CORTE DEI CONTI - CODICE UFF. T89
DOC. INTERNO N.61293067 del 03/01/2017

Campania/ 1 /2016/PRSP

REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA

composta dai Magistrati:

dott. Giovanni Coppola	Presidente
dott.ssa Rossella Bocci	Primo Referendario
dott. Francesco Sucameli	Primo Referendario (relatore)
dott.ssa Carla Serbassi	Primo Referendario

nell'adunanza pubblica del 21 dicembre 2016

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

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

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

VISTI il decreto-legge 23 ottobre 1996, n. 543, convertito dalla legge 20 dicembre 1996, n. 639 e l'art. 27 della legge 24 novembre 2000, n. 340;

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

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

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e successive modificazioni (TUEL);

VISTO il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, recante "Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012", convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTO l'art. 243-bis del TUEL, "Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale", introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. r), del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTO l'art. 243-quater del TUEL, "Esame del piano di riequilibrio finanziario pluriennale e controllo sulla relativa attuazione", introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. r), del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTA la pronuncia di questa Sezione n. 11/2016/PRSP con la quale è stato approvato il Piano PRFP del Comune di Nocera inferiore

VISTA la relazione sull'attuazione del piano di riequilibrio, concernente il primo semestre 2016, qui pervenuta in data 14 luglio 2016 (prot. C. C. n. 3889);

VISTA l'ordinanza n. 79/2016 con cui il Comune è stato convocato per l'adunanza pubblica del 21 dicembre 2016, trasmessa, unitamente alla relazione di deferimento del Magistrato Istruttore, in data 13 dicembre 2016 (prot. C.C. n. 6098);

VISTA la memoria prodotta dal Comune di Nocera Inferiore, acquisita al prot. C.C. n. 6297 del 19 dicembre 2016;

UDITO all'adunanza pubblica del 21 dicembre 2016 il relatore primo referendario dott. Francesco Sucameli;

UDITI i rappresentanti dell'Ente intervenuti in udienza pubblica.

IN FATTO

A. IL PIANO DI RIEQUILIBRIO FINANZIARIO PLURIENNALE APPROVATO E LE CRITICITÀ EVIDENZIATE CON LA PRONUNCIA N. 11/2016/PRSP

1. Il Comune di Nocera Inferiore (SA) è un comune di circa 46 mila abitanti, le cui entrate correnti, a fine 2012, ammontavano a € 41.342.370,12, mentre quelle della gestione di competenza a € 51.769.081,60. I residui attivi finali, peraltro, ammontavano a € 108.832.350,01.

Con atto n. 17 del 10 giugno 2013 il Consiglio comunale di Nocera approvava il ricorso al PRFP, di cui all'art. 243-bis TUEL.

Con successiva deliberazione n. 24 del 9 agosto 2013 il Consiglio comunale approvava il PRFP, con parere positivo dell'Organo di revisione.

Il PRFP veniva articolato su una **durata di 10 annualità**, con inizio 2013 e scadenza 2022 **(la massima prevista)**.

Dopo l'istruttoria della specifica commissione del Ministero dell'interno e della Sezione Regionale di controllo per la Campania, il PRFP veniva approvato con una serie di *caveat* e prescrizioni da parte della Corte dei conti, con **la pronuncia n. 11 del 29 gennaio 2016**.

Successivamente l'Ente ha approvato il rendiconto 2015 (delibera Consiglio comunale n. 6 del 6 giugno 2016) ed il bilancio per il triennio 2016-2018 (delibera n. 8 in pari data).

Il Collegio dei revisori attesta che il Comune ha altresì verificato gli equilibri di bilancio 2016.

Tanto premesso si rammenta quanto segue.

L'obiettivo di riequilibrio è stato generato da un riaccertamento ordinario dei residui che a fine 2012 ha portato ad un risultato della gestione residui fortemente negativo, a causa del cospicuo stralcio di crediti dei Titoli I e III che, pur nella assunta costante validità del titolo sottostante, sono di fatto risultati inesigibili o comunque inidonei a dare copertura alla spesa. Tali residui «*[...] sono stati stralciati dal conto del bilancio 2012 e trasferiti al conto del patrimonio 2012 tra le "Immobilizzazioni Finanziarie" alla voce "Crediti di dubbia esigibilità [...]*» (cfr. pag. 13 - punto 5.3 allegato delibera di C.C. n. 24 del 9/08/2013 prot. n. 36393/2013).

Purtuttavia, solo al termine dell'esercizio 2013, anche in ragione dell'emersione di una cospicua quantità di debiti fuori bilancio, l'Ente ha ritenuto di procedere al ripiano ai sensi dell'art. 243-bis e ss. TUEL.

Lo **squilibrio oggetto del ripiano, secondo la quantificazione contenuta nel PRFP, è pari a € 10.987.050,09**. Tale importo coincide col disavanzo formale, evidenziatosi, come già anticipato, nel rendiconto 2012 (cfr. Tabella D)

L'Ente aveva, per altro verso, tamponato le tensioni di cassa facendo ricorso alle anticipazioni straordinarie di liquidità ex D.L. n. 35/2013 e s.m.i., per un totale di € 65.242.507,82 (cfr. Tabella B). **Si tratta di un'anticipazione pari a circa l'80% dell'ammontare finale dei residui attivi al 31.12.2013 (pari a € 81.256.148,12) e che è quasi 1,7 volte superiore alla media triennale delle entrate di parte corrente del tempo** (circa € 39 mln) **e superiore all'intero importo delle entrate medie della gestione di competenza** (circa € 62 mln). **Tale anticipazione veniva contabilizzata col metodo del residuo passivo tecnico pluriennale pari all'intero importo dell'anticipazione.**

Tanto premesso, analizzata la situazione complessiva di bilancio, la Sezione rilevava che:

A) l'Ente non aveva adeguatamente calcolato i vincoli sul risultato di amministrazione 2014, segnatamente per tali ragioni:

   a. insufficienza del vincolo riveniente da Fondo di svalutazione crediti (per cui non risultava alcun accantonamento, mentre il vincolo avrebbe dovuto essere pari ad € 2.765.000,00); per l'effetto l'Ente avrebbe dovuto ricalcolare il risultato di amministrazione, in termini sostanziali, come descritto in Tabella A, colonna L;

Tabella A. Vincolo teorico per FSC sugli esercizi 2013 e 2014. Fonte: Sirtel e Comune di Nocera Inferiore

Annualità rendiconto (A)	FSC (B)	Stralcio residui anziani (C)	Avanzo gestione corrente (D)	Adeguamento del FSC a rendiconto. Vincolo su R.A.(E=B-C).	Avanzo gestione libero (F=D-E)	Risultato gestione residui (G)	disponibilità per finanziamento disavanzo (H=F+G)	Disavanzo formale (I)	Disavanzo sostanziale (al lordo dei vincoli, da applicare anno successivo) (L=I-E)	Diminuzione disavanzo formale anno precedente	Diminuzione Disavanzo sostanziale, al netto del vincolo teorico per FSC	Obiettivo PRFP
2013	2.000.000,00	3.168.192,01	3.144.530,95	0,00	3.144.530,95	650.751,93	2.493.779,02	-8.493.271,07	-8.493.271,07	-2.493.779,02	-2.493.779,02	-1.098.705,00
2014	2.765.000,00	1.572.846,10	3.357.747,19	1.192.153,81	2.675.593,38	313.384,89	2.988.978,27	-4.311.139,12	-5.504.292,93	-4.181.131,95	-2.988.978,14	-1.098.705,00

b. atteso che si registrava un ristagno di liquidità residua da anticipazioni straordinarie ex D.L. n. 35/2013, la cassa doveva essere totalmente vincolata ai sensi dell'art. 195 TUEL. Peraltro, la Sezione accertava uno scarto tra il montante teorico dei vincoli (computato il differenziale tra accertato/incassato e pagamenti) e la disponibilità liquida, per cui sussisteva un obbligo di ricostituzione di entrate vincolate. L'Ente (e i revisori in sede di controllo e rilascio di pareri su bilancio ed equilibri) avrebbe dovuto procedere a verifica e aggiornamento di quanto accertato da questa Sezione e, conseguentemente, rideterminare il risultato di amministrazione presunto applicato al bilancio, con l'annotazione di un ulteriore vincolo nella misura di quanto rilevato nella Tabella C (sulla tecnica di contabilizzazione, per competenza, dell'obbligo di ricostituzione di entrate a specifica destinazione utilizzate ad altro fine cfr. SRC Campania n. 173/2015/PRSP e n. 285/2016/PARI All. A § 5.2). Il gap tra il vincolo di cassa ex D.L. 35/2013 riclassificato e quello registrato era di € 1.713.768,26 a fine 2014 (il vincolo doveva essere di € 32.828.656,38, anziché gli € 31.114.888,12) e di € 532.941,23 a fine 2015. Emergeva dunque l'urgenza di verificare gli equilibri di bilancio alla luce di queste mancate rilevazioni apponendo i vincoli sulla base del ragionamento illustrato nella Tabella C

B) Sempre sul piano della cassa, la Sezione rilevava l'anomalia del ristagno della liquidità che poteva peraltro essere giustificabile solo transitoriamente, atteso il rigido sistema legislativo che impone celerità nei pagamenti finanziati ex D.L. n. 35/2013, onde evitare ulteriori danni economici alle finanze del Comune e al tessuto produttivo con cui le stesse si interfacciano. Parallelamente, si rilevava la latente riemersione delle tensioni di cassa anteriori al ponderoso supporto di cassa derivate dalle anticipazioni di liquidità ex D.L. n. 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti (tabella B e C)

Tabella B. Data incasso delle anticipazioni di liquidità. Fonte: Comune di Nocera Inferiore

Anticipazione	Data incasso	Importo
D.L. n. 35/2013 1ª tranche	12.06.2013	€ 17.764.027,91
D.L. n. 35/2013 2ª tranche	05.11.2013	€ 17.764.027,91
D.L. n. 102/2013	11.07.2014	€ 21.316.000,00
D.L. n. 66/2014 art. 31	13.10.2014	€ 595.106,00
D.L. n. 66/2014 art. 32	07.11.2014	€ 7.803.346,00
TOTALE		**€ 65.242.507,82**

Tabella C. Riclassificazione somme vincolate ex D.L. 35 e provv. successivi. Elaborazione Corte dei conti

Cassa	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015
Totale	€ 16.587.838,09	€ 35.130.367,97	€ 20.993.645,65
A detrarre			

Disponibilità da anticipazioni di liquidità	€ 17.351.919,83	€ 30.904.784,44	€ 20.061.745,84
Altri fondi vincolati	€ 664.576,53	€ 899.326,78	€ 1.153.349,11
TOTALE	-€ 1.428.658,27	€ 3.326.256,75	-€ 221.449,30

C) la irregolare tenuta della contabilità reciproca con la partecipata al 100% Nocera Multiservizi Spa, subentrata alla fallita SETA dal 1° febbraio 2013, per quanto concerne anche il servizio di igiene urbana. L'analisi delle relazioni sulla gestione allegate ai bilanci della società, ed in particolare di quella dei sindaci a chiusura del bilancio, ha evidenziato una sistematica omessa circolarizzazione dei rapporti di debito/credito. Segnatamente, la società (che si ricorda è espressione organica del comune medesimo) avrebbe dei crediti, fatturati, quindi rilevanti dai mastri della propria contabilità, ma non trasmessi al Comune. Ciò consente al Comune di non registrare sul proprio bilancio debiti per servizi percepiti (in quanto come correttamente ha evidenziato il Comune, solo la comunicazione della fattura rende certo ed esigibile il debito), comprimendo e dilazionando nel tempo la spesa corrente per i servizi pubblici e strumentali resi dalla Nocera Multiservice.

La conciliazione è intervenuta, peraltro, regolarmente, nell'anno successivo alla fatturazione, come documentato dal comune.

Il Collegio, pertanto, prescriveva al Comune di porre in essere, in sede di attuazione, tutti gli accorgimenti necessari per evitare il ripetersi di tale cattiva prassi amministrativa e onerava per l'effetto il Collegio dei revisori e gli organi tecnici del Comune di effettuare tali verifiche.

D) Il Comune ha una passività potenziale di € 518.426,72 relativa alla vicenda "Agro Invest spa". Si tratta di una STU, costituita per pubblica sottoscrizione ai sensi dell'art. 2333 c.c.. La società è stata costituita nel 1999, per iniziativa promotrice della Provincia. L'Ente vi partecipa con una quota azionaria del 16,81% e tale partecipazione ha come scopo essenziale la realizzazione dell'area industriale di Fosso Imperatore, per cui l'Ente ha percepito un finanziamento per gli anni '98-'99 di circa 7 mln di euro. Occorreva quindi monitorare il contenzioso sottostante e riferire puntualmente a questa Corte.

***

La deliberazione prendeva nota delle suesposte criticità in termini di quali-quantificazione dell'obiettivo di riequilibrio e onerava il Collegio dei Revisori di verificare dinamicamente l'evoluzione degli equilibri, già con la prima relazione semestrale, secondo il PRFP che delineava il seguente percorso di ripiano (Tabella D). **Decisiva risultava la constatazione del raggiungimento degli obiettivi intermedi del disavanzo nelle annualità 2013 e 2014 (Tabella D.1).**

Tabella D. Modulazione del PRFP. Fonte: Comune di Nocera I. Elaborazione Corte dei conti.

	OBIETTIVO DI RIEQULIBRIO	MISURE DI RIEQULIBRIO		

ANNI	disavanzo originario (A)	dfb da riconoscere (B)	passività potenziali (C)	*ALIENAZIONI TOTALE BENI IMMOBILI*	MINORE SPESA	MAGGIORI ENTRATE	ALTRE RISORSE (specificare)	Disavanzo a inizio anno	Disavanzo residuo	Obiettivo di riduzione
									10.987.050,09	
anno zero										
2013	10.987.050,09				3.213.996,47	373.000,00		10.987.050,09	9.888.345,09	1.098.705,00
2014					251.271,71	1.843.879,00		9.888.345,09	8.789.640,09	1.098.705,00
2015					664.898,87	1.120.000,00		8.789.640,09	7.690.935,09	1.098.705,00
2016					1.716,676,79	850.000,00		7.690.935,09	6.592.230,09	1.098.705,00
2017					1.541.518,81	850.000,00		6.592.230,09	5.493.525,09	1.098.705,00
2018					1.154.020,71	850.000,00		5.493.525,09	4.394.820,09	1.098.705,00
2019					1.223.516,28	950.000,00		4.394.820,09	3.296.115,09	1.098.705,00
2020					1.372.339,78	950.000,00		3.296.115,09	2.197.410,09	1.098.705,00
2021					1.157.724,55	950.000,00		2.197.410,09	1.098.705,09	1.098.705,00
2022					1.337.238,32	950.000,00		1.098.705,09	0,09	1.098.705,00
TOT					7.786.358,45	9.686.879,00				

Tabella D.1 Modulazione del PRFP. Fonte: Comune di Nocera I.

