTRE MALATTIE EPIZOOTICHE	4	13
			U07639	D.P.R. 30/4/96 N.317 E SUCC.MODIFICAZIONI - IDENTIFICAZIONE REGISTRAZIONE PATRIMONIO BOVINO - GESTIONE BANCA DATI REGIONALE E NAZIONALE - PAGAMENTO ISTITUTO ZOOPROFILATTI	4	13
			U07640	DPR. 30/4/96 N.317 E SUCCESSIVE MODIFICAZIONI. IDENTIFICAZIONE REGISTRAZIONE PATRIMONIO BOVINO. GESTIONE BANCA DATI REGIONALE E NAZIONALE	4	13
			U07643	INDENNITÀ DI ABBATTIMENTO ANIMALI PER COSTO SMALTIMENTO CARCASSE EMERGENZA DIOSSINA - PAGAMENTO ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI	4	13
			U07644	INDENNITA' DI ABBATTIMENTO ANIMALI PER COSTO SMALTIMENTO CARCASSE. EMERGENZA DIOSSINA	4	13
			U07646	VETERINARIA INDENNITA' DI ABBATTIMENTO: NOTE N.11342 DEL 6/5/2016 E N. 22646 DEL 3/10/2016	4	13
			U07650	FONDI DA EROGARE ALLE A.S.L. ED ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO DI PORTICI PER L'ESECUZIONE DI CONTROLLI SUI PRODOTTI DERIVATI DA LATTE DI BUFALA (ART.2 L.R. N.3/2005)	4	13
			U07653	SPESE PER IL FUNZIONAMENTO DEL NUCLEO DI CONTROLLO UFFICIALE REGIONALE - REG. CE 882/04 - PAGAMENTO ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO	4	13
			U07654	SPESE PER IL FUNZIONAMENTO DEL NUCLEO DI CONTROLLO UFFICIALE REGIONALE - REG. CE 882/04	4	13
			U07655	SPESE PER IL FUNZIONAMENTO DEL NUCLEO DI CONTROLLO UFFICIALE REGIONALE - REG. CE 882/04 -	4	13

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
				LIQUIDAZIONE ALLE AA.SS.LL., UNIVERSITA' E ISTITUTO ZOOPROFILATTICO		
			U07656	POLO INTEGRATO (P.I) PER LE PRESTAZIONI SANITARIE DI ELEVATA COMPLESSITA' , LA DIDATTICA E LA RICERCA IN MATERIA DI SICUREZZA ALIMENTARE E SANITA' PUBBLICA VETERINARIA.-C	4	13
			U07657	POLO INTEGRATO (P.I.) PER LE PRESTAZIONI SANITARIE DI ELEVATA COMPLESSITA' LA DIDATTICA E LA RICERCA IN MATERIA DI SICUREZZA ALIMENTARE E SANITA' PUBBLICA VETERINARIA -	4	13
			U07658	RISORSE PER IL FUNZIONAMENTO DELL'OSSERVATORIO EPIDEMIOLOGICO REGIONALE E PER LE ATTIVITA' DEI REGISTRI.	4	13
			U07660	ADEMPIMENTI DI LIVELLO REGIONALE IN ATTUAZIONE DELLA NORMATIVA COMUNITARIA IN MATERIA DI SANITA' VETERINARIA E SICUREZZA ALIMENTARE- REG.CEE N.178/2002 E N. 882/2004.	4	13
			U07661	ADEMPIMENTI DI LIVELLO REGIONALE IN ATTUAZIONE DELLA NORMATIVA COMUNITARIA IN MATERIA DI SANITA' VETERINARIA E SICUREZZA ALIMENTARE- REG.CEE N.178/2002 E N. 882/2004 - PA	4	13
			U07662	OSSERVATORIO REGIONALE PER LA SICUREZZA ALIMENTARE - L.R. N.4/2011	4	13
			U07663	OSSERVATORIO REGIONALE PER LA SICUREZZA ALIMENTARE - L.R. N.4/2011 - PAGAMENTO ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI	4	13
			U07664	FONDI PER INVESTIMENTI ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DI PORTICI PER IL FUNZIONAMENTO DELL'OSSERVATORIO REGIONALE PER LA SICUREZZA ALIMENTARE	4	13
			U07670	ADEMPIMENTI DI LIVELLO REGIONALE IN ATTUAZIONE DELLA NORMATIVA COMUNITARIA IN MATERIA DI SANITA' VETERINARIA E SICUREZZA ALIMENTARE- REG.CEE N. 178/2002 E N. 882/2004. PI	4	13
			U07672	REG.CEE N.178/2002 E N.882/2004 - RIMBORSO QUOTE D'ISCRIZIONE - ENPAVAI DOTTORI MEDICI VETERINARI DELLA G.R.C.	4	13
			U09073	SISTEMAZIONE CARTE CONTABILI SPESA EX UU.SS.LL.	4	13
	Totale a - finanziamento sanitario ordinario corrente					
E01538	PROGETTO REGIONALE DENOMINATO "ISOLE E MONTI CAMPANIA"	2	U07025	POLITICHE SANITARIEDI RILEVANZA SOCIALE IN FAVORE DI SOGGETTI NON AUTOSUFFICIENTI	4	13
E02454	PROVENTI DERIVANTI DAL SISTEMA SANZIONATORIO DELLE NORME IN MATERIA DI SICUREZZA ALIMENTARE E SANITA' PUBBLICA VETERINARIA - DGRC 623/2014	3	U07134	CONCORSO PUBBLICO REGIONALE PER SEDI FARMACEUTICHE	4	13
E02640	RECUPERO DI SOMME DI PARTE CORRENTE NON UTILIZZATE DALLE EX UU.SS.LL.PER ATTIVITA' DI ASSISTENZA SANITARIA ED OSPEDALIERA RIFERITE ALL'ESERCIZIO FINANZIARIO 1994 E PRECE	3	U07050	EROGAZIONE DI FONDIALLE AA.SS.LL. FINALIZZATI AL PAGAMENTO DI DEBITIDELLE EX UU.SS.LL. MATURATI AL 31/12/1994.	4	13
E02798	INTROITI PER VERSAMENTI IN PAY BACK DELLE AZIENDE FARMACEUTICHE IN ATTUAZIONE DELL'ART. 1, COMMA 796, LETTERA G) DELLA LEGGE 296/2006	2	U07051	PAGAMENTO DEI DEBITI EX UU.SS.LL. MATURATI AL 31/12/1994.	4	13
E00023	PROVENTI DERIVANTI DALL'INCREMENTO DEL 10% DELLA TASSA AUTOMOBILISTICA REGIONALE DESTINATO AL FINANZIAMENTO DI SPESA SANITARIA (ARTICOLO 5, COMMA 2-BIS, L.R. N. 1 DEL 27	1	U07324	RIPIANO ECCEDEZZA SPESA FARMACEUTICA AI SENSI DELL'ART. 1, COMMA 796, LETTERA G) DELLA LEGGE 296/2006	4	13
			U07354	FONDI PER INTERVENTI DI MIGLIORAMENTO EFFICIENZA E EFFICACIA DEI CONTROLLI UFFICIALI EFFETTUATI DAL SERVIZIO SANITARIO REGIONALE IN MATERIA DI SICUREZZA ALIMENTARE, SANIT	4	13
			U07357	SPESE DERIVANTI DALLE ATTIVITA' DI SEQUESTRO E CONFISCA - L.689/81 D.G.R.C. N. 623/2014	4	13
			U07400	L.689/81 - FONDI DESTINATI ALL'ISTITUTO ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE DEL MEZZOGIORNO DI PORTICI FINALIZZATI AL MIGLIORAMENTO DELLE ATTIVITA' CONNESSE ALLE PROCEDURE	4	13

