Campania/240/2017/PRSP

REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA

composta dai Magistrati:

Giovanni Coppola	Presidente
Rossella Cassaneti	Consigliere
Rossella Bocci	Primo Referendario
Francesco Sucameli	Primo Referendario (relatore)
Raffella Miranda	Primo Referendario
Carla Serbassi	Primo Referendario

nelle adunanze pubbliche del 7 giugno e del 21 luglio 2017, nonché nella camera di consiglio del 13 settembre 2017

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 sentenza n. 34/2014/EL delle Sezioni Riunite, depositata in data 22 ottobre 2014, che in riforma della decisione di questa Sezione di diniego del piano n. 12/2014 del 19 febbraio 2014, accoglieva il ricorso presentato dal Comune, determinando, nel merito, l'accoglimento del Piano di riequilibrio adottato dall'ente municipale;

VISTI gli atti trasmessi dal Comune per la rimodulazione del piano in corso di attuazione, in relazione alla L. n. 208/2015, art. 1. Commi 714 e 714-bis;

VISTE le ordinanze n. 33/2017 e 39/2017 con cui il Comune è stato convocato per le adunanze pubbliche del 7 giugno e 21 luglio 2017, trasmesse, unitamente alla relazione di deferimento del Magistrato Istruttore per lo svolgimento del pieno contraddittorio su tutte le criticità rilevate;

VISTE le memorie prodotte dal Comune di Napoli, acquisite, segnatamente, ai protocolli di questa Sezione n. 3955 del 19 giugno 2017 e n. 4445 del 20 luglio 2017;

UDITI, in adunanza pubblica, i rappresentanti dell'Ente intervenuti in udienza pubblica;

UDITO in camera di consiglio il relatore primo referendario dott. Francesco Sucameli;

PREMESSO CHE

1. Il Comune di Napoli (NA) ha aderito alla procedura di riequilibrio pluriennale (PRFP) con deliberazione del Consiglio comunale n. 58 del 30 novembre 2012.

Il PRFP è stato poi adottato con la successiva deliberazione del Consiglio n. 3 del 28 gennaio 2013.

L'Amministrazione ha *medio tempore* provveduto ad effettuare una modifica del PRFP nel 2013 con la deliberazione di Consiglio Comunale nn. 33/2013, ai sensi dell'art. 1, comma 15, del D.L. n. 35/2013 convertito nella L. n. 64/2013.

In base a tale rimodulazione, il disavanzo da ripianare è stato ritenuto minore, passando da € 850.209.816,99 a € 783.187.157,06.

Il PRFP prevedeva, dunque, i seguenti moduli di ripiano:

Tabella A. Fonte: Relazione sul PRFP rimodulato settembre 2016

anno	disavanzo iniziale	recupero annuale	percentuale di recupero
2013	783.187.157,06	31.000.000,00	3,96%
2014	752.187.157,06	80.000.000,00	10,21%
2015	672.187.157,06	80.000.000,00	10,21%
2016	592.187.157,06	80.000.000,00	10,21%
2017	512.187.157,06	90.000.000,00	11,49%
2018	422.187.157,06	90.000.000,00	11,49%
2019	332.187.157,06	90.000.000,00	11,49%
2020	242.187.157,06	91.000.000,00	11,62%
2021	151.187.157,06	90.000.000,00	11,49%
2022	61.187.157,06	61.187.157,06	7,81%
Totale			100%

Con la pronuncia n. 12/2014 del 19 febbraio 2014, questa Sezione deliberava di non approvare il piano di riequilibrio finanziario pluriennale del ridetto Comune.

A seguito della impugnazione della menzionata pronuncia, le Sezioni riunite, dopo la pronuncia parziale con la sentenza n. 18/2014/EL del 7 maggio 2014, effettuata autonoma istruttoria con l'ordinanza collegiale n. 9/2014/ORD del 7 maggio 2014, "accoglieva il ricorso" del Comune, per l'effetto, determinando **l'annullamento della deliberazione impugnata e per converso l'approvazione del PRFP (sentenza n. 34/2014/EL del 22 ottobre 2014**).

Dopo tale (implicita) approvazione nel 2014, il piano è stato nuovamente aggiornato con la deliberazione del Consiglio comunale n. 84/2014. Tale ulteriore aggiornamento del piano di riequilibrio è stato effettuato dal Comune, a quanto riferisce, per tenere conto:

- «*di quanto chiarito dalle Sezioni Riunite della Corte dei Conti in ordine al fatto che il piano fosse gravato di una passività, ossia quella riferita alla*

restituzione del fondo di rotazione ex art. 243-ter del TUEL, che (testualmente) "non deve essere contabilizzata"»;

- della restituzione delle quote annue delle ulteriori anticipazioni di liquidità attivate ai sensi del D.L. 66/2014 e ai sensi dell'art. 1, comma 15 del D.L. n. 35/2013.