GESTIONE		2011	2012	2013	2014
Fondo di cassa al 1° gennaio		0,00	0,00	0,00	16.587.833,59
	RISCOSSIONI	*45.286.403,89*	*46.573.161,52*	*73.057.825,85*	*68.771.552,36*
	PAGAMENTI	*45.286.403,89*	*46.573.161,52*	*56.469.992,26*	*50.229.017,98*
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE		0,00	0,00	16.587.833,59	35.130.367,97
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre		0,00	0,00	0,00	0,00
DIFFERENZA		0,00	0,00	16.587.833,59	35.130.367,97
	RESIDUI ATTIVI	95.925.977,60	84.074.677,38	86.120.849,38	93.182.682,55
	RESIDUI PASSIVI	93.780.931,64	95.061.727,47	111.201.954,04	132.627.631,39
DIFFERENZA		2.145.045,96	-10.987.050,09	-25.081.104,66	-39.444.948,84
	AVANZO (+) O DISAVANZO (-)	2.145.045,96	-10.987.050,09	-8.493.271,07	-4.314.580,87
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	*- FONDI VINCOLATI*	*2.145.045,96*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
	- FONDI PER FINANZIAMENTO SPESE IN CONTO CAPITALE	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
	- FONDI DI AMMORTAMENTO	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*
	*FONDI NON VINCOLATI (+/-)**	*0,00*	*-10.987.050,09*	*-8.493.271,07*	*-4.314.580,87*

***

Peraltro, sul piano delle misure di riequilibrio, constatato che l'obiettivo di riequilibrio veniva perseguito operando in modo strutturale sugli equilibri di parte corrente e non su misure straordinarie (cfr. Tabella B), la medesima pronuncia osservava:

i) *Spending review* per € 7.786.358,45.

Le riduzioni di spesa corrente dovrebbero portare a risparmi strutturali, nel decennio, di € 7.786.358,45. Le voci di riduzione più importanti sono ascrivibili a:

- spese per il personale (riduzione da cessazioni, per circa € 2,5 mln);
- riduzione delle spese di ammortamento per estinzione anticipata di mutui (€ 545.000,00 a partire dal 2015),
- economie sui servizi per € 3.388.320,36.

In ogni caso è necessario che in sede di attuazione sia dato effettivo conto del percorso di realizzazione di ciascuna delle economie citate. A proposito dell'ultima, si osservava, che circa il 90% di questa proviene dall'abbattimento del canone per lo smaltimento rifiuti. Il servizio è gestito da Nocera Multiservizi spa, società *in house*. Ne conseguiva la necessità di vigilare sulla effettiva sostenibilità del *business plan* della partecipata, onde verificare la sostenibilità delle prestazioni sulla base delle minori erogazioni per il contratto di servizio (precisamente, verificare se la gestione caratteristica del gestore è in grado di sostenere i costi sulla base dei minori ricavi per contratto di servizio). L'esigenza di verifica del *business plan* alla prova dei fatti, del resto, emergeva già dalla delibera del Consiglio comunale approvativa dell'affidamento dei nuovi servizi e dalla relazione del revisore unico della società (annualità 2013) il quale sottolineava la necessità di un aggiornamento delle convezioni e dei piani industriali in ragione dell'affidamento del servizio rifiuti. L'analisi dei bilanci societari 2012-2014, peraltro, evidenziava che il saldo della gestione caratteristica fosse, allo stato, tendenzialmente in equilibrio, salvo che nel 2013, in cui si era registrata una perdita di 119 mila euro. Occorreva dunque rendere conto dell'andamento della società e dei risparmi di gestione nel 2015 ed anche nel 2016.

ii) Aumento effettivo delle entrate per un totale di € 9.686.879,00.

A parte la sussistenza di margini di manovra limitati, in termini di aliquote, l'aumento delle entrate previste è riconducibile, in buona sostanza, alla "lotta all'evasione" (Tabella 8.1). Ci si riferisce all'emersione di nuova base imponibile, attraverso la verifica dell'anagrafe dei contribuenti e l'individuazione di ricchezza sottratta all'imposizione. Questo determina l'emissione di ruoli per gli anni precedenti, ma anche un aumento, a regime, delle previsioni (che potranno fare affidamento, per l'effetto, su una base imponibile "rideterminata", più ampia). In questo senso l'Ente ha chiarito che, una volta scoperta la base imponibile, ha programmato di emettere avvisi di accertamento cadenzati in base ai tempi di prescrizione accompagnandoli, a garanzia di un effettivo recupero e per evitare una concentrazione degli accertamenti, con dei piani di rateazione. In fase di gestione del piano, la riscossione dei provvedimenti emessi ha evidenziato tassi connaturati al carattere dell'entrata, per definizione di più difficile riscuotibilità (Tabella E ed E.1).

Pertanto diventa essenziale rafforzare la riscossione delle entrate a regime per garantire un'effettiva implementazione delle componenti attive di bilancio.

Si rammenta che gli equilibri di parte corrente computati nel PRFP incorporano al proprio interno le economie per FSC poi FCDE.

Tabella E. Maggiori entrate da evasione. Fonte: PRFP e Comune di Nocera Inferiore. Elaborazione Corte dei conti

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	TOTALE
TARSU /TARI	373.000 ,00	34.000,00	300.000,00	400.000,00	300.000,00	250.000,00	200.000,00	150.000,00	0,00	50.000,00	2.457.000,00
ICI/IMU	0,00	1.216.000,00	160.000,00	400.000,00	300.000,00	300.000,00	150.000,00	150.000,00	0,00	50.000,00	3.226.000,00
CIMP/ COSAP	0,00	150.000,00	190.000,00	50.000,00	50.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	50.000,00	390.000,00
TOTALE	375.013,00	1.602.014,00	652.015,00	852.016,00	652.017,00	652.018,00	652.019,00	302.020,00	2.021,00	652.022,00	6.093.175,00

Tabella E.1. Tasso di riscossione dei provvedimenti per evasione emessi in fase di gestione del piano. Fonte: Comune di Nocera Inferiore. Elaborazione Corte dei conti

	2013	2014	2015
	Provvedimenti emessi		
ICI/IMU	196.898,00	2.285.108,00	284.495,00
TARSU/TARI	560.100,00	113.980,00	0,00
CIMP/COSAP	0,00	304.570,00	0,00
	Provvedimenti emessi e incassati		
ICI/IMU	64.387,73	1.185.451,42	111.906,42
TARSU/TARI	371.388,95	54.255,79	0,00
CIMP/COSAP	0,00	104.343,23	0,00
	Capacità di incasso dei Provvedimenti emessi		
ICI/IMU	32,70%	51,88%	39,34%
TARSU/TARI	66,31%	47,60%	0,00%
CIMP/COSAP	0,00%	0,00%	0,00%

L'istruttoria a suo tempo svolta dalla Sezione ha evidenziato che il Comune, all'atto della predisposizione del PRFP, ha trascurato di valutare la misura del fondo svalutazione crediti da accantonare in fase previsionale ai sensi della sopravveniente disciplina contabile del D.lgs. 118/2011 (già vigente all'epoca e poi modificata in senso meno rigoroso prima della sua entrata definitiva in vigore, il 1° gennaio 2015) sul fondo svalutazione crediti oggi denominato fondo crediti di dubbia esigibilità ed esazione (FCDE).

La prova di tale sottostima emerge dal raffronto tra il dettaglio degli accantonamenti annuali riportati nella Tabella 8, richiesti appositamente al Comune, e l'importo del FCDE calcolato sulla base della simulazione che si riporta (cfr. Tabella F). Il FCDE è calcolato ipotizzando che l'accertato previsionale negli anni di gestione del Piano sia approssimativamente pari alla media dell'accertato nell'ultimo quinquennio (comunque inferiore alla media dei valori previsti nel bilancio di previsione 2015-2017). In contraddittorio, l'Ente ha confermato la ragionevolezza della ricostruzione.

Tabella F. Fondo svalutazione crediti applicabile a partire dal 2015, con l'entrata in vigore del D.lgs. 118/2011. Fonte SIRTEL. Elaborazione Corte dei conti.

Percentuali di riscossione rilevanti *	2010	2011	2012	2013	2014	Media %risc	Percentuali di svalutazione	Media dell'accertato nel quinquennio 2010-2014	FCDDE
titolo I	84,1%	70,3%	84,3%	80,6%	82,7%	80,4%	19,6%	28.686.308,43	5.630.889,09
Titolo III	54,9%	95,0%**	61,4%	124,7%	109,1%	89,0%	11,0%	4.110.676,60	450.907,75
							Totale	32.796.985,03	6.081.796,83
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Del valore del fondo	36%	55%	70%	85%	100%	100%	100%	100%	100%
FCDE	2.189.446,86	3.344.988,26	4.257.257,78	5.169.527,31	6.081.796,83	6.081.796,83	6.081.796,83	6.081.796,83	6.081.796,83

* *(incassi - competenza +residui)/accertato. Cfr. D.lgs. n. 118/2011, All. 4.2. § 3.3*

***Rilevato errore materiale di calcolo rispetto a Tabella contenuta nella deliberazione*

In questo contesto assumeva un particolare rilievo di criticità la svalutazione delle sanzioni del codice della strada. I crediti per violazione del codice della strada costituiscono una parte importante del risultato di amministrazione: essi, infatti, al 31.12.2012 ammontano a € 5.387.906,25. La diminuzione del montante a fine 2014 (€ 4.989.250,64) è essenzialmente dovuta a cancellazione, la quale per tale tipologia di crediti, nell'ultimo triennio, prima è cresciuta (da € 516.789,56 nel 2012 a € 601.756,8 nel 2013) e poi diminuita nel 2014 (€ 198.568,89).

In definitiva, le sanzioni con anzianità ante 2009, ammontano, ancora nel 2013 e nel 2014, rispettivamente ad € 1.877.466,94 ed € 1.875.061,29, a causa di un tasso di riscossione in conto residui non superiore al 5% e che nel 2014, addirittura, è inferiore all'1%.

Ora, la Sezione non ha ritenuto di dovere imporre la ri-quantificazione immediata dell'obiettivo di riequilibrio in ragione delle misure organizzative di recente adottate in termini di servizio riscossione, unitamente al lieve miglioramento, sia pure in misura non decisiva, della capacità di riscossione complessiva. In questo senso hanno inciso anche la dimostrata capacità, nel primo periodo di attuazione del piano, di finanziare la spesa al netto della svalutazione nel bilancio di previsione 2015-2017.

Urgeva pertanto, in corso di attuazione del piano, una verifica dell'esigibilità di tali entrate, verifica che costituiva una delle prescrizioni/condizione di congrua attuazione del piano.

Segnatamente, sul piano organizzativo:

- si rilevava che, nel 2012, il Comune aveva interrotto i rapporti con Equitalia S.p.A., per la «*riscossione ordinaria delle proprie entrate tributarie e dalla fine del 2013 ha avviato in proprio anche il recupero dei tributi evasi e/o elusi*». La nuova organizzazione, riferisce il Comune, che «*ha richiesto necessari tempi di adattamento anche della struttura comunale, ha*

fatto, comunque, rilevare risultati positivi». Si registrava quindi un miglioramento della capacità di riscossione delle entrate correnti, peraltro lieve e non significativo (dal 14,07% al 14,45%).

- sullo specifico versante delle sanzioni per il codice della strada, preso atto che l'Ente risultava consapevole della ancor maggiore criticità di tale comparto, comunicava di avere trasferito, nel 2015, la competenza per la riscossione, anche per tale tipo di entrata, da Equitalia agli uffici comunali.

Peraltro, il Comune riconosceva di non avere fatto alcuna verifica sui residui per sanzioni del codice della strada, in particolare, di non avere controllato se, ad emissione del ruolo e notifica da parte di Equitalia, siano seguiti eventuali atti interruttivi per i crediti prossimi a prescrizione.

Tanto premesso, con la delibera di approvazione del Piano, si avvertiva che, verosimilmente, l'evidenziata scarsa capacità di riscossione avrebbe rischiato di creare nuovi residui di dubbia o ineffettiva esigibilità, con rischi di nuovi futuri corposi stralci, vanificando il PRFP in corso. Per tale ragione, nell'attuazione del piano, la Sezione ha ritenuto indicare come imprescindibile il futuro miglioramento ulteriore e sensibile della riscossione, dando priorità organizzativa alle misure orientate in tal senso.

B. L'ISTRUTTORIA SULL'ATTUAZIONE DEL PRFP ED IL DEFERIMENTO

2. Tanto premesso, in data 14 luglio 2016 (prot. C.C. n. 3889) perveniva la prima relazione semestrale sull'attuazione del PRFP.

Nella stessa relazione i Revisori davano solo in parte seguito alle indicazioni di controllo della Corte dei conti e fornivano elementi nuovi e interessanti ai fini del monitoraggio.

Le maggiori criticità rilevate afferivano alla quantificazione del FCDE a consuntivo, all'esito del riaccertamento straordinario, e all'anomalo ristagno di liquidità del D.L. n. 35/2013.

Per tale ragione è stata inviata al Collegio dei revisori ed al Comune la nota istruttoria prot. C.C. n. 5339 del 04/11/2016 all'esito della quale:

- è pervenuta la risposta istruttoria del Comune prot. C.C. n. 5430 del 15/11/2016;
- è pervenuta la risposta istruttoria del Collegio dei revisori prot. C.C. 5429 del 15/11/2016;
- è stata tenuta l'audizione del Collegio dei revisori (verbale nn. 60278428 del 30/11/2016);
- è pervenuta la risposta istruttoria integrativa del Collegio dei revisori (prot. C.C. n.5722 del 28/11/2016);
- è stata tenuta l'audizione del Comune, nella persona del Responsabile dei servizi finanziari e dell'Assessore al bilancio (verbale n. 60421094 del 02/12/2016).