Esercizio 2016						
ENTRATA			USCITA			
Cap.	Descrizione	Tit.	Cap.	Descrizione	San	Miss.
			U07404	PROGETTO REGIONALE D'ENOMINATO "ISOLE E MONTI CAMPANIA" TRASFERIMENTOMMINISTRAZIONI LOCALI	4	13
			U07406	FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PROGETTO REGIONALE DENOMINATO "ISOLE E MONTI CAMPANIA"CAPITOLO 7404	4	13
			U07770	SPESE AFFERENTI LE ATTIVITÀ ISPETTIVE AI SENSI DELL'ART. 1 L.R. N.20/2015	4	13
			U07849	FINANZIAMENTO DELL'OSSERVATORIO REGIONALE SULLA DIPENDENZA DA GIOCO D'AZZARDO (ART. 5 , COMMA 2-BIS, L.R. N. 1/2012 COSÌ COME SOSTITUITO DALL' ART.1 , COMMA 49, LETTERA	4	13
Totale b - finanziamento sanitario aggiuntivo corrente						
E00047	IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (DECRETO LEG.VO 15.12.97N. 446) - IRAP SANITA' DA MANOVRE FISCALI	1	U01036	FONDO PER I PROGRAMMI DI RIPIANO DI EVENTUALI DISAVANZI DI GESTIONE PRODOTTI DAL SISTEMA SANITARIO REGIONALE DA ATTUARSI ANCHE CON LE MODALITA' E GLI STRUMENTI PREVISTI	4	13
E00069	ADDITIONALE REGIONALE ALL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (ART. 50 DECRETO LEG.VO 15.12.97 N. 446) - ADDIZIONALE REGIONALE IRPEF SANITA' DA MANOVRE FISCALI	1	U01038	FONDO COPERTURA DISAVANZI SANITA'	4	13
E00156	QUOTA SANITA' COMPENSAZIONE MINORI ENTRATE IRAP PER RIDUZIONE BASE IMPONIBILE DL 78/2015, ART 8 COMMA 10 DUODECIES, L 190/2014 ART 1, COMMI 20 E21	2				
Totale c - finanziamento regionale del disavanzo sanitario progressivo						
E00430	INTERVENTI DI TUTELA DEGLI ANIMALI DA AFFEZIONE E DI PREVENZIONE DEL RANDAGISMO (LEGGE 14.8.1991, N.281)	4	U07502	COMPLETAMENTO DELL'OSPEDALE DEL MARE.	4	13
E01464	FONDO PER LO SVILUPPO E LA COESIONE (FSC) 2007-2013. D.LGS N. 88/2011	4	U07620	TUTELA DEGLI ANIMALI DI AFFEZIONE E PREVENZIONE DEL RANDAGISMO (LEGGE14.8.91, N.281)	4	13
E02040	PIANO OPERATIVO COMPLEMENTARE 2014/2020 (POC) - DEL CIPE 11/2016	4	U08518	POC 2014/2020 - DEL. CIPE 11/2016 – AMMINISTRAZIONI LOCALI – SANITÀ	4	13
Totale d - finanziamento per investimenti sanitario						

9.1. Da un punto di vista contabile, il perimetro sanitario si caratterizza per una disciplina che fa eccezione al resto della disciplina armonizzata (art. 1, comma 5, D.lgs. n. 118/2011): le entrate e le spese del ridotto perimetro sono accertate e impegnate sulla base di quanto previsto dal “Titolo secondo” del D.lgs. n. 118/2011.

In quest’ottica, le stesse poste (i residui attivi e passivi del citato “perimetro”, nel caso della Regione Campania, al 31 dicembre 2013) sono rimaste sottratte al riaccertamento straordinario (art. 3, comma 4 D.lgs. n. 118/2011).

Coerentemente con tale esclusione, alla gestione sanitaria non si applica il principio della competenza finanziaria potenziata, ma quella ex art. 20, comma 2, del D.lgs. 118/2011, basato sulla contestualità automatica di accertamento ed impegno: «Per garantire effettività al finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria, le regioni:

a) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, e le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate. Ove si verifici la perdita definitiva di quote di finanziamento condizionate alla verifica di

adempimenti regionali, ai sensi della legislazione vigente, detto evento è registrato come cancellazione dei residui attivi nell'esercizio nel quale la perdita si determina definitivamente;

b) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso» (enfasi aggiunta).

In pratica il “perfezionamento” del titolo di entrata, a prescindere dall'esigibilità, è titolo per l'accertamento e, parallelamente, con un automatismo con funzione di vincolo ad una destinazione finale (il finanziamento della gestione sanitaria), per l'impegno (c.d. “impegno improprio a pareggio di destinazione”).

La designazione del perimetro delle risorse destinate, peraltro, non riguarda solo le risorse statali originariamente destinate, ma anche quelle che sono state oggetto di specifica destinazione (cfr. comma secondo, punto in enfasi, nonché il comma 1 che parla di “verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale”).

In buona sostanza, l'art. 20 evidenzia che il servizio sanitario è finanziato, oltre che da trasferimenti esterni, da risorse finanziarie proprie che la Regione può liberamente finalizzare al sostegno della spesa sanitaria e che, qualora formalmente indirizzate a scopi sanitari, entrano nel perimetro sanitario di cui all'art. 20 del 118/2011.

Il bilancio ordinario, al contrario, segue le norme della contabilità finanziaria potenziata, la quale differenzia il momento della rilevazione giuridica del perfezionamento del titolo (ora evento destinato ad essere rilevato con scritture analitiche al di fuori del conto del bilancio) rispetto a quello dell'imputazione al bilancio (accertamento/impegno), imputazione che, come è noto, avviene in base alla “esigibilità” dell'obbligazione sottostante.

La logica della deroga, per il settore sanitario, alla contabilità finanziaria potenziata (con il sostanziale mantenimento del vecchio regime contabile) si può in breve così sintetizzare:

- nella necessità di avere un perimetro individuabile in modo semplice e chiaro sia nelle risorse e sia nella spesa;
- nella necessità di garantire, nel tempo, l'eseguibilità della spesa, che si considera immediatamente coperta a seguito della registrazione (accertamento) della prima disponibilità della provvista (vincolata), a prescindere dalle alterne vicende del bilancio regionale nel suo complesso.