Ai sensi dell'ultima norma citata: «*Gli enti locali che abbiano deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'articolo 243-bis del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, che richiedono l'anticipazione di liquidità di cui al comma 13, sono tenuti alla corrispondente modifica del piano di riequilibrio, da adottarsi ((entro il termine del 31 dicembre 2014))*»

2. Sul piano originario così come rimodulato, si osserva che successivamente non è stata emessa da questa Sezione alcuna pronuncia direttamente delibativa della congruità dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi intermedi fissati dal piano.

Tuttavia, con pronuncia n. 13/2016/PRSP, questa Sezione accertava una serie di irregolarità contabili che concorrevano a riclassificare il risultato di amministrazione, peggiorando il saldo di circa € 370 mln rispetto a quello certificato col rendiconto 2013.

Tabella B. Fonte: Corte dei conti

CRITICITA'	**IMPORTI**
Ammontare dei Fondi da ricostituire	€ 168.978.446,98
Discrasia strutturale tra residui attivi del titolo IV e V e residui passivi del titolo II - F.do cassa al 31.12.2013 che in istruttoria non ha avuto spiegazioni alternative all'utilizzo di entrate a specifica destinazione	€ 114.581.024,38
"*Sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada*" – Riaccertamento. Scarto di effettività accertamenti in base a dati riscossione	€ 23.703.529,26
"Sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada". Scarto di effettività accertamenti in base a dati riscossione	€ 59.311.142,10
Totale	**€ 366.574.142,72**
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE 2013 COMPLESSIVO (DISAVANZO)	€ 702.703.465,47
AUMENTO DEL DISAVANZO PER CRITICITA' RILEVATE	€ 366.574.142,72

CRITICITA'	IMPORTI
Totale	**€ - 1.069.277.608,19**

3. Tanto premesso, in data 20 ottobre 2016 (prot. C.C. n. 5227 in pari data) è stata inviata a questa Sezione un'ulteriore rimodulazione del piano, avvenuta deliberazione del Consiglio comunale n. 15/2016 e pubblicata sull'albo pretorio in data 7 ottobre 2016.

La nota di trasmissione riporta come oggetto: «*deliberazione del Consiglio Comunale di Napoli n. 15 del 30/09/2016 di approvazione della proposta di Giunta Comunale n. 555 del 22.09.2016 avente ad oggetto: "Rimodulazione del piano di riequilibrio del Comune di Napoli, ai sensi dell'articolo 1 comma 714 della L. 208/2015*»

L'analisi della documentazione allegata ed in particolare:

- delle deliberazioni del Consiglio comunale;
- del parere dei revisori;
- della deliberazione di giunta;
- della relazione illustrativa del piano;

confermavano la volontà dell'ente di ridefinire obiettivo di riequilibrio (riformulazione) e ritmo temporale di riassorbimento (rimodulazione) sulla base della facoltà di avvalersi del meccanismo di ripiano trentennale del disavanzo generato per effetto della nuova contabilità armonizzata, per quella parte del disavanzo oggetto del piano di riequilibrio che risulta assorbita da tale meccanismo di ripiano.

Tabella C. Fonte: Comune di Napoli - Relazione UOA Monitoraggio attuazione PRFP

anno	disavanzo PRFP	disavanzo armonizzazione	disavanzo recuperato	mancato recupero disavanzo/quota rimodulata	quota capitale restituzione anticipazione liquidità
2015	25.680.762,94	47.785.553,60	19.526.892,03	53.939.424,51	29.242.055,02
2016	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	27.944.391,81
2017	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	28.655.731,14
2018	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	29.387.208,06
2019	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	30.139.433,74
2020	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	30.913.038,73
2021	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	31.708.673,60
2022	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	32.527.009,45
2023		47.785.553,60	47.785.553,60		33.368.738,73

anno	disavanzo PRFP	disavanzo armonizzazione	disavanzo recuperato	mancato recupero disavanzo/quota rimodulata	quota capitale restituzione anticipazione liquidità
2024		47.785.553,60	47.785.553,60		34.234.575,87
2025		47.785.553,60	47.785.553,60		35.125.258,01
2026		47.785.553,60	47.785.553,60		36.041.545,73
2027		47.785.553,60	47.785.553,60		36.984.223,78
2028		47.785.553,60	47.785.553,60		37.954.101,93
2029		47.785.553,60	47.785.553,60		38.952.015,80
2030		47.785.553,60	47.785.553,60		39.978.827,55
2031		47.785.553,60	47.785.553,60		41.035.426,94
2032		47.785.553,60	47.785.553,60		42.122.732,14
2033		47.785.553,60	47.785.553,60		43.241.690,63
2034		47.785.553,60	47.785.553,60		44.393.280,16
2035		47.785.553,60	47.785.553,60		45.578.509,87
2036		47.785.553,60	47.785.553,60		46.798.421,11
2037		47.785.553,60	47.785.553,60		48.054.088,64
2038		47.785.553,60	47.785.553,60		49.346.621,67
2039		47.785.553,60	47.785.553,60		50.677.164,98
2040		47.785.553,60	47.785.553,60		52.046.900,14
2041		47.785.553,60	47.785.553,60		53.457.046,63
2042		47.785.553,60	47.785.553,60		54.908.863,10
2043		47.785.553,60	47.785.553,60		23.697.815,66
2044		47.785.553,60	47.785.553,60		11.970.502,54
TOTALE	205.446.103,52	1.433.566.608,00	1.639.012.711,92	53.939.424,91	1.140.485.893,16

La Sezione intraprendeva apposita istruttoria, in particolare, in ragione dello specifico scopo della rimodulazione/riformulazione, sulla congruità del riaccertamento straordinario di cui al D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, avendo rilevato una serie di anomalie che necessitavano approfondimento: tale scelta istruttoria si giustificava in ragione del fatto che un eventuale errore in tale fase avrebbe potuto alterare la rappresentazione della situazione reale nel piano rimodulato.