All'esito dell'analisi della documentazione pervenuta, il Magistrato istruttore chiedeva al Presidente della Sezione di deferire l'Ente un'adunanza pubblica sui seguenti punti:

- **il Comune avrebbe sbagliato la quantificazione del FCDE a riaccertamento straordinario e a fine 2015. Il ridetto fondo, sulla base di calcoli presuntivi degli Uffici**

di questa Sezione, avrebbe dovuto avere un importo prossimo a € 50 mln, mentre il Comune a fine 2015 ha accantonato solo € € 4.005.000,00. Ciò sarebbe dovuto ad un errore tecnico effettuato in sede di riaccertamento straordinario e replicato in sede di rendiconto 2015;

- per l'effetto, il bilancio di previsione, per l'anno 2015, non avrebbe tenuto conto di **un "maggiore disavanzo da armonizzazione" per un importo ragionevolmente prossimo a € 1,6 mln, mancando l'obiettivo intermedio di riduzione del disavanzo del PRFP per oltre € 2,5 mln**;

- il **Comune non ha regolarizzato la situazione di cassa e dei pagamenti per quel che concerne i fondi delle anticipazioni straordinarie ex D.L. n. 35/2013**, locupletando in termini di cassa e contrattazione su una disponibilità di liquidità che avrebbe non solo dovuto essere destinata ai pagamenti per cui è stata ottenuta ma, per legge, essere utilizzata in modo conforme all'obiettivo in modo subitaneo, entro 30 giorni;

- **l'anticipazione straordinaria di cassa, inoltre, continua ad essere contabilizzata col metodo del residuo passivo tecnico pluriennale nonostante esso sia ormai incompatibile con la nuova contabilità armonizzata** (D.lgs. n. 118/2011 in vigore per gli enti locali non sperimentatori dal 1° gennaio 2015) ed in particolare con il nuovo principio della competenza rinforzata. **Il Comune, cioè, non ha istituito il Fondo anticipazioni liquidità. Il Comune, peraltro, in sede di audizioni ha comunicato che intende costituirlo successivamente e riassorbire integralmente tale Fondo, "utilizzandolo" per l'accantonamento del FCDE (correttamente ri-quantificato), mediante un'interpretazione letterale dell'art. 2, comma 6 del D.L. n. 78/2015 che prescinde dalla verifica della surrettizia espansione della capacità di spesa, anche in termini di copertura di disavanzi latenti;**

- a causa della **particolarmente critica riscossione e dalla massa di residui attivi di difficilissima esazione da cui l'Ente è afflitto** (testimoniata direttamente da tassi di riscossione in conto residui ancora sotto il 10% e, indirettamente, dall'enorme importo delle anticipazioni straordinarie richieste ed ottenute), sarebbe infine ragionevole presumere che il FCDE, ove anche quantificato correttamente, copra un sensibile e ulteriore latente disavanzo effettivo, che non può essere in alcun modo coperto con l'eventuale costituzione di un Fondo Anticipazioni liquidità, mutando la tecnica di contabilizzazione delle anticipazioni straordinarie sopra citate. **In questo scenario, a meno di un pronto recupero della capacità di riscossione, è ragionevole supporre che l'Ente sarà costretto a rendere palese il disavanzo latente, constatando le insussistenze dell'attivo e trasformando il disavanzo da armonizzazione collegato al FCDE correttamente rideterminato (ripianabile in 30 anni) in disavanzo effettivo da ripianare ex 188 e 193 TUEL (cioè non oltre tre anni, salvo quanto disposto dall'art. 188, cfr. recente Sez. autonomie n. 30/2016/QMIG).**

Infatti, a causa della massa di residui attivi di difficilissima esazione da cui l'Ente è afflitto, è ragionevole presumere che il FCDE diminuirà nei 30 anni successivi non per l'incasso dei crediti destinato a coprire ma per effetto della cancellazione, a stralcio, cui l'ente sarà costretto, trasformando il disavanzo da armonizzazione (ripianabile in 30 anni) in disavanzo effettivo da ripianare ex 188 e 193 TUEL (cioè non oltre tre anni, salvo quanto disposto dall'art. 188, cfr. recente Sez. autonomie n. 30/2016/QMIG).

Secondo le prospettazioni del Magistrato istruttore, nell'ottica dell'attuazione del PRFP, questo rischia di non rendere più congrue e ragionevoli le prospettive di realizzazione del PRFP, con l'evidenziazione di ulteriori disavanzi non altrimenti ripianabili se non dichiarando il dissesto.

L'Ente ha presentato memorie con nota prot. C.C. n. 6297 del 19 dicembre 2016.

Sono intervenuti il Vicesindaco e Assessore al Bilancio, nonché il responsabile dei Servizi finanziari, nonché due componenti del Collegio dei revisori, tra cui il Presidente.

Il Comune ha riconosciuto l'errore tecnico sul FCDE, ribadendo peraltro, che in linea di massima, applicando le deduzioni dei residui non svalutabili a norma dei principi contabili applicati, è verosimile che il FCDE ricalcolato dovrebbe attestarsi intorno ai 36,5 mln di euro e non a 50 mln come calcolato, dagli uffici della Sezione (i quali non disponevano di questa informazione). In ogni caso ritiene che l'impatto dell'errore sia minimizzabile, ri-effettuato il riaccertamento straordinario, utilizzando l'accantonamento per il neoistituito Fondo Anticipazioni liquidità ex art. 2, comma 6 del D.L. n. 78/2015.

Diversamente, ha sostenuto di avere invece comunque centrato gli obiettivi intermedi, in quanto il risultato di amministrazione "formale", cioè al netto dei vincoli, sarebbe migliorato di circa € 5 mln, in grado di assorbire sia il disavanzo a PRFP (€ 1. 098.705,00) sia l'ipotetico maggior disavanzo da armonizzazione (nella quantificazione potenziale del Comune, pari a € 1.216.667,00).

Sul piano del ristagno di cassa delle anticipazioni di liquidità, come affermato nelle memorie, il Comune chiariva che, ricevute le somme, «*aveva provveduto nell'immediato al pagamento delle debitorie che non presentavano alcuna problematica e che erano supportate da atti di liquidazione, mentre aveva necessitato di maggiore tempo per definire le partite in fase di liquidazione e/ o in contenzioso e/ o oggetto di più cessioni nel tempo*».

Sul versante della cassa, l'andamento della riscossione in conto residui ancora sotto il 10% nel 2015, sarebbe dovuto alla mancata messa a regime del nuovo sistema di riscossione internalizzato. Peraltro «*il monte residui al 31/12/2014 di € 56.775.578,79, afferenti ai Tit. I e III delle entrate si è ridotto all'attualità in € 45.571.873,23 di cui e 21. 781.115,51 attinenti ad entrate annualità 2012/2014 e, pertanto, ancora nella fase della riscossione ordinaria e/ o ingiuntiva o di rateizzo con ampi margini di realizzo*».

IN DIRITTO

A. LE PREROGATIVE DELLE SEZIONI REGIONALI DI CONTROLLO DELLA CORTE DEI CONTI IN SEDE DI VERIFICA DELL'ATTUAZIONE DEI PIANI DI RIEQUILIBRIO.

1. Secondo quanto previsto dall'art. 243-quater TUEL, alla Corte dei conti, dopo l'approvazione del Piano, è affidato il controllo della sua attuazione, per la verifica del rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano. In proposito è opportuno, preliminarmente, delineare in sintesi il quadro normativo di riferimento.

L'istituto del riequilibrio finanziario pluriennale è stato introdotto nell'ordinamento con il D.L. n. 174/2012 (articoli 243-bis TUEL).

La procedura del riequilibrio finanziario pluriennale consente agli enti locali per i quali "*sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario*" e per i quali è insufficiente il ricorso agli strumenti tradizionali previsti dagli articoli 193 e 194 TUEL (ripiano triennale, attraverso misure ordinarie), di procedere al ripiano in un arco temporale più ampio, fino a 10 anni, ricorrendo ad istituti di ripiano eccezionali, in taluni casi, ove il Comune lo richieda, con il supporto del fondo di rotazione. Ciò consente al Comune di evitare il dissesto finanziario, sempreché non sussistano già i presupposti del dissesto "funzionale" (cfr. SRC Campania n. 240/2014/PRSP e SRC Campania n. 26/2015/PRSP).

L'art. 243-quater, comma 3, TUEL prevede che «In caso di approvazione del piano, la *Corte dei Conti vigila sull'esecuzione dello stesso, adottando in sede di controllo, effettuato ai sensi dell'articolo 243-bis, comma 6, lettera a), apposita pronuncia*».

In particolare, l'art.243-quater, comma 6, TUEL prevede che «*ai fini del controllo dell'attuazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale approvato, l'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente trasmette al Ministero dell'Interno e alla competente Sezione regionale della Corte dei conti, entro quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, una relazione sullo stato di attuazione del piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati dal piano stesso, nonché, entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo di durata del piano, una relazione finale sulla completa attuazione dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti*».

Il successivo comma 7 precisa che: «*l'accertamento da parte della competente Sezione regionale della Corte dei conti di grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano, ovvero il mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario dell'ente al termine del periodo di durata del piano stesso, comportano l'applicazione dell'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n.149 del 2011, con l'assegnazione al Consiglio dell'ente, da parte del Prefetto, del termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto*» (c.d. "dissesto guidato").

Decorso infruttuosamente il termine di cui al precedente periodo, il Prefetto nomina un Commissario per la deliberazione dello stato di dissesto e dà corso alla procedura per lo scioglimento del Consiglio dell'ente ai sensi dell'art. 141 TUEL.

Detto in altri termini, spetta alla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, una volta avvenuta l'approvazione del piano di riequilibrio finanziario, l'accertamento eventuale di "*grave*" e "*reiterato*" mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano e/o del mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario dell'ente al termine del periodo di durata del piano stesso (art. 243-*quater*, comma 7 TUEL).

Per contro, qualora durante la fase di attuazione del piano dovesse emergere, in sede di monitoraggio, un grado di raggiungimento degli obiettivi intermedi superiore rispetto a quello previsto, è riconosciuta all'ente locale la facoltà di proporre una rimodulazione dello stesso, anche in termini di riduzione della durata del piano medesimo (art.243-*quater*, comma 7-bis, TUEL).

Altre disposizioni hanno consentito di addivenire alla rimodulazione in funzione della valutazione dell'impatto della nuova disciplina contabile sul vecchio ed originario obbiettivo di riequilibrio ovvero per il caso di emersione di ulteriori disavanzi (Legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi 714 e 714-bis).

Appare infine opportuno, in merito, evidenziare che il Piano di riequilibrio, sia al momento della relativa approvazione che durante la relativa esecuzione, deve essere sempre proporzionato alle reali problematiche finanziarie esistenti e deve sempre risultare idoneo, sia in termini di competenza che in termini di cassa, all'effettivo risanamento dell'ente al termine del periodo considerato. In buona sostanza, un piano precedentemente approvato può dirsi ancora congruo quando sia accertata concretamente, in termini di competenza e di cassa, l'attuale e persistente adeguatezza dei mezzi e delle risorse previste ai fini dell'effettivo riequilibrio finanziario dell'ente.

B. ERRATO CALCOLO DEL FCDE NELL'AMBITO DEL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO E SUL CONSUNTIVO 2015

2. Al 1° gennaio 2015, l'ammontare dei residui attivi dei Titoli I e III era pari a € 56.775.578,79 a fronte del quale l'Ente appostava un FCDE, post riaccertamento straordinario, di ammontare pari a € 1.850.000,00.

Tale Fondo, peraltro, è risultato gravemente sottostimato, in misura ben superiore a quanto già rilevato dalla Sezione con riguardo alla annualità 2014; la pronuncia SCR Campania n. 11/2016/PRSP, segnatamente, si limitava a verificare gli obiettivi intermedi all'ultima rendicontazione disponibile, ovvero al 31.12.2014 ed in quel contesto già rilevava il mancato accantonamento, a consuntivo, di € 2.765.000,00.

Successivamente, l'Ente ha dovuto procedere al riaccertamento straordinario. Tale operazione, di norma, avrebbe dovuto generare un "maggiore disavanzo" che nel caso del Comune di Nocera è mancato.

Nel passaggio al nuovo sistema di contabilità armonizzata, infatti, pressoché in modo automatico, si determina un aggravio del risultato di amministrazione.

Ciò in ragione del fatto che è stato introdotto un "*nuovo criterio di identificazione del risultato di amministrazione (..) laddove prima della riforma contabile si distingueva tra risultato contabile*

di amministrazione e disavanzo effettivo, integrato proprio dall'insufficienza del risultato a coprire le quote vincolate, ora si parla tout court di disavanzo e del conseguente obbligo di rientro, ai sensi degli artt. 42, comma 12, d.lgs. n. 118/201 e 188 del Tuel" (cfr. Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, deliberazione n. 9/2016/INPR). La nuova contabilità impone, infatti, la "traduzione" del risultato di amministrazione al 31.12.2014 in una nuova grandezza, ricomputata in base al principio della competenza finanziaria "potenziata" e ricalcolato alla stregua del principio prudenziale della svalutazione standard dei crediti (generante il FCDE).

Mentre nel previgente ordinamento il Fondo svalutazione crediti era affidato al prudente apprezzamento dell'ente, mediante una valutazione in concreto e partita per partita del bilancio, il nuovo istituto obbliga, pressoché senza eccezioni, a costruire un fondo di svalutazione che assume a riferimento unico il criterio della riscossione storica (diversamente calcolata per la sede previsionale e la "competenza" annuale e per la sede consuntiva).

Giova evidenziare che è proprio il passaggio da un criterio di svalutazione concreto ad uno standard che rende costituzionalmente ragionevole, per competenza, (a differenza che per le anticipazioni) il largo lasso temporale (30 anni) per ripianare i disavanzi da armonizzazione: infatti, il riequilibrio secondo le regole ordinarie avrebbe potuto portare ad un trattamento eccessivamente rigoroso rispetto allo scopo costituzionale del Legislatore che è quello di garantire prudenzialmente e preventivamente l'effettivo rispetto del pareggio di bilancio (art. 81 Cost.). Infatti, la svalutazione standard porta a ritenere come non riscuotibili crediti che in concreto potrebbero invece avere un "*nomen bonum*" (si pensi a crediti per cui sono stati effettuati regolari atti interruttivi concernenti aziende debitrici *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 tale ragione, e quindi in un'ottica costituzionalmente orientata, è ammesso il ripiano trentennale conseguente all'attuazione dei nuovi principi contabili (art. 3, comma 16, D.lgs. 118/2011). Diversamente la legge e i principi generali dell'ordinamento contabile, in primo luogo il principio costituzionale di equilibrio, non consentono che disavanzi effettivi e concreti che si basano su fatti giuridico-contabili antecedenti al 1° gennaio 2015, (data di conversione contabile del risultato di amministrazione) ed indipendenti dalla tecnica di contabilizzazione, siano ripianati con metodi diversi da quelli ordinari che prevedono, a seconda della gravità dello squilibrio, tempi di ripiano nettamente più ridotti, nel rispetto del principio della solidarietà finanziaria tra generazioni (art. 2 Cost.), nonché del principio di ragionevolezza e proporzionalità (art. 3 Cost.).

In quest'ottica, la giurisprudenza di questa Corte ha puntualmente sottratto alla regola del ripiano trentennale i disavanzi che hanno ragione in fatti indipendenti dal mutamento di regime contabile, imponendo la rettifica degli esiti del riaccertamento straordinario (cfr. SRC Campania

n. 250/2015/PRSP, n. 228/2015/PRSP, n. 217/2015/PRSP, n. 196/2015/PRSP, n. 162/2015/PRSP; SRC Marche n. 100/2016/PRSP; Sezione Autonomie n. 31/2016/FRG).

2.1. A valle del Riaccertamento straordinario, il Comune di Nocera presentava, al 1° gennaio 2015, il seguente risultato di amministrazione, così determinato:

Tabella 1. Riaccertamento straordinario. Schema cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011. Fonte: Comune di Nocera I.