Ne consegue che i risultati in conto competenza del “perimetro sanitario” regionale, a rendiconto, dovrebbero mostrare a consuntivo un equilibrio tra entrate

finanziarie accertate ed uscite finanziarie impegnate in quanto le risorse si “*accertano ed impegnano*” contestualmente.

Per tale ragione, un *surplus* o un *deficit* della gestione di ciascun anno di competenza, a consuntivo, sono indicatori che non possono essere trascurati, perché talvolta sintomi di vere e proprie anomalie contabili della rendicontazione.

Per un verso, lo squilibrio negativo potrebbe essere indicatore del legittimo ricorso a fonti di finanziamento diverse ed esterne (non destinate) rispetto a quelle del perimetro finanziario, ovvero essere indice di una spesa effettivamente superiore alle entrate disponibili.

Peraltro, lo squilibrio positivo, per quanto contro-intuitivo, potrebbe essere indice di anomalie anche più gravi: attesa la vigente regola del “pareggio di destinazione” ogni accertamento non può che essere destinato e corrispondere ad un impegno in spesa, pertanto, un *surplus* potrebbe essere l’indicatore di un difetto di destinazione, con l’assorbimento delle economie nella gestione ordinaria.

Né tale anomalia potrebbe essere compensata e trovare “equivalente” regime contabile nel ricorso al sistema delle “economie vincolate”, apponendo vincoli sul risultato di amministrazione per consentire il finanziamento della spesa in esercizi successivi una volta perfezionatasi o divenuta esigibile.

Il sistema contabile del Titolo II (ed in particolare il sistema dell’impegno improprio a pareggio e di destinazione), infatti, evita che la spesa sanitaria cada nelle forche caudine dei limiti all’applicazione delle economie vincolate, in caso di incapienza del risultato di amministrazione (*recte*, come sopra evidenziato, del SCP). Una volta che una spesa è impegnata, il finanziamento, in termini di saldo risulta stabilmente finanziato, a prescindere dalle vicende del disavanzo, cui la stessa spesa concorre e che andrà recuperato a norma di legge.

In caso di *surplus*, dunque, occorre verificare che un finanziamento destinato all’erogazione di spesa costituzionalmente necessaria non sia stato destinato ad altro, ovvero, in caso di economie, a finanziamento del recupero del disavanzo di gestione della parte “ordinaria” di bilancio.

Né tale sbilancio, infatti, può derivare dalle dinamiche del riaccertamento ordinario, come le considerazioni che seguono cercano di chiarire.

Poiché il sistema degli impegni impropri di destinazione “a pareggio” genera “residui passivi tecnici”, per ciascun anno di competenza, in sede di riaccertamento ordinario, per il “perimetro sanitario”: **a)** dovrà verificarsi la giustificazione a monte dei

residui attivi (cioè se il titolo per l'accertamento delle entrate è esistente o ancora esistente o ha subito modificazioni); **b)** così come previsto dal comma 2 lettera a) dell'art. 20 del D.lgs. 118/2011, «Ove si verifichi la perdita definitiva di quote di finanziamento condizionate alla verifica di adempimenti regionali, ai sensi della legislazione vigente, detto evento è registrato come cancellazione dei residui attivi nell'esercizio nel quale la perdita si determina definitivamente». La cancellazione del residuo attivo, in pratica, costituisce titolo per la cancellazione del residuo passivo, nel presupposto che l'obbligazione passiva non si sia nel frattempo perfezionata; diversamente, **c)** per quel che concerne i residui passivi, oltre al caso esposto al precedente punto b), nel caso in cui l'obbligazione si sia nel frattempo giuridicamente perfezionata, consolidando un titolo "proprio", i residui passivi "ri-generati" (cioè non più funzionali alla destinazione di spesa ma al pagamento di una obbligazione sorta ed esistente) non potranno più essere cancellati contestualmente alla eventuale eliminazione dei residui attivi. In tal caso, l'evento della cancellazione dei residui attivi per perdita del finanziamento genera semmai – in conto residui – uno squilibrio negativo (e non un *surplus*) ed impatta quindi, potenzialmente, sul risultato di amministrazione dell'intero perimetro regionale.

Per contro, il riaccertamento ordinario non può generare *surplus* se non in caso di economia effettiva nell'esecuzione della prestazione. Solo in tal caso, e verosimilmente dopo molti anni, si possono verificare squilibri di carattere positivo e significativo che, comunque, devono generare risultato di amministrazione vincolata alla erogazione dei LEA e delle altre prestazioni sanitarie.

In buona sostanza, in linea di massima, per ciascuna competenza finanziaria di provenienza, deve potersi verificare la corrispondenza tra residui attivi e passivi; mai un'eccedenza dei primi sui secondi; viceversa, in caso di *deficit*, bisognerà verificare le ragioni della mancanza delle risorse a copertura della spesa, in un'ottica di successiva programmazione.

9.2. Tanto premesso, a valle degli accertamenti istruttori compiuti, è risultato che, nel 2016 il perimetro sanitario ha accertato entrate superiori agli impegni per circa 7 milioni di euro (segnatamente €7.032.610,24).

Ad avviso del Collegio si è trattato dell'effetto della destinazione di risorse destinate alla spesa sanitaria ed ai LEA ad altri scopi "ordinari" o addirittura a mero ripiano del disavanzo finanziario.

Ne deriva che il risultato di amministrazione, nella misura in cui non registra residui passivi “impropri” di pari importo, non può essere parificato.

9.2.1. Segnatamente, sulla base delle sopra esposte premesse sistematico-normative, la Sezione ha quindi proceduto a verificare per il 2015 e per il 2016 lo sbilancio tra accertamenti e spesa del c.d. perimetro sanitario sul versante delle entrate.

L’analisi è partita dagli allegati n. 36 e n. 39 (Tabelle A e B), rispettivamente, del disegno di legge di rendiconto 2015 e 2016, contenenti il “Prospetto relativo alla gestione del perimetro sanitario”. Da tale prospetto gli Uffici della Sezione hanno poi ricostruito, dal consuntivo, le cifre di entrate e spese secondo la classificazione di cui all’art. 20 del D.lgs. n. 118/2011 (cfr. tabelle C e C.1).

Nella Tabella C si riportano i dati e i montanti ricavati per le due annualità con riferimento alle sole entrate:

Tabella C Entrate finanziarie perimetro finanziario classificate ex art. 20 comma 1 del d.lgs. 118/2011

	2015	2016
totale a	10.553.709.433,27	10.570.648.825,67
totale b	60.721.359,48	58.936.588,25
totale c	185.861.695,53	143.086.440,19
totale d	19.382,70	33.456.197,50
Totale accertamenti	10.800.311.870,98	10.806.128.051,61

Fonte: elaborazioni della Sezione di intersezioni dati tra allegato 39 (perimetro sanitario) e allegato 21 e 22 (piano dei conti dei capitoli di entrata e uscita) al rendiconto generale 2015

Sulla base del principio della competenza finanziaria speciale del settore sanitario e per la tecnica dell’impegno improprio “di destinazione” (sancita dal citato art. 20, comma 2 D.lgs. n. 118/2011) si è poi proceduto a verificare la consistenza degli impegni e/o, in alternativa, del montante dei vincoli a consuntivo per economie e in relazione a spesa a vario titolo non impegnata.