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 DETERMINATO NEL RENDICONTO 2014 (a)	-4.314.580,87
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (b)	6.059.330,76
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (c) (1)	6.128.449,37
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (d)	6.517.967,98
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (e)	17.612.883,98
RESIDUI PASSIVI DEFINITIVAMENTE CANCELLATI CHE CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (f) (2)	-
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO g) = (e) -(d)+(f) (2)	11.094.916,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 1° GENNAIO 2015 - DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI (h) = (a) -(b) + (c) - (d)+ (e) + (f) -(g) e degli anni successivi	-4.245.412,26
Composizione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (g) e negli anni del piano:	
Parte accantonata (3)	
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/2014 (4)	1.850.000,00
Fondo residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni) (5)	
Fondo .....al 31/12/N-1	
Totale parte accantonata (i)	1.850.000,00
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli da specificare di	
Totale parte vincolata (l)	-
Totale parte destinata agli investimenti (m)	
Totale parte disponibile (n) =(k)-(i)- (l)-(m)	-6.095.412,26

Il Comune, peraltro, riteneva erroneamente di non avere realizzato alcun "maggior disavanzo", atteso che nel passaggio da un sistema contabile ad un altro, il risultato di amministrazione "formale" (riga h), risultava addirittura diminuito. L'affermazione, da cui conseguiva la mancata applicazione del maggiore disavanzo al bilancio 2015-207, si basa sulla patente erronea interpretazione delle innovazioni della riforma. Infatti, come si vede dal raffronto tra le Tabelle 1 e 2, si realizzava comunque un maggiore disavanzo pari a € 1.782.537,17 con una quota annuale da ripiano trentennale di € 59.362,71 (Tabella 2).

Tabella 2. Ipotetico maggiore disavanzo da Riaccertamento straordinario effettuato dal Comune di Nocera I.

(A)RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 DETERMINATO NEL RENDICONTO 2014 (a)	-4.314.580,87
(B) RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE "Formale" AL 1° GENNAIO 2015 - DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI	-4.245.412,26
(C)RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE POST ARMONIZZAZIONE (AL LORDO DEI VINCOLI) (voce "totale parte disponibile di cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011)	-6.095.412,26
Maggiore disavanzo da riaccertamento (D= C-A)	1.782.537,17
Quota ripianata da rendiconto=D/30	-59.362,71

Infatti, come disposto dall'art. 1 del D.M. 2 aprile 2015 sul riaccertamento straordinario per "maggiore disavanzo" si intende la «*differenza algebrica tra la voce "totale parte disponibile" e la voce "risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 determinato nel rendiconto 2014" del prospetto di cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011*». In sede di audizione successiva, il responsabile dei Sevizi finanziari ha chiarito che il Comune ha interpretato il disposto dell'art. 3 del ridetto decreto ministeriale, ritenendo che il maggiore disavanzo possa essere nettato dal fondo svalutazione crediti precedentemente accantonato ai sensi dell'art. 6, comma 17 del D.L. n. 95/2012; per l'effetto non ha applicato nessun "maggior disavanzo" al bilancio previsionale successivo: invero, il citato art. 3 fa salva la definizione di maggiore disavanzo di cui sopra e si limita ad affermare che «*L'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, rideterminato a seguito del riaccertamento straordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, al fondo crediti di dubbia esigibilità è effettuato utilizzando anche le eventuali quote del risultato di amministrazione accantonate negli esercizi precedenti al fondo svalutazione crediti, compresi quelli effettuati a seguito dell'iscrizione in bilancio del fondo crediti previsto dall'articolo 6, comma 17, del decreto legge 6 luglio 2012 n. 95*». La disposizione, quindi, si limita a dare rilevanza a quanto già accantonato eventualmente imponendo di rideterminare il vincolo sul risultato di amministrazione soggiungendo la differenza che si ricava dal calcolo del nuovo FCDE, ovvero dispensando dall'effettuare ulteriori accantonamenti ove il vincolo pregresso fosse già capiente. L'interpretazione del disposto dell'art. 3 in questo senso, infatti, emerge chiaramente dal combinato con il già citato art. 1.

Al netto di questo già grave errore concettuale, la Sezione accerta che in realtà il "maggiore disavanzo" risulta assai più grave per una forte sottostima del FCDE. Infatti:

- l'Ente, al 1° gennaio 2015, ha calcolato il FCDE da riaccertamento straordinario, anziché con la tecnica prevista a "consuntivo", delineata dal principio contabile applicato (All. 4/2, § 3.3 e 9.3, nonché esempio n. 5), con il mero trascinamento del Fondo previsto nell'ambito del bilancio previsionale 2014 (per € 1.850.000,00), quantificato sulla base della preesistente disciplina (Art. 6, comma 17, del D.L. n. 95/2012). Il Comune, cioè, non ha proceduto a riquantificare lo stesso sulla base dei nuovi principi contabili che impongono di calcolare separatamente e con criteri diversi FCDE a preventivo e quello a consuntivo, dettando precise regole di successiva confluenza e di adeguamento dell'uno nell'altro;
- a consuntivo, al 31/12/2015, il Comune, ha perseverato nell'errore teorico, reiterando il mero trascinamento del FCDE dal previsionale (calcolato secondo le nuove regole) al consuntivo. A causa di questa confusione tecnica, l'Ente ha altresì applicato a consuntivo la percentuale di abbattimento del 36% stabilita dal principio contabile applicato (All. 4/2, § 3.3.) per il periodo transitorio (segnatamente per il primo anno), prevista peraltro, esclusivamente nell'ottica del Fondo a previsione. Il FCDE è stato quindi quantificato in soli € 2.454.951,26 e poi abbattuto al 36%, per un importo pari a € 883.782,45. Successivamente, solo per effetto delle prescrizioni contenute nella pronuncia n. 11/2016/PRSP di approvazione del PRFP, il vincolo al 1° gennaio 2015 (determinato, come si è detto, erroneamente, in € 1.850.000,00) è stato aumentato a 4.005.000,00, per adeguare lo stesso alle prescrizioni della Corte.

2.2. Tanto premesso, questa Sezione, con l'ausilio del Collegio dei revisori, ha proceduto ad un **calcolo presuntivo della consistenza corretta del FCDE**, basato sulle seguenti ipotesi logico-argomentative ed accertamenti contabili.

Segnatamente, si è proceduto al calcolo autonomo e presuntivo del FCDE, sulla base dei criteri di calcolo desumibili **dall'esempio n. 5 dell'All. 4/2 D.lgs. n. 118/2011**, tenendo conto dei valori "storici" di riscossione e di accertamenti a residui. La Sezione, in particolare, ha fatto un calcolo cautelativo (e al ribasso) del probabile importo del FCDE. Secondo il modello di analisi elaborato dalla Sezione, comunicato, nella massima trasparenza e collaborazione istruttoria anche al Collegio dei revisori, per consentire le autonome verifiche con i dati immediatamente resi disponibili dall'ente il FCDE – al 1° gennaio 2015 - **avrebbe dovuto assumere la dimensione di almeno € 50.109.807,37.**

L'importo è ottenuto facendo riferimento alla **riscossione storica del periodo 2010-2014** (criterio della media semplice quinquennale, previo abbattimento del monte residui della percentuale di cancellazione e reimputazione da riaccertamento straordinario).

Tale "facoltà" di abbattimento dei residui iniziali, contemplata dai principi contabili, ed applicabile al montante di ciascun anno di riferimento per il calcolo del FCDE, è consentita per

l'evidente esigenza logico-matematica di omogeneizzare i dati contabili delle gestioni successive al 31.12.2014 (in contabilità non armonizzata), con il nuovo principio della competenza finanziaria rinforzata applicabile con le gestioni successive, di modo da depurare i dati precedenti dai residui non esigibili, confluiti (per differenza con i residui passivi) nel FPV o reimputati in esercizi successivi.

Il modello di calcolo, inoltre, al fine di ottenere una stima prudenziale e prossima alla realtà (nel senso di favorevole al Comune) del coefficiente di svalutazione (che dipende, in concreto, come è noto, dalle scelte di classificazione per la svalutazione rimesse dai principi applicati al Comune), costruisce la percentuale di abbattimento tenendo conto non solo delle cancellazioni e delle reimputazioni dei titoli presi in considerazione dal modello (solo il I ed il III) ma addirittura di tutte le cancellazioni e reimputazioni del riaccertamento straordinario ove non sia disponibile l'informazione di dettaglio, aumentando di molto il numeratore e la percentuale di abbattimento finale.

La percentuale di abbattimento inizialmente ottenuta è stata quindi del 10% (in quanto, seppur è noto solo l'ammontare indistinto dei residui attivi cancellati, per € 6.059.330,76, è noto, tramite le informazioni sul FPV, che i residui di parte corrente reimputati sono pari a soli € 81.300,00). **Ne conseguiva una percentuale storica di riscossione "abbattuta" pari al 11,74%.**

L'istruttoria, quindi, in questa prima fase, teorizzava, uno scarto tra l'abbattimento teorico (e prudenziale) del modello e quello reale di oltre 48 milioni, con l'emersione di un disavanzo aggiuntivo, a partire dal 2015, da armonizzazione, di oltre 1,6 milioni.

Il Collegio dei revisori ha effettuato il ricalcolo tenendo conto delle categorie escluse per legge dalla svalutazione (crediti assistiti da fideiussioni, crediti verso pp.aa., crediti accertati per cassa) comunicate dal Comune e presenti all'interno dei Titoli I e III, confermando l'errore, ma teorizzando per contro un FCDE di "soli" € **31.896.530,41** al 01/01/2015.

L'Organo di revisione, peraltro, non ha fatto un calcolo concreto e su tutti i residui iniziali, ma si è limitato ad applicare lo stesso modello fornito dalla Sezione *ad explanandum* della deduzione istruttoria, compiendo però una serie di errori di interpretazione del modello stesso, soprattutto in tema di percentuale di abbattimento applicabile.

L'errore e le ragioni della difformità rispetto al calcolo della Sezione sono: a) nel avere ritenuto che il modello di analisi sia uno strumento di calcolo automatico del corretto importo del FCDE. In realtà esso dà solo un dato presuntivo (e riduttivo) operando su un'area delle svalutazioni ridotta, cioè, solo sui residui correnti, pertanto su di essi non è applicabile l'intera riduzione desumibile dal prospetto del riaccertamento straordinario. Il Collegio dei revisori, in altre parole, non si è avveduto b) che – data l'ipotesi di calcolo del modello (svalutazione limitata ai soli Titoli I e III) non è possibile considerare automaticamente l'intera riga d) del prospetto del riaccertamento straordinario (residui attivi reimputati), se è disponibile il dato dei residui correnti

reimputati (come nel caso di specie, attraverso il prospetto delle reimputazione dei residui attivi del FPV), infine c) dell'avere applicato, per il riaccertamento straordinario, la svalutazione ai residui finali del 2013 (secondo il principio contabile applicato non aggiornato alle modifiche del decreto ministeriale 20 maggio 2015) e non dei residui finali del 2014, come è nella formulazione vigente del principio. In questo modo il Collegio ha ricavato una percentuale di abbattimento complessiva del 14,6 % anziché del solo 10%.

Per altro verso, i Revisori hanno evidenziato un errore nel modello di calcolo (che ai fini della percentuale di abbattimento, prendeva a considerare, per mero errore materiale, i residui finali del 2015 e non del 2014).

Ripercorrendo la logica del modello, al netto degli errori correttamente evidenziati, ne viene fuori una percentuale di abbattimento correttamente rideterminata non più del 10%, ma dell'11%.

Inoltre, dando per corretti i dati comunicati circa i crediti non svalutabili inclusi nel monte dei residui di Titoli I e III da svalutare, ne viene fuori, rispetto al calcolo iniziale, un FCDE pari a € 50.008.127,69 (da correggere poi in concreto con le partite non svalutabili).

Il Comune, peraltro, in base ad una metodologia non altrimenti specificata, afferma che in base ai propri calcoli, il FCDE correttamente computato sarebbe pari a € 36.500.000,00, verosimilmente sulla base del dettaglio delle tipologie di entrate che possono essere escluse e che la Sezione non ha potuto verificare.

Per tale ragione, in assenza di elementi più circostanziati, *rebus sic stantibus*, la Sezione accerta un ipotetico FCDE al 1° gennaio 2014 di € 50.008.127,69 e di € 54.164.422,63 al 31.12.2015.

Ne consegue che il maggiore disavanzo da armonizzazione ai sensi dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011, rettificando i dati di cui alla Tabella 1, sarebbe pari non più a quello teorizzato in un primo momento dal Comune (€ -1.780.881,39, poi riassorbito e portato erroneamente a zero, secondo l'erronea interpretazione del Comune, in quanto inferiore al pregresso accantonamento a Fondo svalutazione), ma **ammonterebbe in maniera presuntiva ad € 49.939.009,08 (Tabella 2.1), maggiore disavanzo che, in quote trentennali, comporterebbe un disavanzo aggiuntivo, annuale, € 1.664.633,64.**

Tabella 2.1 Ipotetico maggiore disavanzo da Riaccertamento straordinario rettificato

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 1° GENNAIO 2015 - DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI (h) = (a) -(b) + (c) - (d)+ (e) + (f) -(g) e degli anni successivi	-4.245.462,26
Composizione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (g) e negli anni dle piano:	
Parte accantonata [3]	
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/2014 [4]	50.008.127,69
Fondo residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni) [5]	
Fondo .....al 31/12/N-1	

Totale parte accantonata (i)	50.008.127,69
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli da specificare di	
Totale parte vincolata (l)	-
Totale parte destinata agli investimenti (m)	
Totale parte disponibile (n) =(k)-(i)-(l)-(m)	-54.253.589,95
Se (n) è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione 2015 (*)	
* il risultato d'amministrazione "cassa + residui attivi - passivi" se è positivo e capiente resta positivo. Se è positivo e incapiente diventa negativo con l'aggiunta degli accantonamenti se è negativo resta negativo con l'aggiunta degli accantonamenti.	
Maggiore disavanzo da riaccertamento (MDT)	-49.939.009,08
Quota annuale da ripianare (MDA=MDT/30)	1.664.633,64

Tale montante, peraltro, è solo una stima presuntiva e limitata solo ad un'area di svalutazione più ristretta (si sono presi in considerazione solo due titoli) che fornisce una stima altrettanto presuntiva dello squilibrio latente, in attesa della corretta riquantificazione del FCDE da parte del Comune che, individuando analiticamente le aree di svalutazione e, all'interno delle stesse, quelle escluse *ex lege*, potrà addivenire a risultati diversi. Il risultato della quantificazione, a titolo di misura correttiva a valle di questa pronuncia, potrà essere inferiore o superiore, ma in ogni caso dovrà essere adeguatamente documentato e dimostrato dal Comune, esplicitando il procedimento di calcolo del FCDE non fatto palese in sede di memorie.

In pratica, quindi, si evidenzia uno squilibrio latente, per il 2015, di ulteriori € 1.664.633,64, in quanto la quota annuale di ripiano del disavanzo da armonizzazione passerebbe da zero al prefato importo, sulla base dei calcoli di cui alla Tabella 2.1.

Va sottolineato che, comunque, ove anche si ritenesse che il maggiore disavanzo e il correlato FCDE, come afferma in modo indimostrato e non documentato il Comune, ammontasse "solo" a € 36,5 mln, lo squilibrio annuale ammonterebbe a € 1.216.666,67.

Replicando lo stesso ragionamento sul FCDE 2015, dai calcoli effettuati da questo Ufficio l'FCDE al 31/12/2015 avrebbe dovuto ammontare in maniera presuntiva ad € 54.164.422,63 e non a soli € 4.005.000,00.

C. LIMITI APPLICATIVI ALL'ART. 2, COMMA 6, DEL D.L. n. 78/2015. CONDIZIONI PER L'UTILIZZO DEL FAL AI FINI DELL'ACCANTONAMENTO A FCDE

3. Il problema pratico ed interpretativo. Non può essere accolta l'eccezione tecnica del Comune secondo cui il "maggiore disavanzo", in ogni caso, non si produrrebbe nei termini di cui sopra, in forza dell'applicazione prospettica dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/15. Nella prospettazione del Comune, in buona sostanza, il disavanzo da armonizzazione non si realizzerebbe perché l'ampio Fondo anticipazioni liquidità che si costituirebbe con un nuovo riaccertamento e la trasformazione de vecchio residuo passivo tecnico plurlennale in FAL,

(ammontante a circa € 60 mln) sarebbe quasi integralmente utilizzato e assorbito a "finanziamento" dall'accantonamento per il FCDE (che non supera, nell'ipotesi più pessimista della Sezione, € 54 mln).

Non possono non rilevare, inoltre, le circostanze concrete in cui versa il bilancio del Comune, afflitto da una scarsissima riscossione, da un largo ricorso ad anticipazioni straordinarie, entrambi chiari indici della presenza di quote di disavanzo aggiuntivo, latente ma attuale, per insussistenza di partite attive. In proposito si deve rinviare alle prescrizioni e ai *caveat* di cui alla pronuncia n. 11/2016/PRSP, di approvazione del PRFP (in particolare, sulla permanente debolezza degli equilibri della gestione residui, con una speciale criticità del comparto sanzioni del codice della strada) su cui il Comune non ha evidenziato né dato conto di mutamenti di stato né dell'adozione di misure correttive che abbiano dato prova di efficacia (la capacità di riscossione è addirittura diminuita, attestandosi al di sotto del 10%).

Tanto premesso, si rammenta che ai sensi della richiamata norma, «*Gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione*».

Considerato che entrambi i fondi operano come accantonamenti sul risultato di amministrazione e quindi come strumenti di protezione da "rischi" di autorizzazione di spesa priva di effettiva copertura ai sensi e per gli effetti dell'art. 81 Cost., nel rispetto del principio di proporzionalità, la norma persegue lo scopo di evitare di «*comprimere eccessivamente e irragionevolmente l'autonomia finanziaria degli enti, considerato che il Fondo anticipazione liquidità ha sì lo scopo di rappresentare il corretto risultato di amministrazione, sterilizzando gli effetti della anticipazione ricevuta, ma nel contempo è pur sempre un fondo da svincolarsi a rate costanti per un importo non richiedibile in una unica soluzione*»» (cfr. SS.RR. sentenza n. 26/2016/EL). Si tratta dunque di una norma che intende evitare un sovradimensionamento della compressione della capacità di spesa rispetto agli scopi perseguiti.

A dispetto del tenore letterale della norma, peraltro, un automatico utilizzo dell'accantonamento del FAL pone gravi rischi di elusione dell'art. 119, comma 6 cost, e dei principi affermati dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 181/2015 e ribaditi con la sentenza n. 279/2016.

È infatti di lapalissiana evidenza che un impiego, sia pure successivo alla prima contabilizzazione dell'anticipazione straordinaria ex D.L. n. 35/2013, di un accantonamento a "finanziamento" di poste che possono essere utilizzate a copertura di disavanzi manifestatesi successivamente solo perché lasciati in uno stato di latenza, può avere lo stesso risultato pratico di finanziare direttamente un disavanzo o comunque di sostituire una copertura per competenza

che si è rivelata ineffettiva, espandendo indebitamente (e incostituzionalmente) la capacità di spesa dell'ente che se ne avvale.

Non si può, per contro, affermare che entrambi i Fondi siano una "contropartita" per risorse attive di fatto inesigibili e che quindi vi sia una totale fungibilità: l'accantonamento di cui al richiamato fondo per l'anticipazione straordinaria di liquidità non è una posta svalutativa di poste finanziarie in attivo (come invece correttamente si può affermare per il FCDE), ma una partita contabile che svolge funzioni diverse, in ragione della spesa per cui la liquidità è stata concessa e per cui deve essere recuperata. Detto in altri termini, la funzione del FAL è esclusivamente quella di riclassificare contabilmente il mutuo tentennale della Cassa depositi e prestiti perché esso operi alla stregua di un'anticipazione, seppur straordinaria, di cassa. Tale anticipazione non può che avere un collegamento logico e contabile esclusivamente con la spesa anticipata (che ne costituisce la misura di legge) e non con i crediti originariamente a sua copertura; se così fosse, del resto, si verificherebbe un nuova riqualificazione della causa giuridica della ridetta anticipazione straordinaria in quella di una forma di indebitamento, alla stregua di un *factoring*.

Sulla base di questa considerazione logica e contabile, la sentenza SS.RR. n. 26/2016/EL e la pronuncia della Sezione Autonomie n. 31/2015/INPR hanno evidenziato la necessità di tenere distinte funzioni e operatività dei due fondi, evidenziando che l'utilizzo dell'accantonamento a FAL ai fini dell'accantonamento a FCDE può comportare un incremento della capacità finanziaria per spesa nuova o pregressa (copertura di disavanzi).

Occorre perciò applicare l'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, sulla base di tali premesse logiche, contabili e costituzionali, onde evitare di «*depotenziare l'istituto del FCDE [con] l'insorgere di meccanismi tali da produrre quote di avanzo libero non effettivamente disponibili*».

Si impone dunque la necessità di verificare la possibilità di un'interpretazione non solo costituzionalmente orientata, ma addirittura, "integrata" con i precetti costituzionali, che, nel caso dell'art. 119, comma 6, Cost., enucleano una norma a fattispecie completa e quindi direttamente rilevante per tutto il sistema normativo della finanza pubblica. Infatti, «*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. Al contrario, ove fosse possibile solo un'ipotesi ermeneutica,* [...], *ciò determinerebbe l'illegittimità costituzionale dello stesso principio contabile*» (sentenza Corte cost. n. 279/2016, punto 4.1.2). In buona sostanza si impone una interpretazione "integrata" e conforme con l'art. 119, comma 6, Cost..

Giova evidenziare, infatti, che l'art. 119, comma 6, Cost. non è solo un "principio" costituzionale che, da un lato, ammette eccezioni (è il caso dell'anticipazione, ammessa nei limiti di legge dall'art. 3, comma 17, della L. n. 350/2003) e, dall'altro, "conforma" l'interpretazione delle amministrazioni e dei giudici, ma è anche un "regola" (c.d. aurea), un precetto completo che

direttamente "integra" il sistema dei principi contabili applicati con cui deve operare in modo sistematico.

Sulla base di queste premesse, a fronte di più interpretazioni possibili, una applicazione del D.L. n. 35/2013 e del D.L. n. 78/2015 che determinasse un'espansione della capacità di spesa, espone alle conseguenze previste dall'ordinamento civile, amministrativo e contabile, per la violazione della c.d. *golden rule*.

Vale in proposito rammentare che l'art. 30, comma 15, della legge n. 289/2002 ha previsto che la violazione del divieto di indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento comporta, in primo luogo, la nullità dei relativi contratti (salvo l'obbligo di pervenire ad interpretazioni sananti del contratto, alla stregua dell'art. 1424, come sopra evidenziato, per il principio negoziale di conservazione). Inoltre, gli amministratori che hanno assunto le deliberazioni in violazione possono essere condannati dalla Sezione giurisdizionale della Corte dei conti ad una sanzione pecuniaria pari ad un minimo di cinque volte e fino ad un massimo di venti volte l'indennità di carica percepita al momento della violazione stessa, sulla base di un rito processuale speciale previsto dal vigente codice della giustizia contabile (artt. 133-136).

Per contro, se il tenore letterale e il contesto sistematico imponessero di applicare le sopra richiamate norme in modo automatico e non adeguato al contesto concreto di bilancio, con un sostanziale effetto elusivo del precetto costituzionale, questa Sezione non potrebbe non sollevare una questione di legittimità costituzionale sulla norma stessa.

In quest'ottica, occorre ripercorrere funzioni e limiti operativi dei due rispettivi fondi, per sondare i limiti impliciti del riassorbimento del FAL entro il FCDE, sulla base delle sue finalità costituzionali, nell'ottica di un'interpretazione costituzionalmente orientata e integrata.

3.1. La finalità primaria del FAL. In particolare occorre ricordare che la Corte costituzionale, con la sentenza n. 181/2015, ha statuito che il finanziamento dei debiti certi, liquidi, ed esigibili ad una certa data, in conformità del D.L. n. 35/2013, non può che ritenersi, contabilmente, un'anticipazione straordinaria di liquidità, pena la violazione della c.d. *golden rule*, secondo cui è vietato ricorrere all'indebitamento per spesa diversa dall'investimento (art. 119 comma 6 Cost.).

A tal proposito, alla luce del vigente quadro normativo e costituzionale, appare opportuno ricordare che:

- per indebitamento, si intendono non solo le fonti di finanziamento cui al capo II del TUEL, ma anche quelle indicate dall'art. 3, comma 17, della legge n. 350/2003 (cartolarizzazioni ed up front), dall'art. 1, commi 739 e 740 della legge n. 296/2006 e dell'art. 62, comma 9, L. 133/2008.
- Il concetto di "investimento" è delineato dalla legge in modo casistico (dall'art. 3 comma 18 della Legge n. 350/2003), senza una definizione generale; cionondimeno si può affermare, in negativo ed in generale, che non è possibile coprire con indebitamento spesa

corrente o disavanzi (o comunque perdite) anche latenti. Quest'ultimi (disavanzi e perdite), hanno natura "corrente" nella misura in cui essi costituiscono la manifestazione finanziaria di un mero consumo di ricchezza, e ciò anche quando sono l'*output* o il *posterius* negativo di un investimento;

- è possibile, eccezionalmente, ricorrere a contratti di finanziamento per sostenere spesa diversa da quella di investimento solo a titolo di "anticipazione" di cassa (art. 3, comma 17, della legge 24 dicembre 2003, n. 350). L'anticipazione viene ritenuta compatibile con la *golden rule* nella misura in cui non mira a dare provvista a nuova spesa, ma si limita a superare «*entro il limite stabilito dalla norma statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio*». Si tratta di un istituto che il Legislatore per primo costruisce in termini eccezionali, ragione per cui la Corte costituzionale ha evidenziato l'importanza dei limiti legali attraverso cui le diverse e asimmetriche esigenze costituzionali (divieto di indebitamento per spese diverse dall'investimento, continuità ed buon andamento dell'amministrazione) si bilanciano, in termini soggettivi (operatori autorizzati ad erogarla), quantitativi e, soprattutto temporali (cfr. C.cost. n. 188/2014, punto 3.1. *in diritto*).

Sulla base di queste premesse, il finanziamento percepito ai sensi del D.L. n. 35/2013 non deve contabilmente determinare l'espansione della capacità di spesa corrente, né può essere destinato alla copertura di pregressi disavanzi. **Ciò vale non solo per i disavanzi che siano stati formalmente evidenziati in bilancio, ma anche per quelli latenti, per il carattere sostanziale ed effettivo che deve avere l'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.).**

Nella contabilità armonizzata, la tecnica individuata per realizzare tale obiettivo contabile è quella della costituzione di un Fondo anticipazioni liquidità (FAL). L'istituto è stato prima elaborato in via interpretativa (Sezione Autonomie, pronunce n. 14/2013/QMIG; n. 19/2014/QMIG), per essere poi "codificato" a livello normativo. Il Decreto del Ministero dell'Economia del 4 agosto 2016, infatti, nel definire gli aggiornamenti degli allegati al D. Lgs. n. 118/2011, ha esplicitamente previsto, nella parte dedicata alla composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre, l'inserimento della voce: "Fondo anticipazioni liquidità decreto-legge n. 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti" (cfr. art. 5 del decreto e All. 4/1, § 9.11.7 per il bilancio di previsione, art. 6 del decreto per quel che concerne il rendiconto, spec. lett. f).

Come si accennava, la finalità di una siffatta tecnica contabile è trasformare contabilmente la struttura finanziaria del finanziamento previsto dal D.L. n. 35/2013, neutralizzando, per competenza, la maggiore capacità di spesa che si determinerebbe ove queste risorse fossero contabilizzate in base alla esigibilità dell'ammortamento, alla stregua di un mutuo. La misura di tale espansione è virtualmente pari alla differenza tra l'accertato importo del finanziamento e quanto impegnato via via tra le uscite, a titolo di ammortamento. In buona sostanza, ciò che

determina l'espansione della capacità di spesa è la possibilità di dare rilevanza contabile all'ampio arco temporale per la restituzione, nel caso del mutuo ex D.L. 35/2013, addirittura trentennale.

Le varie soluzioni elaborate in via pretoria e normativa mirano, per contro, a fare emergere per l'intero e immediatamente l'obbligo di restituzione dell'intera somma percepita ed accertata (al netto dell'ammortamento), per neutralizzare la capacità di spesa aggiuntiva; in questo modo l'ammortamento trentennale viene ad assumere rilevanza solo per cassa e il mutuo si declassifica, contabilmente, da "indebitamento", a mera "anticipazione".

3.1.1. Infatti, in assenza di prescrizioni legislative sulla tecnica di contabilizzazione e considerato che il finanziamento era destinato a debiti dalla natura indistinta (di investimento e non), la Corte costituzionale ha ritenuto necessario dare «*[u]n'interpretazione sistematica e costituzionalmente orientata delle norme statali [che] porta dunque a concludere che le anticipazioni di liquidità altro non costituiscono che anticipazioni di cassa di più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie. La loro ratio, quale si ricava dalla genesi del decreto-legge e dai suoi lavori preparatori, è quella di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza, attraverso un'utilizzazione limitata al pagamento delle passività pregresse unita a contestuali risparmi nei bilanci futuri, proporzionati alle quote di debito inerenti alla restituzione della anticipazione stessa così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporalmente e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione*» (sent. n. 181/2015).