Tabella C.1. Uscite finanziarie perimetro finanziario classificate ex art. 20 comma 1 del d.lgs. 118/2011

	2015	2016
totale a	10.589.650.319,59	10.566.874.401,27
totale b	63.776.693,84	57.644.092,05
totale c	142.888.034,56	143.086.440,19
totale d	123.739.404,74	33.456.197,50

Totale impegni	10.920.054.452,73	10.801.061.131,01
-----------------------	--------------------------	--------------------------

Fonte: elaborazioni della Sezione di intersezioni dati tra allegato 36 (perimetro sanitario) e allegato 21 e 22 (piano dei conti dei capitoli di entrata e uscita) al rendiconto generale 2016

L'analisi dei flussi accertati e impegnati in conto competenza inerenti al perimetro sanitario è stata realizzata utilizzando il “*modello excel - allegato 10 agli schemi di bilancio*” previsto dal D.lgs. 118/2011.

9.3. L'analisi dei residui del perimetro sanitario ha evidenziato sul rendiconto 2015 una situazione di squilibrio negativo: i residui passivi di competenza 2015 superano i correlati residui attivi di pertinenza dello stesso perimetro.

L'indagine sulle fonti di finanziamento (ed in particolare la verifica della natura delle stesse) ha mostrato che lo squilibrio è determinato dal ricorso a fonti diverse da quelle di competenza, sebbene in gran parte dello stesso “perimetro”. Ciò ha a che fare non solo con l'eziologia del disavanzo della gestione sanitaria, ma, considerato l'impatto dimensionale della gestione sanitaria, col peggioramento del risultato di amministrazione, in generale, della Regione, sebbene ciò non impatti, in termini di rendiconto, sulla correttezza della rilevazione delle poste contabili.

Dalle tabelle sotto riportate si può osservare nell'esercizio 2015 si è formato un disavanzo della gestione sanitaria di competenza pari a €119.817.328,43.

La ragione va individuata nel ricorso a fonti di finanziamento atipiche, segnatamente alla copertura della spesa con la voce A3 e A2 del bilancio (cfr. Tabelle A e B), rispettivamente applicazione di quote del risultato di amministrazione per “reiscrizione dei residui perenti” ed “economie derivanti dalla mancata assunzione di impegni correlate ad entrate già accertate con vincolo di destinazione” (certificando una cattiva prassi contabile consistente nel generare vincoli anziché residui passivi tecnici in conformità a quanto disposto dall'art. 20) di importo pari rispettivamente a € 103.910.223,41 e €8.491.547,10.

A fronte del disequilibrio della gestione di competenza del perimetro sanitario, si registra un avanzo della gestione di competenza ordinaria pari a 28 milioni: lo squilibrio tra risultato della gestione sanitaria e quella “ordinaria” è quindi certamente uno dei fattori che hanno contribuito a generare maggiore disavanzo nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione di tutto il comparto regionale nel 2015.

Per altro verso non si registra violazione, a consuntivo, della regola del pareggio tra accertamenti ed impegni, in quanto lo squilibrio negativo potrebbe essere una conseguenza “fisiologica” della violazione – a previsione – del divieto di finanziare in

disavanzo spesa, con quote del risultato di amministrazione (*rectius* SCP) incapiente (cfr. § 4 e relativi sottoparagrafi).

9.4. Nel 2016, al contrario del 2015, la gestione sanitaria di competenza (Tabella E), registra un avanzo di competenza pari circa € 7.032.610,24 che contribuisce all'equilibrio generale della gestione di competenza regionale.

Nell'ambito di un'audizione specifica con i dirigenti della Regione (verbale prot. doc. interno n. 74509671 del 24/07/2018) si è provveduto a richiedere chiarimenti in merito allo squilibrio di segno positivo sopra esaminato.

In data 31.07.2018, con nota prot. n. 4122 (prot. Regione Campania n. 488821 del 26/07/2018), la Regione ha chiarito che tale disequilibrio va imputato ai maggiori accertamenti rispetto allo stanziato in entrata. La deduzione istruttoria peraltro non supera, ma conferma la criticità contabile: attesa la regola sopra esposta dell'automatico pareggio, tramite impegni di destinazione che sorgono in modo diretto e necessario in relazione agli accertamenti del perimetro sanitario, la Regione Campania ha quindi confermato di non avere "accesso" impegni impropri di destinazione (generanti, a fine esercizio residui passivi tecnici). Come si è detto, si tratta di un'irregolarità grave, che non potrebbe essere emendata, con un equivalente contabile, come l'accensione di un vincolo sul risultato di amministrazione registrato a fine esercizio: ciò per il rischio di esporre tali risorse all'immobilità per effetto del disavanzo cui è affetta la Regione, in pratica, destinando le stesse risorse, a copertura del deficit e della gestione ordinaria

La Regione in contraddittorio orale e scritto rispetto alle conclusioni istruttorie del Magistrato competente ha però evidenziato che nello specifico tale "sbilancio positivo" è per la quasi totalità attribuibile ad erogazioni da parte dello Stato non previste, assegnate a fine anno, che generano maggiori accertamenti. In tal caso la Regione non avrebbe i tempi tecnici per effettuare le dovute acquisizioni (di entrata e spesa) al bilancio. L'Ente ha altresì dedotto che il carattere inatteso di tali finanziamenti non consente di programmare non solo il maggiore accertamento, ma anche la maggior spesa, ragione per la quale si creerebbe l'impossibilità tecnica di "sfondare" l'autorizzazione di spesa sul bilancio regionale per assumere un impegno improprio finalizzato; la conseguenza è l'impossibilità di "regolarizzare" la registrazione in bilancio della destinazione nelle forme del residuo tecnico (con la preservazione della copertura dalle alterne vicende del bilancio regionale ed in particolare, dall'andamento del disavanzo generale e del SCP).

Sul punto il Collegio osserva quanto segue.

Come è noto il bilancio di previsione costituisce autorizzazione sul piano della spesa, mentre non è mai precluso l'accertamento in misura superiore alla previsione e allo stanziamento di entrata.

Parallelamente, il regime previsto dall'art. 20 D.lgs. n. 118/2011 è una disciplina giuscontabile che ha una particolare funzione nell'ottica della tutela dell'uguaglianza della fruizione dei LEA su tutto il territorio nazionale, fruizione che deve essere garantita attraverso spesa che si deve considerare coperta e autorizzata, a prescindere dalla vicenda del disavanzo di ciascuna singola regione. Per tale motivo si deve ritenere che la regola da esso stabilita sia una regola speciale di coordinamento di finanza pubblica, destinata a prevalere sulla limitazione costituita dal tetto dell'autorizzazione di spesa di cui alla legge regionale di bilancio.