Questa operazione, per altro verso, sul piano civilistico, si basa sulla riqualificazione interpretativa della causa concreta del negozio (anticipazione), che, ai sensi dell'art. 1424 c.c., non potrebbe corrispondere a quello dal "tipo" legale (mutuo): il finanziamento trentennale ex D.L. n. 35/2013, infatti, come l'anticipazione ordinaria, ha una causa giuridica che combina «la funzione di finanziamento con quella **di razionalizzazione dello sfasamento temporale tra flussi di spesa e di entrata**».

Diversamente ragionando, si finirebbe per violare **l'art. 119, comma 6, Cost., espandendo la capacità di spesa nuova o pregressa, caso quest'ultimo che si verifica quando il finanziamento si destina a copertura di eventuali disavanzi già manifestati ovvero, come si evidenzia di seguito, soltanto latenti.**

3.2. La funzione per cassa del FAL e la connessione con la tutela dell'equilibrio di bilancio. A fronte di questa finalità antiespansiva, appare a questo punto evidente una seconda funzione del FAL, implicita e conseguente, che deriva dalla prima. Per realizzare l'obiettivo costituzionale di impedire la copertura di spesa indistinta e comunque diversa da quella di investimento con "indebitamento" (la c.d. funzione antiespansiva), il FAL deve operare rendendo "transitoria" la disponibilità di cassa, ferma restando la flessibilità garantita dal più lungo piano di ammortamento.

Ciò, infatti, costituisce un corollario della ri-qualificazione costituzionale di tali anticipazioni operata con la sentenza n. 181/2015 e confermata, da ultimo, dalla sentenza n. 279/2016.

Come è stato evidenziato da Giudice delle leggi *«nei modelli di anticipazione di cassa consentiti dallo Stato sono incorporati i confini soggettivi (limitazione al solo tesoriere della possibilità di concederla) ed oggettivi (fissazione della misura e della durata in termini ridotti affinché non si risolva in un'anomala forma di copertura della spesa)»* (sent. n. 188/2014).

Effettuata la ri-qualificazione costituzionale del mutuo trentennale con la CDP ex D.L. n. 35/2013, si può facilmente ritenere che l'anticipazione straordinaria risponda al sistema di limiti che il legislatore deve rispettare per evitare il surrettizio finanziamento di spese "non di investimento" con indebitamento.

L'anticipazione ex D.L. n. 35/2013 infatti:

- è soggettivamente erogabile da un soggetto qualificato (l'istituto finanziario Cassa depositi e prestiti), deputato tra l'altro a verificare le condizioni di legge per l'erogazione e la pronta destinazione delle risorse ai pagamenti dei fornitori, di cui deve essere fornita certificazione (art. 1, comma 14, del D.L. n. 35/2013);
- deve essere quantitativamente limitata a debiti "certi, liquidi ed esigibili" maturati ad una certa data (art. 1, comma 13 del D.L. n. 35/2013; nonché art. 2, comma 7, D.L. n. 120/2013 e art. 32, comma 1, D.L. n. 66/2014; art. 8, comma 6, del D.L. n. 78/2015);
- deve avere, contabilmente, carattere temporaneo, dovendo l'Ente predisporre meccanismi contabili che, a prescindere dalle scadenze civilistiche, consentano di agire sul bilancio in modo da porre le condizioni per una restituzione anticipata. In altri termini, se, da un lato, è civilisticamente e contabilmente ragionevole non prevedere meccanismi sanzionatori per la mancata immediata restituzione dell'anticipazione, dall'altro lato, appare necessario che la contabilità dell'ente operi affinché le risorse creditizie percepite possano, se possibile, essere restituite anticipatamente. Ciò è in linea con quanto affermato dal Giudice delle leggi secondo cui ci si trova semplicemente di fronte ad un'anticipazione di *«più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie»* (sent. n. 181/2015). Infatti, gli strumenti contabili individuati per equiparare contabilmente il finanziamento del D.L. n. 35/32013 ad un'anticipazione, (sia il residuo passivo tecnico pluriennale che il FAL, entrambi pari all'importo dell'intero debito acceso con la Cassa depositi e prestiti) implicano un processo di accumulo per cassa più che proporzionale rispetto all'esigenza di ammortamento tanto che, in caso di integrale riscossione delle originarie coperture dei debiti "anticipati", gli enti sarebbero in condizione di restituire immediatamente il finanziamento al medesimo istituto finanziario.

Infatti, è bene ricordarlo, la temporaneità è un corollario contabile, naturale quanto necessario, della causa giuridica concreta dell'anticipazione che **consiste *«nei porre rimedio ad eccessi diacronici tra i flussi di entrata e quelli di spesa, trova appunto il proprio***

***limite nel preciso riferimento a tali situazioni, che devono essere puntualmente individuate e circoscritte nel tempo»* (sent. n. 188/2014).** Del resto, «*L'assenza di qualsiasi limite temporale e finanziario alla restituzione delle anticipazioni* [consente all'anticipazione di assumere] *anche una funzione non consentita di copertura della spesa, permettendo di disporre di risorse finanziarie di natura creditizia indipendentemente da ogni riscontro circa la correlazione delle stesse all'esistenza di entrate non ancora riscosse. È evidente come tale operazione, ampliando di fatto le possibilità di spesa consentite dalle risorse a disposizione, costituisce anche una lesione del principio dell'equilibrio del bilancio strettamente correlato alla "regola aurea" contenuta nell'art. 119, sesto comma, Cost*» (sent. C. Cost. n. 188/2014).

Detto in altri termini, il requisito della temporaneità esprime la diretta connessione dell'art. 119, comma 6, con l'art. 81, comma 3, Cost.

E del resto, come è evidente, tanto il FAL che il residuo passivo tecnico pluriennale (cfr. SRC Campania n. 228/2015/PRSP), **pur senza rendere civilisticamente obbligatoria la immediata restituzione, tale restituzione "promuovono" e rendono possibile in termini di accumulo di flussi positivi di cassa, per effetto della neutralizzazione della maggiore capacità di spesa, nonostante l'ammortamento trentennale del mutuo con la Cassa depositi e prestiti. Infatti i due accorgimenti contabili hanno un duplice comune effetto:** per competenza (sia pure solo in termini quantitativi e di equilibri di bilancio) rendono contabilmente "attuale" il debito di restituzione (a prescindere dalla decorrenza civilistica), mentre per cassa, fermo restando l'ammortamento trentennale (la «*più lunga durata temporale* [di tali anticipazioni] *rispetto a quelle ordinarie*»), comportano l'aumento più che proporzionale dei flussi positivi di cassa rispetto a quelli negativi, determinando un processo di accumulo di liquidità che può essere impiegata per la restituzione anticipata del finanziamento.

Diversamente opinando, infatti, le maggiori entrate accertate e incassate ex D.L. n. 35/2013, che di per sé mettono al riparo da tensioni di cassa, consentirebbero di fatto di dare copertura ad insussistenze latenti, legittimando un processo di evidenziazione degli squilibri diluito in orizzonte temporale non compatibile con il principio dell'equilibrio di bilancio, sollevando gli enti a) dall'adottare le pronte e necessarie misure correttive; b) dal dare loro copertura autonoma e immediata, in violazione dell'art. 3, comma 17, della L. n. 350/2003.

In definitiva non v'è chi non veda, come il rispetto dell'art.119, comma 6, e dei suoi corollari (in termini di condizioni di derogabilità, soggettiva, quantitativa e, specialmente, temporale), costituisca paramento di adeguata, effettiva e legittima copertura della spesa; ne consegue che una sua violazione si tradurrebbe automaticamente in un difetto di copertura e per l'effetto in una violazione del principio dell'equilibrio di bilancio.

Il FAL, quindi, è un accantonamento contabile che opera per costituire, per competenza quanto per cassa, la provvista per la restituzione di una peculiare passività (il debito per l'anticipazione), conseguente alla "ristrutturazione" del debito originario dell'ente

(i residui passivi immediatamente esigibili che sono stati pagati con i fondi finanziari concessi dalla Cassa depositi e prestiti ex D.L. n. 35/2013).

3.3. La parallela funzione del FCDE. Per converso, il FCDE è una posta non collegata alla spesa, ma alla peculiarità dell'attivo, accomunata al FAL solo dalla circostanza di operare un "accantonamento" sul risultato di amministrazione, determinandone una compressione che costringe gli enti a ridurre la spesa autorizzabile.

Gli "accantonamenti", infatti, a differenza dei fondi vincolati, non sono risorse già disponibili (e confluite nel risultato di amministrazione) utilizzabili per finanziare spesa per cui il titolo giuridico (e l'esigibilità) non è ancora sorto, ma servono a precostituire riserve, tramite compressione di spesa, per rischi futuri.

Il FAL, del resto, è correttamente qualificato come "accantonamento" perché non può costituire una "risorsa" da destinare a nuova o a pregressa spesa, ma crea una posta che impedisce (elide il rischio di) il finanziamento surrettizio di squilibri di bilancio per insussistenze di partite attive (con violazione del combinato disposto dell'art. 119, comma 6, Cost. in combinato disposto con l'art. 81 Cost.), comprimendo il risultato di amministrazione di un importo pari all'intero debito di restituzione, a prescindere dall'ammortamento trentennale.

La funzione del FCDE, invece, è «*precludere l'impiego di risorse di incerta acquisizione. In sostanza esso è un fondo rettificativo, in diminuzione di una posta di entrata, finalizzato a correggere il valore nominale dei crediti dell'ente in relazione alla parte di essi che si prevede di non incassare in corso di esercizio. Per questo motivo, in parte entrata si iscrive il credito al valore nominale (punto 3.3 dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118 del 2011), mentre tra le passività si inserisce l'importo di prevedibile svalutazione (art. 46 «Fondo crediti di dubbia esigibilità», del d.lgs. n. 118 del 2011 e punto 3.3 dell'allegato 4/2 del medesimo decreto), il quale viene accantonato proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale*» (Corte costituzionale, sent. n. 279/2016).

Essendo un accantonamento, «*Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati. [...] L'utilizzo della quota accantonata per i crediti di dubbia esigibilità è effettuato a seguito della cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il risultato di amministrazione. Tali regole rispondono al generale principio di cautela, il quale in materia finanziaria e contabile serve a prevenire lesioni all'equilibrio del bilancio*» (ibidem).

In buona sostanza, il FCDE mira ad accumulare risorse sufficienti a coprire "potenziali" insussistenze di crediti, in questo modo prevenendo l'evidenziazione di squilibri di bilancio ex art. 81 Cost.. Peraltro, nel caso del FCDE, per le modalità di calcolo che lo connotano (svalutazione sulla base della capacità storica di riscossione su base quinquennale) e per la circostanza che l'ente viene parallelamente autorizzato a non stralciare immediatamente

i crediti accertati che presentino il connotato della inesigibilità (I principi contabili contemplano la *facoltà di standstill* secondo 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*», cfr. All. 4/2, § 9.1, enfasi aggiunta) si deve sottolineare che il correlato accantonamento non ha solo una funzione "prudenziale" (cioè cautelare da disavanzi potenziali), ma strutturalmente, tende a creare un improprio surrogato dell'attività di stralcio a valle del riaccertamento.

Ne consegue che il Fondo svalutazione crediti, in concreto, ben può coprire dal rischio non solo di disavanzi potenziali ed eventuali (cfr. § 2.2.), ma ragionevolmente, anche di disavanzi attuali ed effettivi, per quanto latenti. Per questa quota è assolutamente (e costituzionalmente) inimmaginabile che si utilizzino gli accantonamenti del FAL per determinare quello da FCDE ai sensi dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, perché ciò determinerebbe un aggiramento dell'art. 119, comma 6 Cost.

3.4. L'interferenza operativa tra i due fondi e la soluzione tecnico-interpretativa. In buona sostanza, nella nuova contabilità armonizzata, mentre la restituzione dell'anticipazione è garantita dal FAL, che comprime a questo scopo la spesa tramite il risultato di amministrazione, il FCDE svaluta la quota dei residui attivi "liberati" dal giogo del residuo passivo tecnico pluriennale (utilizzato nella vecchia contabilità per neutralizzare l'anticipazione straordinaria di liquidità), per evitare che si generi avanzo libero non effettivo, in violazione del principio dell'equilibrio di bilancio (art. 81). Il FCDE, quindi, direttamente, e non come corollario dell'art. 119, comma 6 Cost., in modo del tutto indipendente dalla questione dell'indebitamento, è un presidio degli equilibri di bilancio.

Entrambi, peraltro, comportano, in termini programmatori, una riduzione della spesa programmabile.

In ragione di questa interferenza operativa, **e considerato che solo una parte del FCDE corrisponde ad effettive insussistenze (in quanto la svalutazione di basa su una presunzione standard, cfr. § 2.2.), l'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, consente di ridurre l'impatto complessivo del combinato operare di FAL e FCDE.**

Infatti, la vera finalità dell'art. 2, comma 6, non può essere quella di distrarre il FAL dalle sue finalità, ma quello di consentire una riduzione del sacrificio aggiuntivo, in termini di spesa, richiesto dalla nuova contabilità armonizzata, diminuendo l'impatto del "maggiore disavanzo" collegato al FCDE.

Inoltre, in termini dinamici, nella formale invarianza dell'ammontare complessivo dell'accantonamento (la sommatoria tra FAL e FCDE, proprio per la formulazione letterale della norma, non potrà essere comunque inferiore al precedente importo della posta di neutralizzazione dell'anticipazione) quello che viene ad essere modificato è l'impatto dell'obbligo di rientro dal

debito, che per la parte utilizzata torna ad essere trentennale come era nella struttura originaria del mutuo con Cassa depositi e prestiti, aggirando la funzione di neutralizzazione di cui si è detto, per cassa e per competenza, in termini di capacità annuale di spesa.

Infatti cambia il sistema di ripiano e di rientro dal disavanzo: quello da FAL, essendo già incluso nel precedente risultato di amministrazione, continua ad essere ripianato con le regole ordinarie, quello aggiuntivo, determinato dal FCDE, si ripiana in 30 anni, a titolo di maggiore disavanzo.

Appare evidente, dunque, che l'utilizzo del FAL a concorrenza dell'accantonamento previsto per legge per il FCDE può determinare una riespansione della capacità di spesa, ridistribuendo in trent'anni il peso contabile della restituzione dell'anticipazione.

Per contro, l'utilizzo del FAL non realizza questi effetti distorsivi se vi è certezza, da un lato, che il FAL abbia già raggiunto i suoi obiettivi costituzionali, dall'altro, che l'utilizzo ai fini dell'accantonamento a FCDE corrisponda ad una quota parte dello stesso che risulti effettivamente sovradimensionata rispetto al rischio di insoluti e insussistenze attuali dell'attivo.

Ciò certamente si realizza nel caso in cui si sia registrato nell'anno un incasso in conto residui superiore alla quota di ammortamento (utile alla restituzione anticipata), che non è stato registrato né dal FAL (ridotto solo per il secondo), né dal FCDE, che si riduce solo per effetto della stabile crescita della riscossione in conto residui (l'esempio n. 5 del principio contabile applicato n. 4/2, infatti, richiede che la svalutazione si determini sulla base della riscossione media su 5 anni).

In buona sostanza, l'utilizzo del FAL per quello a FCDE, ai sensi dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, è ammesso nella misura implicita (massima) della riscossione in conto residui, di anno in anno intervenuta.

In questo caso, il FAL ha già determinato un accumulo di risorse per cassa più che proporzionale rispetto alle esigenze di neutralizzazione e restituzione, per contro, il FCDE non tiene conto (con la necessaria tempestività e nella corrispondente dimensione) del miglioramento annuale della gestione in conto residui, prendendo a riferimento il miglioramento della riscossione solo nella misura in cui essa può ritenersi costante nel quinquennio.

Applicando l'art. 2 comma 6 D.L. n. 78/2015 solo entro e non oltre la riscossione in conto residui registrata nell'anno, l'effetto è comunque di ridurre l'impatto del maggiore disavanzo da armonizzazione sugli enti che hanno fatto ricorso all'anticipazione di liquidità, in linea con l'originaria intenzione del legislatore, senza alterare le finalità costituzionali del FAL.

Tale soluzione, oltre a garantire una interpretazione conforme, allo stesso tempo, all'art. 81 e all'art. 119 Cost., è doppiamente conforme al principio di ragionevolezza, da un lato, perché assicura l'obiettivo di non addivenire ad una compressione non necessaria della spesa, nel rispetto

del buon andamento e della continuità dell'amministrazione (art. 97 Cost.), dall'altro, perché assicura il rispetto della parità degli enti che concorrono all'equilibrio complessivo del bilancio della Repubblica (artt. 3 e 114 Cost.).

Si osserva, infatti, che se si consentisse incondizionatamente di assorbire il Fondo anticipazioni nel FCDE, da un lato, vi sarebbe il rischio di finanziare surrettiziamente lo stralcio di residui ineffettivi e/o disavanzi attuali, per quanto latenti, dall'altro, si creerebbero le condizioni per favorire gli enti meno virtuosi, aggravando per contro la condizione di bilancio degli enti che, pur avendo una buona riscossione e una buona tempistica nei pagamenti, non hanno gravato la finanza pubblica facendo ricorso al sussidio di cassa del D.L. n. 35/2013, eppure sono costretti a sopportare pienamente il maggiore disavanzo da armonizzazione.

Ciò sarebbe in evidente contrasto con la finalità dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 che, come evidenziato dalla sentenza n. 26/2016/EL di Sezione riunite e dalla pronuncia n.33/2015/QMIG, supera i suoi connotati di specialità ed assume carattere sistematico nella misura in cui persegue l'obiettivo « *di evitare disparità di trattamento tra gli enti che siano destinatari delle predette anticipazioni e quelli che non ne abbiano fruito*».

In buona sostanza, ipotizzando che al 31.12.2014 un ente (Ente A, supponiamo con residui attivi e passivi di pari ammontare) abbia percepito un'anticipazione di liquidità per 90 (pari alla quasi integralità dei residui passivi in bilancio, incassando l'anticipazione e pagando contestualmente gli stessi), nel vecchio sistema contabile, utilizzando la tecnica del residuo tecnico pluriennale, avrebbe realizzato un risultato di amministrazione sostanziale pari a zero.

Nel passaggio alla contabilità armonizzata, al 1° gennaio 2015, ipotizzando una riscossione storica quinquennale del proprio comparto residui, pari al 20%, l'ente avrebbe appostato un FCDE pari a 80, con un "maggiore divanzo" dello stesso ammontare, da ripianare, in trent'anni.

Applicando, pochi mesi dopo, l'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 in modo incondizionato, lo stesso ente vedrebbe ridurre il FAL a soli 10, con l'invarianza del risultato di amministrazione rispetto al 2014, e nessun "maggiore disavanzo" da armonizzazione (ipotesi 1).

Per contro, un ente virtuoso (Ente B), che non ha fatto ricorso ad anticipazioni di liquidità poiché ha una buona riscossione in conto residui (si immagini del 70%, con un complemento a cento di 30, che sarà dunque il correlato FCDE) dovrà sostenere un maggiore disavanzo pari a 30.

Sicché, da un lato, l'ente non virtuoso non subirebbe alcun "maggiore disavanzo" da armonizzazione, mentre quello virtuoso dovrebbe sopportarne comunque uno pari a 30.

Tab. 3. Applicazione "incondizionata"

Ente A	2014	2015	Ipotesi 1
residui attivi (a)	100	100	100
Residui passivi esigibili (b)	10	10	10
Residuo passivo tecnico pluriennale (c)	90	0	0

Cassa (d)		0	0
FAL (e)		90	10*
FCDE (f)		80	80
RA sostanziale (g)=a-b-c+d-e-f	0	-80	0
incasso in conto residui (h)			*0*
Maggiore disavanzo da armonizzazione (g 2014-g2015)		*80*	*0*

*l'utilizzo del FAL avviene fino a concorrenza della sua misura di legge. Ipotizzando che in teoria il FCDE deve essere pari a 80, residua un FAL di 10

Tab. 4. Applicazione "costituzionalmente integrata" (FAL utilizzabile=h)

Ente A	2014	2015	ipotesi 2	Ipotesi 3
residui attivi (a)	100	100	100	100
Residui passivi esigibili (b)	10	10	10	10
Residuo passivo tecnico pluriennale (c)	90	0	0	0
Cassa (d)		0	0	0
FAL (e)		90	40	10*
FCDE (f)		80	80	80
RA sostanziale g=a-b-c+d-e-f	0	-80	-30	0
incasso in conto residui (h)			*50*	*90*
Maggiore disavanzo da armonizzazione (g2014-g2015)		*80*	*30*	*0*

*l'utilizzo del FAL avviene fino a concorrenza della sua misura di legge. Ipotizzando una riscossione in conto residui pari a 90, il FAL è utilizzabile per il suo intero importo, ma comunque entro la misura di legge del FCDE che nel caso ipotizzato deve essere pari a 80; residua dunque un FAL di 10

Tab. 4.1. Enti che non hanno fatto ricorso a D.L. n. 35/2013

Ente B	2014	2015
residui attivi (a)	100	100
Residui passivi esigibili (b)		100
Residuo passivo tecnico pluriennale (c)	100	0
Cassa (d)		0
FAL (e)		
FCDE (f)		30
RA sostanziale (g)=a-b-c+d-e-f	0	-30
Maggiore disavanzo da armonizzazione (g 2014-g2015)		*30*

L'applicazione "conforme" e costituzionalmente integrata dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, consente di riassorbire il FAL e di abbattere il maggiore disavanzo nella misura in cui è stato effettivamente realizzato il processo di accumulo a provvista dei pagamenti anticipati, salvaguardando al tempo stesso la funzione del FCDE.

Nell'ipotesi 2, infatti, se l'ente A che ha fatto ricorso all'anticipazione ha registrato un incasso in conto residui pari a 50, la parte "utilizzabile" del FAL è solo di 40.

Solo nell'ipotesi 3, se l'incasso in conto residui è stato pari o superiore al FAL, il FAL sarà totalmente riassorbibile (fino a concorrenza dell'importo del FCDE da accantonare ai sensi dei principi contabili applicati, in questo caso, fino ad 80, residuando quindi, un FAL di 10).

Si può notare, infine, come l'applicazione "integrata" dell'art. 6, comma 2 del D.L. n. 78/2015 porta a quantificare per entrambi gli enti, A e B, comunque, un maggior disavanzo, tra l'altro nell'ipotesi estrema considerata, di impatto omologo. Nell'ipotesi 2, infatti, in cui si realizza un fisiologico e progressivo recupero della capacità di riscossione in conto residui, l'Ente, realizza comunque un maggior disavanzo pari a 30, inferiore a quello pieno che avrebbe comunque realizzato in assenza del riassorbimento (80, colonna "2015"); tale maggiore disavanzo è in linea con quello che si genera in capo ad enti virtuosi (Ente B, Tab. 4.1) con una buona capacità di riscossione (nella simulazione, nell'ipotesi formulata, il maggior disavanzo finale è pari a 30). Ciò con l'evidente effetto di creare una «*disparità di trattamento tra gli enti che siano destinatari delle predette anticipazioni e quelli che non ne abbiano fruito*» (Sezione Autonomie n. 33/2015/QMIG)

3.5. Nel caso del Comune di Nocera Inferiore, quindi, non è possibile assorbire il costituendo FAL ai fini dell'accantonamento se non nei limiti della riscossione in conto residui (assunti a base di riferimento per il calcolo del FCDE) registrata nel 2015.

In proposito l'ente ha riferito che «*il monte residui al 31/12/2014 di € 56.775.578,79, afferenti al Tit. I e III delle entrate si è ridotto all'attualità in € 45.571.873,23 di cui € 21.781.115,51 attinenti ad entrate annualità 2012/2014 e, pertanto, ancora nella fase della riscossione ordinaria e/ o ingiuntiva o di rateizzo con ampi margini di realizzo*».

D. MANCATO RAGGIUNGIMENTO DELL'OBIETTIVO INTERMEDIO DI RIDUZIONE DEL DISAVANZO NEL 2015

4. Per l'effetto, come si dimostra di seguito, l'obiettivo di riequilibrio, in termini di riduzione del disavanzo nel 2015, è stato mancato.

Per rendere comparabili i due risultati di amministrazione tra il 2014 (Tabella A) ed il 2015 (Tabelle A.2) si è provveduto a sottrarre da quest'ultimo il "maggiore disavanzo" al 1° gennaio 2015 (cfr. Tabella 2). Considerando che il disavanzo a fine 2015 è pari a € -2.532.043,70, se tale somma viene depurata del maggiore disavanzo da armonizzazione al 1° gennaio 2015 (€-1.780.881,39, sebbene scorrettamente determinato, per quanto sopra esposto) si ottiene un numero omogeneo e comparabile pari € -4.312.925,09.

Non è possibile, per contro, comparare, come ha fatto il Comune, il risultato di amministrazione di fine 2014 con quello a fine 2015, al netto dei vincoli, sia per l'intervenuto mutamento del paradigma del risultato di amministrazione, come sopra precisato (§ 2.2.) ma soprattutto perché il risultato di amministrazione formale (risultate dalla somma algebrica di cassa e residui), nella nuova contabilità armonizzata, è naturalmente più alto dato il principio della

competenza finanziaria rinforzata e l'assenza di residui passivi "tecnici". Tanto premesso si dimostra:

Tabella 5. Ipotetico maggiore disavanzo da Riaccertamento straordinario effettuato dal Comune di Nocera I.

	2014	2015
Risultato di amministrazione (+/-)	-4.314.580,87	
di cui:		
a) Vincolato	0,00	
b) Per spese in conto capitale	0,00	
c) Per fondo ammortamento	0,00	
d) Per fondo svalutazione crediti	0,00	
e) Non vincolato (+/-)	-4.314.580,87	-4.312.925,09
Variazione netta del disavanzo (rispetto ad annualità-1) (E)		-1.655,78
copertura obiettivo ripiano PRFP (F)		*1.098.705,00*
copertura obiettivo ripiano trentennale >dis.armon. (G)		*1.664.633,64*
di cui spazio libero H= -(E+F+G)		***-2.761.682,86***
debiti fuori bilancio 2015 (I)		
Squilibrio per scostamento da obiettivi di ripiano L=I-H*		**2.761.682,86**

Lo squilibrio è calcolato al ribasso, perché in realtà il disavanzo 2015, come si evidenzia al punto 2.2., dovrebbe essere molto più elevato in ragione dell'errore di calcolo del FCDE anche a consuntivo 2015, in crescita rispetto a quello quantificabile, sempre correttamente, a 1° gennaio 2015.

E. ANTICIPAZIONI STRAORDINARIE DI CASSA EX D.L. 35/2013 E SUCCESSIVI RIFINANZIAMENTI: RISTAGNO DI CASSA

5. L'Ente ha comunicato di non avere ancora effettuato l'integralità dei pagamenti per cui ha ricevuto le anticipazioni straordinarie di liquidità (cfr. Tabelle B ed C). Il ristagno di liquidità, che determina la notevole consistenza della cassa, ammontava, al 31/12/2015, ad € 19.528.804,61 e, alla data dell'udienza pubblica, ad **€ 11.162.329,93**.

Tale situazione espone l'Ente alle legittime rivendicazioni delle imprese creditrici che avrebbero dovuto, in base alla legge oltre che alla certezza ed esigibilità del titolo, ottenere l'immediato pagamento, dando loro diritto a pretendere gli onerosi interessi da ritardato pagamento.

In proposito l'Ente ha specificato che il pagamento non può avvenire in quanto vi è un'obiettiva incertezza sulla fondatezza del titolo, con ciò scongiurandosi ogni ipotesi di danno a carico dall'ente la cui integrità finanziaria viene piuttosto preservata.

Infatti, come attestato nelle memorie, il Comune «*attesa la consistenza delle somme ottenute, aveva provveduto nell'immediato al pagamento delle debitorie che non presentavano*

alcuna problematica e che erano supportate da atti di liquidazione, mentre aveva necessitato di maggiore tempo per definire le partite in fase di liquidazione e/ o in contenzioso e/ o oggetto di più cessioni nel tempo».

Nel prendere atto di ciò, peraltro, occorre tuttavia rilevare che l'Ente ha potuto disporre di una liquidità sovrabbondante rispetto ai limiti quantitativi di legge prevista per tale speciale forma di anticipazione, avendo potuto accedere a liquidità straordinaria pur senza essere in presenza di debiti, né certi, né liquidi, né esigibili.

Resta inoltre alto il rischio di esposizione dell'Ente a rivendicazione di interessi moratori di cui al D.lgs. n. 231/2002. Ciò non può essere in alcun modo giustificato, visto il largo intervallo temporale intercorso, sulla base di quanto segnalato nella relazione semestrale dei Revisori, secondo cui: *"...l'Ente...ha in essere importanti attività transattive in fase di definizione..."* e, secondo quanto soggiunto dal Comune *«Nel corso della presente annualità, si è provveduto, a seguito di definizioni di pratiche ed accordi transattivi, all'emissione di ulteriori pagamenti per l'importo di€ 3.491.545,20. Sono in fase di definizione ulteriori accordi per circa tre milioni di euro...".*

Per l'effetto, la Sezione accerta il permanere dell'anomalia già accertata con la pronuncia n. 11/2016/PRSP e l'intervenuto accesso a liquidità straordinaria in misura sovrabbondante rispetto ai limiti di legge. Inoltre, il mancato/ingiustificato impiego di risorse ottenute ex D.L. n. 35/2013, ovvero la loro mancata restituzione nella misura in cui risulti non giustificata l'erogazione, è un fatto che costituisce, di per sé, una "grave irregolarità contabile" (cfr. oltre a quanto già evidenziato con la citata pronuncia n. 11/2016/PRSP, SRC Campania n. 250/2016/PRSP; e SRC Puglia n. 80/2016/PRSP).