Questa prevalenza, in estrema sintesi, si giustifica su tre ragioni:

- la prima è che, ai sensi dell'art. 20 – come sopra abbondantemente illustrato – il titolo per l'impegno di spesa, è costituita direttamente dall'accertamento;
- la seconda, come si è detto, è che l'accertamento – per regola generale della contabilità pubblica – non subisce limiti dalle previsioni dello stanziamento di entrata regionale;
- la terza, è che occorre considerare che l'impegno improprio di destinazione è lo strumento tecnico per evitare che il finanziamento statale, in situazioni di grave disavanzo e SCP negativo, finisca per finanziare il disavanzo pregresso e non i LEA, garantendo così l'erogazione della spesa a beneficio degli utenti, anche quando corrente e non di investimento.

Ad avviso della Sezione, dunque, costituisce dovere della Regione in casi simili – sia pure limitatamente ai finanziamenti statali erogati ai fini e nel rispetto del finanziamento dei LEA, in ottemperanza alla prescrizione costituzionale costituita dal combinato disposto degli art. 3 e 117, comma 2 lett. m) Cost. – assumere l'impegno improprio di destinazione, anche a sfondamento dello stanziamento di spesa della legge regionale, applicando rigorosamente l'art. 20 del D.lgs. n. 118/2011, che prevale per “specialità”.

In definitiva, il ridetto squilibrio, seppur positivo, ad avviso del Collegio costituisce una irregolarità contabile, che dissimula la mancata registrazione a consuntivo di componenti passive a titolo di residuo passivo tecnico.

Per l'effetto, si tratta di *surplus*: a) in realtà inesistente, in quanto per effetto della regola del “pareggio di destinazione” dovrebbe essere compensato da pari residui

passivi, b) non può essere semplicemente vincolato con funzione emulativa (ma non sostitutiva) della regola dell'art. 20, comma 2, D.lgs. n. 118/2011, che rimane violata.

Il Collegio, pertanto, non parifica il risultato di amministrazione nella misura in cui non ingloba, nelle forme del residuo passivo tecnico di destinazione, una passività di pari importo al *surplus* rilevato (€7.032.610,24).

Tabella D

QUADRO GENERALE RIASSUNTIVO -sanità + gestione ordinaria - (Allegato n.10 modificato - Rendiconto della gestione 2015)

ENTRATE	ACCERTAMENTI	ACCERTAMENTI sanità	ACCERTAMENTI ordinario	%	SPESE	IMPEGNI	IMPEGNI sanità	IMPEGNI ordinario	
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio									
Utilizzo avanzo di amministrazione					Disavanzo di amministrazione				-
<i>di cui Utilizzo Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti) - solo regioni</i>	0,00								
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente ⁽¹⁾	387.192.484,85		387.192.484,85						
Fondo pluriennale vincolato in c/capitale ⁽¹⁾	135.776.415,07		135.776.415,07						
Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	11.881.872.641,74	10.316.159.279,13	1.565.713.362,61	86,82	Titolo 1 - Spese correnti	13.456.210.676,31	10.653.421.013,43	2.802.789.662,88	79,17
Titolo 2 - Trasferimenti correnti	1.135.675.438,91	332.106.293,79	803.569.145,12	29,24	Fondo pluriennale vincolato di parte corrente ⁽²⁾	0,00			
Titolo 3 - Entrate extratributarie	778.750.674,43	151.952.168,68	626.798.505,75	19,51					
Titolo 4 - Entrate in conto capitale	2.523.826.369,92	19.382,70	2.523.806.987,22	0,00	Titolo 2 - Spese in conto capitale	2.883.387.891,40	266.633.439,30	2.616.754.452,10	9,25
					Fondo pluriennale vincolato in c/capitale ⁽²⁾	0,00			

Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	336.774.930,69	-	336.774.930,69	Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziarie	4.541.711,27	-	4.541.711,27	0
				Fondo pluriennale vincolato per attività finanziarie ⁽²⁾	0,00			
Totale entrate finali	16.656.900.055,69	10.800.237.124,30	5.856.662.931,39	Totale spese finali	16.344.140.278,98	10.920.054.452,73	5.424.085.826,25	
Titolo 6 - Accensione di prestiti	1.334.600.000,00	-	1.334.600.000,00	Titolo 4 - Rimborso di prestiti	2.261.760.931,45	-	2.261.760.931,45	
				<i>di cui Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)</i>	0,00			
Titolo 7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	-	-	Titolo 5 - Chiusura Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	-	-	
Titolo 9 - Entrate per conto di terzi e partite di giro	4.773.772.783,66	-	4.773.772.783,66	Titolo 7 - Spese per conto terzi e partite di giro	4.773.772.783,67	-	4.773.772.783,67	
Totale entrate dell'esercizio	22.765.272.839,35	10.800.237.124,30	11.965.035.715,05	Totale spese dell'esercizio	23.379.673.994,10	10.920.054.452,73	12.459.619.541,37	
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE	23.288.241.739,27	10.800.237.124,30	12.488.004.614,97	TOTALE COMPLESSIVO SPESE	23.379.673.994,10	10.920.054.452,73	12.459.619.541,37	
DISAVANZO DELL'ESERCIZIO	91.432.254,83	119.817.328,43	-	AVANZO DI COMPETENZA	-	-	28.385.073,60	
TOTALE A PAREGGIO	23.379.673.994,10	10.920.054.452,73	12.488.004.614,97	TOTALE A PAREGGIO	23.379.673.994,10	10.920.054.452,73	12.488.004.614,97	

Tabella E

QUADRO GENERALE RIASSUNTIVO sanità + gestione ordinaria (Allegato n.10 modificato - Rendiconto della gestione 2016)

ENTRATE	ACCERTAMENT I	ACCERTAMENT I sanità	ACCERTAME NTI ordinario	%	SPESE	IMPEGNI	IMPEGNI sanità	IMPEGNI ordinario	%
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio									
Utilizzo avanzo di amministrazione					Disavanzo di amministrazione	151.092.770,45		151.092.770,45	
<i>di cui Utilizzo Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti) - solo regioni</i>									
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente ⁽¹⁾	195.455.314,99		195.455.314,99						
Fondo pluriennale vincolato in c/capitale ⁽¹⁾	263.664.412,03	1.965.689,64	261.698.722,39						
Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	11.904.036.715,35	10.281.070.282,23	1.622.966.433,12	86,37	Titolo 1 - Spese correnti	13.436.628.053,39	10.620.263.083,32	2.816.364.970,07	79,04
Titolo 2 - Trasferimenti correnti	1.712.300.146,21	371.976.676,14	1.340.323.470,07	21,72	Fondo pluriennale vincolato di parte corrente ⁽²⁾	6.240.330,39	4.255.410,00	1.984.920,39	
Titolo 3 - Entrate extratributarie	489.092.017,22	119.624.895,74	369.467.121,48	24,46	Titolo 2 - Spese in conto capitale	2.775.163.800,39	176.542.637,69	2.598.621.162,70	6,36
Titolo 4 - Entrate in conto capitale	2.467.801.702,10	33.456.197,50	2.434.345.504,60	1,36	Fondo pluriennale vincolato in c/capitale ⁽²⁾	136.277.612,95		136.277.612,95	
Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	74.957.876,60	0,00	74.957.876,60		Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziarie	1.933.307,64	0,00	1.933.307,64	0
					Fondo pluriennale vincolato per attività finanziarie ⁽²⁾	0,00			
Totale entrate finali.....	16.648.188.457,48	10.806.128.051,61	5.842.060.405,87		Totale spese finali.....	16.356.243.104,76	10.801.061.131,01	5.555.181.973,75	
Titolo 6 - Accensione di prestiti	330.400.000,00	0,00	330.400.000,00		Titolo 4 - Rimborso di prestiti	782.420.214,68	0,00	782.420.214,68	

				di cui Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)	0,00			
Titolo 7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	0,00	0,00	Titolo 5 - Chiusura Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	0,00	0,00	
Titolo 9 - Entrate per conto di terzi e partite di giro	2.576.261.143,83	0,00	2.576.261.143,83	Titolo 7 - Spese per conto terzi e partite di giro	2.576.261.143,83	0,00	2.576.261.143,83	
Totale entrate dell'esercizio	19.554.849.601,31	10.806.128.051,61	8.748.721.549,70	Totale spese dell'esercizio	19.714.924.463,27	10.801.061.131,01	8.913.863.332,26	
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE	20.013.969.328,33	10.808.093.741,25	9.205.875.587,08	TOTALE COMPLESSIVO SPESE	19.866.017.233,72	10.801.061.131,01	9.064.956.102,71	
DISAVANZO DELL'ESERCIZIO	-	-	-	AVANZO DI COMPETENZA	147.952.094,61	7.032.610,24	140.919.484,37	
TOTALE A PAREGGIO	20.013.969.328,33	10.808.093.741,25	9.205.875.587,08	TOTALE A PAREGGIO	20.013.969.328,33	10.808.093.741,25	9.205.875.587,08	

10. La spesa per il personale del Consiglio regionale. Come è noto, il sistema di finanziamento regionale della spesa per il personale è frazionato, in quanto il bilancio dell'amministrazione e il bilancio del Consiglio, che della Regione è organo, sono separati in punto di gestione.

Dal punto di vista contabile, infatti, il Consiglio Regionale è dotato di un bilancio separato, finanziato tramite il programma 0101 "Organi istituzionali" della Missione 1 "Servizi istituzionali e generali, di gestione" del bilancio di previsione regionale. Ciò accade in base ad un duplice ordine di disposizioni normative.

In primo luogo, in questo senso depone l'art. 67 del D.lgs. n. 118/2011, il quale stabilisce che *«1. Le regioni, sulla base delle norme dei rispettivi statuti, assicurano l'autonomia contabile del consiglio regionale, nel rispetto di quanto previsto dal decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, e dai principi contabili stabiliti dal presente decreto riguardanti gli organismi strumentali.*

2. Il consiglio regionale adotta il medesimo sistema contabile e gli schemi di bilancio e di rendiconto della regione adeguandosi ai principi contabili generali e applicati allegati al presente decreto.

3. La presidenza del consiglio regionale sottopone all'assemblea consiliare, secondo le norme previste nel regolamento interno di questa, il rendiconto del Consiglio regionale. Le relative risultanze finali confluiscono nel rendiconto consolidato di cui all'articolo 63, comma 3. Al fine di consentire il predetto consolidato, l'assemblea consiliare approva il proprio rendiconto entro il 30 giugno dell'anno successivo.»

La disposizione si pone in armonia con i precetti del Titolo V introdotto dalla Legge. Cost. n. 3/2001 (l'art. 117, comma 3 e l'art. 123 Cost.) e con la riserva della competenza esclusiva allo Stato in materia di armonizzazione contabile di cui alla recente L. cost. 1/2012 (art. 117, comma 2, lett. e), ponendo il bilancio del Consiglio regionale in stretta continuità con quello "generale" della regione complessivamente considerata. Di conseguenza la struttura ed il funzionamento del bilancio del Consiglio regionale si muove ed ha premessa in quello dell'intera regione, rispetto al quale il Consiglio si pone, contabilmente, alla stregua di un organismo strumentale e come centro di spesa di secondo livello, con effetti sul bilancio e sul rendiconto "generale".

In questo senso, peraltro, già deponeva

- **l'art. 26 dello Statuto regionale** (Legge Regionale n. 6 del 28 maggio 2009 succ. modificato dalla legge regionale 31 gennaio 2014, n. 6) – fonte rinforzata ai sensi

dell'art.123 Costituzione – secondo cui il bilancio **consiliare** è espressione dell'autonomia organizzativa, amministrativa e contabile della Regione;

- l'art. **4 della L. regionale n. 7 del 30 aprile 2002** (Legge regionale di contabilità), successivamente abrogato dall' art. 12 comma 1 della Legge regionale 5 dicembre 2017, n. 37 (Principi e strumenti della programmazione ai fini dell'ordinamento contabile regionale).

Declinando tali principi sul piano della spesa per il personale – come è noto, uno dei macro-aggregati correnti in grado di incidere sugli equilibri generali di bilancio di qualsiasi ente pubblico – **l'art. 67 dello Statuto regionale** sancisce l'autonomia organizzativa e di spesa del Consiglio. Infatti «[...] 2. *I dirigenti della Giunta regionale appartengono a un ruolo unico; ad essi sono attribuiti, in relazione agli incarichi affidati, differenti competenze e responsabilità.* 3. *Il personale del Consiglio regionale è inquadrato in un ruolo organico distinto*».

In definitiva, tramite il bilancio consiliare, il Consiglio quantifica ed organizza le risorse finanziarie stanziare nel bilancio generale della Regione per il proprio funzionamento ed in particolare per il personale:

- sulla base di un processo di programmazione autonomo, ma condizionato dagli stanziamenti in spesa sul bilancio “generale”;
- con inevitabile reflusso sulla spesa rendicontata dal bilancio “generale”, la quale deve essere conforme a legge e a Costituzione.

Inoltre, eventuali titoli sostanziali generativi di spesa pluriennale, originati dall'attività gestionale del Consiglio in materia di personale, danno luogo ad una spesa pluriennale in grado di condizionare la programmazione della spesa futura.

In definitiva, sebbene, a livello amministrativo, il Consiglio sia dotato di una propria organizzazione del personale, tale gestione separata non determina rottura dell'unità del bilancio regionale, che a livello finanziario continua a costituire un'entità unica.