La misura straordinaria ed eccezionale prevista dal richiamato decreto legge, concordata in sede europea, infatti, aveva il proprio scopo precipuo e nel contempo la propria giustificazione nell'esigenza di soccorrere il sistema delle imprese, flagellato dai ritardi nei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni dei debiti che risultavano certi, liquidi, ed esigibili al 31 dicembre 2012 (art. 1, comma 13); ciò è avvenuto bilanciando l'interesse alla piena funzionalità del mercato (evitando il fallimento delle imprese coinvolte) con il divieto di ricorso al credito finanziario per spese diverse dagli investimenti.

In quest'ottica, il D.L. n. 35/2013 contiene disposizioni volte ad accelerare il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione attraverso l'erogazione della ridetta anticipazione straordinaria di liquidità. Segnatamente:

1) il Legislatore ha contemplato un sistema di pubblicazione e rendicontazione da rendere accessibile a terzi. L'art. 6, comma 9 del D.L. n. 35/2013 prevede, infatti, che le pubbliche amministrazioni assegnatarie dei fondi comunichino ai creditori, anche a mezzo posta elettronica, l'importo e la data entro la quale provvederanno rispettivamente ai pagamenti dei debiti. Tale comunicazione doveva intervenire entro precisi termini di legge; le

pubbliche amministrazioni cui fosse stato concessa l'anticipazione dovevano pubblicare sul proprio sito istituzionale l'elenco completo dei fornitori cui è stata fatta la prefata comunicazione elettronica, «*per ordine cronologico di emissione della fattura o della richiesta equivalente di pagamento*» (art. 6 cit.). In proposito si rammenta che, mentre la omessa comunicazione per posta elettronica «*rileva ai fini della responsabilità per danno erariale a carico del responsabile dell'ufficio competente*», la mancata pubblicazione sul sito internet «*è rilevante ai fini della misurazione e della valutazione della* performance *individuale dei dirigenti responsabili e comporta responsabilità dirigenziale e disciplinare ai sensi del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. I dirigenti responsabili sono assoggettati altresì ad una sanzione pecuniaria pari a 100 euro per ogni giorno di ritardo nella certificazione del credito*» (art. 6 cit.).

2) per scongiurare un ulteriore ritardo nei pagamenti una volta erogata la somma, **il D.L. n. 35/2013 (art. 1, comma 14) disponeva che i Comuni che hanno ricevuto l'anticipazione di liquidità avevano "*in ogni caso*" un termine di 30 giorni per pagare**. Inoltre, l'art. 1, comma 4, del D.L. n. 35/2013 prevede un'ipotesi di responsabilità erariale a statuto tipico, per cui è previsto un particolare obbligo di segnalazione: «*Su segnalazione del collegio dei revisori dei singoli enti locali, la Procura regionale competente della Corte dei conti esercita l'azione nei confronti dei responsabili dei servizi interessati che [...], non hanno effettuato, entro l'esercizio finanziario 2013, pagamenti per almeno il 90 per cento degli spazi concessi. Nei confronti dei soggetti di cui al periodo precedente e degli eventuali corresponsabili, per i quali risulti accertata la responsabilità ai sensi delle vigenti disposizioni di legge, le Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano una sanzione pecuniaria pari a due mensilità del trattamento retributivo, al netto degli oneri fiscali e previdenziali [...]*».

In quest'ottica, l'art. 6, comma 6, prevede che la violazione del principio di tempestività dei pagamenti nelle transazioni commerciali ove generi «*la condanna al pagamento di somme per risarcimento danni o per interessi moratori è causa di responsabilità amministrativa a carico del soggetto responsabile del mancato o tardivo adempimento*» (art. 6 cit.). Resta ovviamente inteso che tale responsabilità tipica non esclude l'ordinaria responsabilità amministrativa contabile per gli oneri e gli interessi che gli enti abbiano a sostenere per l'ingiustificato ritardo nei pagamenti per cui sono state erogate le anticipazioni straordinarie di liquidità.

3) Le amministrazioni interessate, infine, sempre ai sensi dell'art. 1, comma 14, del D.L. n. 35/2013, dovevano, procedere a fornire alla Cassa Depositi e Prestiti formale certificazione dell'avvenuto pagamento.

Il complesso di tali norme evidenzia che il ritardo nei pagamenti e il "ristagno di liquidità" sul conto della Banca d'Italia costituisce comunque un'irregolarità contabile che espone l'ente ad

ulteriori oneri e interessi moratori ai sensi del D.lgs. n. 231/2002 per ritardi nelle transazioni commerciali.

La Sezione delibera pertanto di trasmettere la presente pronuncia alla Cassa depositi e prestiti e alla Ragioneria generale dello Stato per quanto di rispettivo interesse.

E.1. MANCATA QUANTIFICAZIONE DEI VINCOLI DI CASSA

5.1. La confusione sull'effettiva consistenza dei vincoli per cassa specie in ragione della esistenza di somme a specifica destinazione ex art. 195 TUEL per anticipazioni straordinarie di liquidità (cfr. Tabella C), non è stata affatto dipanata. La giacenza vincolata al 1° gennaio 2015, nonché al 1°gennaio 2016, è stata determinata in modo presuntivo in base al principio applicato della contabilità finanziaria (punto 10.6, All. 4/2 D.lgs n. 118/2011).

E' stato pertanto richiesto di comunicare un prospetto ricognitivo delle entrate vincolate accumulate per cassa negli ultimi 20 anni e correlativamente indicante l'ammontare della spesa vincolata erogata. Tale adempimento è attualmente in corso, a cura e sotto la responsabilità del Collegio dei revisori.

I Revisori hanno comunicato che fanno «*riserva di completare il lavoro con riferimento al periodo ventennale e trasmetterlo in uno con la prossima relazione della seconda semestralità al PRFP*».

***

F. GLI ACCERTAMENTI IN SINTESI E LE MISURE CORRETTIVE. IN PARTCOLARE: OBBLIGO DI RIEDITARE IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO

6. Per tutto quanto sopra precisato, l'attuazione del PRFP, nel 2015, ha mancato l'obiettivo intermedio di riduzione del disavanzo.

Tuttavia, il Collegio ritiene che non sussistano i presupposti per l'avvio della procedura di dissesto guidato ai sensi dell'art. 243-quater, comma 7, TUEL in quanto il disavanzo finale, al lordo delle criticità rilevate (Tabella 5), a fine 2015, è comunque inferiore a quello che era stato programmato, a stock, per fine 2015 (Tabella D). Ciò in quanto il comune beneficia della *performance* di riduzione, superiore al minimo programmato, negli anni precedenti.

Per altro verso si devono accertare le seguenti gravi irregolarità, la cui rimozione è essenziale per la sana e coerente attuazione del piano di riequilibrio:

a) l'errata effettuazione del riaccertamento straordinario, specie in punto di FCDE e di quantificazione del maggiore disavanzo;
b) la mancata determinazione dei vincoli di cassa effettivi al 31.12.2015;
c) il ristagno di liquidità ex D.L. n. 35/2013, nei termini di cui sopra;

6.1. Con riguardo al punto a) va rammentato (Sezione delle Autonomie n. 4/SEZAUT/2015/INPR) che "*Un corretto riaccertamento straordinario dei residui – dal lato sia delle entrate che delle spese – e l'istituzione di un "idoneo" Fondo crediti di dubbia esigibilità, costituiscono strumenti basilari per la partenza della nuova contabilità e per la salvaguardia*

dell'equilibrio unitario della finanza pubblica, che trova nei novellati artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. il parametro cui deve informarsi l'attuazione della predetta disciplina (in tal senso, cfr. C. cost., sentenza n. 88 del 2014)".

Quanto emerso dall'istruttoria evidenzia l'impossibilità di ripristinare una corretta rappresentazione della situazione contabile e una lineare transizione nel sistema della contabilità armonizzata senza replicare tale fondamentale atto contabile.

L'esigenza di preservare, infatti, la continuità storica del bilancio e di operare le modifiche in corso di gestione non può essere preservata attraverso il mero riaccertamento ordinario, che consente di effettuare le re-imputazioni limitatamente all'esercizio finanziario da ultimo trascorso. L'unico modo per emendare le criticità della fase di conversione del bilancio alla nuova contabilità armonizzata, che inficiano l'attendibilità dei documenti contabili dell'ente, è pertanto la replicazione dell'adempimento sotto la stretta osservanza delle indicazioni della Magistratura di controllo.

Tuttavia, una simile possibilità è in linea di principio esclusa dall'ordinamento, in quanto è forte il rischio di «*un utilizzo del riaccertamento straordinario per scopi non conformi a quelli perseguiti dalla riforma* [...] *laddove si correlasse ad un improprio ricorso alle modalità di ripiano di cui al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 2 aprile 2015 che, come noto, assegna agli enti che vi ricorrono un arco temporale, trentennale, di indubbio favore ma che non consente un ripiano del disavanzo di amministrazione, conseguenza di gestioni pregresse non rispettose degli equilibri di bilancio e della sana gestione finanziaria, secondo modalità* extra ordinem» (SRC Liguria n. 21/2016/PRSP e Sez. Autonomie n. 31/2016/FRG), oltre che consentire una nuova e piena redistribuzione temporale del disavanzo mediante un improprio utilizzo del meccanismo generale delle reimputazioni non limitato all'ultimo anno di gestione.

Peraltro, come già sostenuto da questa Sezione con la pronuncia n. 332/2016/PRSP, la possibilità di rieditare, in autotutela, il riaccertamento straordinario, non contrasta con il principio di unicità dell'operazione di riaccertamento straordinario, di cui all'art. 3, comma 7 del D.lgs. 118/2011 e principio 9.3 dell'allegato 4/2 al D.lgs. 118/2011, nella misura in cui:

- si tratti non di un nuovo riaccertamento straordinario, ma di un atto di convalescenza della precedente operazione;
- non sia effettuata su autonoma iniziativa dell'Ente sulla base di generiche esigenze di ripristino di irregolarità o mancanze della precedente operazione (cfr SRC Calabria n. 52/2016/PAR);
- l'interesse specifico e concreto all'autotutela sia connesso alla rilevazione, da parte della Magistratura di controllo, di irregolarità contabili così gravi da non essere altrimenti ripianabili se non attraverso una revisione del suddetto riaccertamento straordinario - ora per allora - in modo da ricondurre gli esiti dello stesso al rispetto dei principi dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio introdotti dal d. lgs. n.

118/2011, integrato e corretto dal d. lgs. n. 126/2014 e, altresì, dei principi di veridicità, sostenibilità e conservazione nel tempo in ossequio alle finalità del coordinamento finanziario, poste dall'art. 117, comma 3, Cost. (cfr. SRC Campania n. 37/2016/PRSP, SRC Liguria n. 2/2016/PRSP; SRC Puglia n. 145/2015/PRSP).

Questa Sezione dispone, pertanto, che l'Amministrazione proceda alla correzione degli errori rilevati attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare correttiva del riaccertamento straordinario limitatamente al FCDE, al fine di garantire la sana gestione finanziaria e prevenire pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio (Corte cost. sentenze nn. 40 del 2014, 266, 250 e 60 del 2013).

Tale atto di convalescenza, in ottica antielusiva della finalità di legge del riaccertamento straordinario, dovrà riguardare esclusivamente la quantificazione del FCDE, tanto al 1° gennaio 2015 che a fine 2015.

Considerato che la corretta rideterminazione del FCDE secondo i nuovi principi contabili del d.lgs. n.118/2011 potrà comportare per l'Ente una variazione (peggioramento) del risultato di amministrazione con possibile impatto sugli equilibri di bilancio del 2016, la programmazione, anche ai fini del PRFP, dovrà necessariamente essere rivista. L'Ente dovrà quindi considerare i necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su questi si dovranno produrre in conseguenza degli obblighi di finanziamento dell'eventuale disavanzo di amministrazione, con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL ovvero, in riferimento all'extradeficit ("maggiore disavanzo"), provvedere alla relativa copertura come previsto dal D.M. 2 aprile 2015, art. 4, con obbligo di recuperare la relativa quota 2015 e 2016 negli esercizi successivi, senza allungare il periodo dei 30 anni.

L'Organo di revisione contabile, chiamato a svolgere un ruolo decisivo per il positivo avvio della riforma, è invitato a prestare la massima attenzione alla corretta determinazione della suddetta attività di revisione, alla incidenza della stessa sui successivi atti del ciclo di bilancio (artt. 239 e 240 del TUEL) e a prestare articolato e motivato parere in caso di asseverazione della suddetta operazione onde non ripetere gli errori precedentemente commessi.

6.2. Per quanto concerne le irregolarità di cui ai punti b) e c) si dispone che l'Ente completi il processo di censimento dei vincoli per cassa e che adotti tutte le misure necessarie a cautelarsi da qualsiasi danno che possa derivare dal ristagno della liquidità di cui al D.L. n. 35/2013.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per la Campania ai sensi dell'art. 243-quater, commi 6 e 7del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267

ACCERTA

a) la mancata riduzione del disavanzo secondo l'obiettivo di assorbimento 2015;

b) l'errata effettuazione del riaccertamento straordinario, specie in punto di FCDE, e di quantificazione del maggiore disavanzo;
c) la mancata determinazione dei vincoli di cassa effettivi al 31.12.2015;
d) il ristagno di liquidità ex D.L. n. 35/2013, nei termini di cui in motivazione.

ORDINA

- che l'ente adotti, ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, le richiamate misure correttive nel termine di 60 giorni dalla comunicazione della presente pronuncia;
- che copia della presente deliberazione, a cura della Segreteria, sia trasmessa al Sindaco del Comune, al Presidente del Consiglio Comunale, all'organo di revisione;
- che copia della presente deliberazione sia trasmessa alla Cassa Depositi e Prestiti e alla Ragioneria generale dello Stato per quanto di rispettivo interesse;
- che la presente deliberazione, entro 30 giorni dal ricevimento, sia portata a conoscenza del Consiglio comunale per la presa d'atto e sia pubblicata sul sito internet del Comune secondo quanto previsto dall'art.31 del D.lgs. n.33/2013 e che copia della deliberazione consiliare di presa d'atto e l'attestazione dell'avvenuto adempimento dell'obbligo di pubblicazione della presente deliberazione sia trasmessa a questa Sezione nei successivi 30 giorni.

Così deliberato in Napoli nella Camera di consiglio del 21 dicembre 2016.

L'Estensore
f.to Dott. Francesco Sucameli

Il Presidente
f.to Dott. Giovanni Coppola

Depositata in Segreteria
30 DIC. 2016
Il Direttore della Segreteria
f.to dott. Mauro Grimaldi

CORTE DEI CONTI * NAPOLI * SEZIONE DI CONTROLLO

CORTE DEI CONTI
SEZIONE REG. DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA
30 DIC. 2016
DEPOSITATO