Il principio di unità del bilancio, insieme a quelli di integrità ed universalità, costituisce infatti «profilo attuativo» dell'art. 81 della Costituzione (Corte cost., sentenze nn. 192 del 2012 e 241 del 2013; cfr. i principi contabili generali n. 2, 4, nell'Allegato 1 del D.lgs. n. 118/2011). Poiché la singola amministrazione pubblica è un'entità giuridica unica e unitaria, unici e unitari devono essere i documenti di bilancio (sia di previsione che consuntivi).

L'esistenza di un bilancio consiliare, infatti, non rompe l'unità giuridica e finanziaria della Regione, il cui bilancio regionale unitariamente finanzia, in forma decentrata, il funzionamento di un proprio organo dotato, in questo caso, di autonomia contabile ed organizzativa. Ne consegue che, poiché tutte le entrate correnti regionali, a prescindere dalla loro origine, concorrono alla copertura di tutte le spese correnti e di funzionamento della Regione, sussistono l'implicito divieto di sottrarre le stesse al sistema di regole a presidio del coordinamento della finanza pubblica, nonché l'obbligo di procedere alla verifica del rispetto di tali vincoli attraverso il consolidamento delle voci del bilancio regionale con il bilancio "derivato" del Consiglio, tanto in materia di personale quanto con riferimento agli altri aggregati di spesa corrente presi in considerazione dal Legislatore statale, nell'esercizio del suo potere normativo (concorrente) di coordinamento della finanza pubblica e per quanto concerne il trattamento economico, in base alla sua competenza esclusiva in materia ordinamento civile.

10.1. Il finanziamento del bilancio del Consiglio regionale (e la rendicontazione della spesa) avviene, come dimostra l'analisi del Titolo I del rendiconto "generale", attraverso i capitoli ("spesa di primo livello"):

- U00006 (anagrafe pubblica degli eletti disposizioni sulla trasparenza e l'informazione),
- U00008 (autonomia contabile del consiglio regionale (art. 4 Legge regionale n. 7/2002),
- U00023 (spese per l'attuazione degli istituti di cui agli articoli 11 e 12 della Legge regionale n. 13/1996 - quota parte art.52 comma 26, Legge regionale n.1/2013),
- U00043 (trasferimento al consiglio regionale per l'attuazione degli istituti previsti dalla Legge regionale n. 13/1996 e dall'art. 3, Legge regionale n. 38/2012),
- U05172 (contributo al garante dei detenuti della Campania per l'attuazione di un progetto sulle carceri).

La parifica di tali poste, presuppone la verifica della conformità delle stesse alle leggi, statali e regionali, che stabiliscono titolo (sostanziale) e stanziamento (piano "procedurale" conseguente, che importa la necessità di dotazione annuale dei bilanci di previsione rispettivamente della regione della sua interezza, e di quello specifico del Consiglio regionale) per l'erogazione finanziaria.

Considerato che:

- la spesa del Consiglio regionale, al netto delle partite conto terzi, è costituita per il 98,2% da spesa corrente (dato medio nel triennio 2014-2016);
- la spesa per il personale del Consiglio costituisce più di un terzo della spesa corrente totale (nel triennio 2014-2016, in media, il 34,6%),

l'analisi si è spinta a verificare la correttezza della spesa contabilizzata a rendiconto *sub specie* di conformità della stessa alle leggi vigenti per l'erogazione di emolumenti a favore del personale del Consiglio.

Ciò ha determinato la rilevanza – nell'odierno giudizio di parifica – delle leggi che istituiscono e legittimano tale spesa.

Nel vagliare le norme di cui i centri di spesa (nella fattispecie il Consiglio regionale) fanno applicazione nell'erogazione delle provviste finanziarie, sono emersi dubbi sulla fondatezza costituzionale di talune norme regionali che tale spesa giustificano: segnatamente, nell'ambito di questa analisi, è emerso che una frazione molto importante della spesa per il personale ha titolo:

- nella **Legge regionale n. 20/2002 succ. mod. (artt. 2, commi 2 e 4, c.d. “legge 20”)**;
- nella **Legge regionale n. 25/2003 (1, comma 1, c.d. “legge 25”)**.

Tali normative determinano il valore del fondo per il trattamento economico accessorio del personale comandato e distaccato nelle strutture politiche e del personale di ruolo che svolge prestazioni di assistenza all'attività degli organi istituzionali del Consiglio, in modo difforme da quello previsto dalle norme contrattuali.

L'erogazione di tale spesa, segnatamente, avviene attraverso i capitoli del bilancio del Consiglio regionale (erogatore di “spesa di secondo livello”), numero:

- 4021 (“Fondo per la contrattazione decentrata integrativa personale del Comparto”) previsto dalla legge n. 20/2002;
- 4024 (Assistenza Organi istituzionali L.R. n, 25/03);
- 4141 (Fondo integrativo per le procedure di cui al capitolo 4024): esso finanzia le medesime attività indicate nel capitolo 4024. Il ridetto capitolo è stato soppresso a partire dall'esercizio 2017.

I tre capitoli di spesa indicati, sono tutti finanziati dal bilancio generale della Regione tramite il capitolo U00008, relativo al trasferimento dei fondi per il funzionamento del Consiglio.

Tanto premesso, si deve rammentare che le amministrazioni, anche per legge, non possono determinare unilateralmente la concessione di trattamenti economici: si

ricorda infatti che la fonte legislativa legittimante l'erogazione non può essere regionale. Come ha evidenziato più volte il Giudice delle Leggi, sono costituzionalmente illegittime norme regionali che disciplinano la formazione e la costituzione dei fondi per la contrattazione decentrata, a copertura del trattamento accessorio, mediante l'individuazione di risorse aggiuntive rispetto alla disciplina nazionale (cfr. Corte cost. sentenza n. 26 maggio 2017, n. 121 e sentenza n. 339/2011). Norme siffatte, invero, disciplinano un aspetto del trattamento economico dei dipendenti delle regioni (il cui rapporto di impiego è privatizzato); di conseguenza esse non solo rischiano di porre in crisi il coordinamento della finanza pubblica (materia di competenza concorrente, art. 117, comma 3, Cost.), ma trascinano dall'area della competenza normativa regionale per invadere un aspetto della competenza esclusiva statale, trattandosi di materia afferente l'ambito dell'"ordinamento civile" (art. 117, comma 2, lett. 1, Cost. e art. 45, comma 1, D.lgs. 165/2001; cfr. in tale senso anche SRC Lombardia n. 137/2013/PAR).

Le disposizioni istitutive di tali trattamenti economici costituiscono di disposizioni contabili regionali che violano la riserva esclusiva di legge dello Stato in materia di ordinamento civile, ma che hanno con un effetto immediato sul bilancio nei termini seguenti: esse, infatti, violano una disciplina (la disciplina nazionale sul trattamento economico dei dipendenti pubblici) che mira altresì a realizzare un coordinamento della finanza pubblica, con riguardo a macro-aggregati rilevanti (la spesa per il trattamento accessorio del personale); conseguentemente tale usurpazione di competenze ha un impatto sull'equilibrio del bilancio dell'ente pubblico interessato (il Consiglio regionale e quindi la Regione nel suo insieme), che registra una spesa superiore a quella virtualmente consentita, sulla base di criteri uniformi su tutto il territorio nazionale.

La violazione della distribuzione delle competenze normative della Costituzione, prevista per i rapporti tra Stato e regioni (comma 2, art. 117, nello specifico lett. 1) ridonda, quindi, in una violazione della competenza concorrente di coordinamento della finanza pubblica (comma 3), rimbalzando sulla corretta costruzione del bilancio e dei suoi equilibri, ai sensi dell'art. 97, comma 1, e 81 Cost.. Infatti, in tal modo, viene disposta una spesa regionale che la disciplina statale intende contenere ed evitare, in modo uniforme, su tutto il territorio nazionale (art. 3 Cost.), per il raggiungimento di comuni obiettivi di finanza pubblica.

Per tale ragione, nel prendere atto della conformità di tale spesa di secondo livello, alla vigente legge regionale del 3 settembre 2002, n. 20 così come

successivamente modificata dalla legge regionale del 12 dicembre 2003 n. 25, n. 25/2003 (situazione che dovrebbe indurre il Collegio a parificare le ridette partite), la Sezione poiché ha constatato la rilevanza e la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale delle leggi regionali che tale spesa legittima (per potenziale contrasto con il combinato disposto degli artt. 81, 97 e 117, comma 2 lett.l), Cost., per mezzo della violazione di norme competenziali) e si riserva di parificare le interessate poste di “primo livello” (dell’ultimo rendiconto generale disponibile), in cui le stesse spese sono confluite, all’esito della risoluzione della questione di costituzionalità (sulle “legge 20” e sulla “legge 25”), che sulla menzionata legge regionale solleva d’ufficio.

11. Sintesi delle conclusioni della Sezione. Effetti delle non parificazione delle partite. Le sopra riportate anomalie contabili hanno un reverbero immediato sulla parificabilità del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione, di cui all’All. 10 del D.lgs. n. 118/2018.

Ad avviso del Collegio i due prospetti dei correlati rendiconti 2015 e 2016, per le due annualità oggetto di parifica, non sono parificabili nella misura in cui non tengono conto dell’impatto dei seguenti elementi peggiorativi per i seguenti importi e per i titoli sinteticamente riportati nella Tabella n. 19:

- nel rendiconto 2015 di €138.514.430,48,
- nel rendiconto 2016 di €157.674.619,71.

In particolare, tali importi, sulle due annualità, si determinano per effetto:

- a) del difetto di adeguato riaccertamento di partite per trasferimenti statali, sul 2015, il quale si ribalta in pari misura sul 2016 costituendo lo stesso fenomeno contabile;
- b) del difetto di titolo o di errata allocazione di partite in conto terzi. Tale difetto si annota sull’esercizio 2016 in quanto costituisce una carenza del lavoro di “ripulitura” iniziato ed effettuato dalla stessa Regione, su tali partite, nello stesso esercizio;
- c) dell’errore di calcolo sul FCDE (su entrambe le annualità), per effetto del calcolo di incassi successivi alla data legale per l’approvazione dei due rendiconti, in difformità dalle regole del D.lgs. n. 118/2011. Va da sé che lo scarto quantificato dalla Sezione non computa il necessario ricalcolo del

FCDE che deve avvenire in dipendenza dei rilievi di cui ai punti a) e b). Le criticità che riguardano il FCDE e che discendono da violazioni di legge si limitano a quantificare uno squilibrio soltanto “de minimis” e “allo stato degli atti” e non necessariamente coincidente con quello finale;

- d) del mancato computo neutralizzatorio, sul risultato di amministrazione, dei debiti fuori bilancio manifestatisi giuridicamente nelle annualità considerate, ma riconosciuti in esercizi successivi, attraverso il Fondo rischi (FR). Occorre infatti utilizzare, in via analogica e surrogatoria, il ridotto fondo (cfr. SRC Campania n. 238, 240, 249/2017/PRSP) per garantire il rispetto del principio di veridicità degli equilibri. Per l’effetto, occorre operare un’analogica modifica sul prospetto di monitoraggio dei saldi di finanza pubblica (Patto di stabilità 2015 e Pareggio di bilancio 2016), allegati al rendiconto, per garantire il rispetto del principio di trasparenza e dare fedele riscontro dei saldi effettivamente raggiunti;
- e) dell’errore circa la mancata “accensione” di residui tecnici di destinazione nell’ambito del perimetro sanitario, determinato da trasferimenti statali pervenuti in limine all’esercizio finanziario.

Tabella n. 19. Poste non parificate sul conto del bilancio

	2015	2016
<i>residui attivi trasferimenti</i>	61.536.702,26	61.536.702,26
<i>residui attivi conto terzi</i>	0,00	5.622.929,38
<i>FCDE</i>	70.733.533,94	80.687.621,78
<i>FR</i>	6.244.394,28	2.794.756,05
<i>Perimetro sanitario. Mancata contabilizzazione residui passivi di destinazione</i>		7.032.610,24
Totale	138.514.630,48	157.674.619,71

In definitiva, la Sezione:

- parifica, con "riserva" le risultanze di cassa. Ferma restando l'irregolarità rilevata in termini di assenza di monitoraggio dei vincoli per cassa, la Corte parifica in relazione alla esigenza di garantire la funzionalità e la continuità dell'amministrazione, nelle more dell'adempimento dell'impegno assunto di adeguare la propria contabilità ai precetti normativi del D.lgs. n. 118/2011;
- sospende il giudizio sulle poste passive con cui è stato finanziato il Consiglio regionale, nella parte in cui una frazione di tale spesa è stata erogata, a mezzo del bilancio del Consiglio regionale, per sostenere il trattamento accessorio del

personale di tale organo. Con separata ordinanza, dunque, il Collegio solleva questione di costituzionalità sulle norme regionali di bilancio che istituiscono e legittimano la richiamata spesa;

- parifica parzialmente le partite di entrata e di spesa nonché i fondi e correlativamente: a) i prospetti rappresentativi del risultato di amministrazione e b) i prospetti che quantificano e determinano la composizione del disavanzo, con reverbero sugli esercizi successivi;
- non parifica le partite di spesa illegittimamente finanziate con applicazione di quote vincolate/accantonate del risultato di amministrazione, in presenza di un SCP (saldo contabile primario) che, pur positivo, si palesa virtualmente negativo per effetto della necessità di neutralizzare le disponibilità primarie con il FAL, per spesa diversa da investimento. Di conseguenza la spesa non poteva essere finanziata, coperta ed autorizzata senza violare l'art. 119 comma 6 Cost.. Tale "non parifica" non importa obblighi di conformazione di tipo positivo sull'amministrazione regionale, in termini di modifica del disegno di legge di rendiconto. Tuttavia importa obblighi conformativi di tipo negativo sulle successive decisioni di bilancio.

Si appone riserva per i conti degli agenti contabili, oggetto di specifico giudizio presso la competente Sezione giurisdizionale regionale per la Campania.