La prima istruttoria è stata effettuata con **nota n. 5523 del 18 novembre 2016**.

Parallelamente, per evitare corto circuiti istruttori e per assicurare la massima economia di tempi e di atti del procedimento, il Magistrato istruttore ha subito avviato un confronto diretto, in audizione, con i responsabili tecnici del

Comune, per fornire, in modo concomitante, chiarimenti sulle richieste istruttorie effettuate.

La prima audizione si è tenuta il **30 novembre 2016** e sono intervenuti numerosi rappresentanti dell'Ente, segnatamente: il dott. omissis (Ragioniere Generale), il dott. omissis (Resp. Ufficio Bilancio) e dott. omissis (Resp. Unità Organizzativa Autonoma "Monitoraggio dell'attuazione del Piano di Riequilibrio Pluriennale del Comune di Napoli").

Il medesimo Magistrato accompagnava l'audizione con **la richiesta di effettuare un accesso diretto presso gli uffici del Comune, salva la diponibilità dell'Ente medesimo in tal senso**.

La richiesta di accesso è stata motivata in ragione della difficoltà di reperire cartolarmente e a distanza i fascicoli contabili necessari ad effettuare le verifiche sulla congruità del riaccertamento straordinario e la correlata quantificazione dei fondi, per via di alcune anomalie riscontrate ad una prima analisi (in particolare su FPV e FCDE).

In data **20 dicembre 2016** è pervenuta una prima risposta istruttoria (protocollo n. C.C. 6361/2016).

In data **30 gennaio 2017,** è stata inviata altresì una richiesta istruttoria per la ricognizione delle entrate vincolate sollecitata anche ai Revisori con nota n. 414 del 30 gennaio 2017.

4. In data **23 febbraio 2017** è qui pervenuta, per conoscenza, una nota che dava notizia della intervenuta sospensione delle procedure esecutive dinanzi al giudice civile nel contenzioso Consorzio Napoli 10/Comune di Napoli (prot. C.C. n. 3529 del 1 giugno 2017): il G.E. avrebbe disposto la sospensione della procedura esecutiva, ai sensi dell'art. 243 TUEL, in relazione alla fattispecie di cui all'art. 1, comma 714-bis, della L. 208/2015, come aggiunto dall'art. 15, comma 2, del D.L. 113/2016.

In data **9 marzo 2017** la Sepem s.r.l. di Cardito (NA) ha presentato a questa Sezione regionale di controllo "atto di significazione ai sensi della L. 241/90", con il quale ha chiesto che le venisse comunicato, ai sensi e per gli effetti degli artt. 22 e ss. L. n. 241/90 e s.m.i., *"lo stato della procedura ex art. 243, commi 1 e 3, d.lgs. 267/00 conseguente alla delibera del Comune di Napoli C.C. n. 15 del 30/09/2016 comunicata e trasmessa con nota prot. n. 5165 del 13/10/2016"*, delibera avente ad oggetto la rimodulazione del piano di riequilibrio finanziario ai sensi dell'art. 1, comma 714 L. 208/2015. La predetta società ha motivato l'istanza *de qua* rappresentando che la procedura esecutiva da essa attivata innanzi al Tribunale di Napoli per ottenere il soddisfacimento del credito di

€ 1.644.077,86 da essa vantato nei confronti del Comune di Napoli per effetto della sentenza definitiva n. 469/2015 del Tribunale di Napoli - Sez. X, ha subito sospensione a seguito dell'applicazione dell'espressa previsione contenuta nell'art. 243-bis, comma 4 TUEL, cui fa rinvio l'art. 1, comma 714-bis della L. n. 208/2015. Alla ridetta istanza la Sezione ha fatto seguire apposita deliberazione n. 48/2017 che ha chiarito la non applicabilità della disciplina del procedimento amministrativo al controllo della Corte dei conti, in quanto attività di carattere para-giurisdizionale (cfr. in tale senso anche SS.RR. sentenza n. 15/2017/EL).

In ragione di tali fatti nuovi e in attesa del riscontro alle note istruttorie che allo stato degli atti non erano ancora pervenute, il Magistrato istruttore ha fatto richiesta di **nuovo incontro-audizione** che si è tenuta **in data 15 marzo 2017**.

All'incontro erano presenti il dott. omissis (direttore Centrale dei Servizi finanziari e Ragioniere Generale); la dott.ssa omissis (Direttore Servizio Bilancio); la dott.ssa omissis (Dirigente Servizio Contabilità, Monitoraggio e Rendiconto della Direzione Centrale Servizi Finanziari); il dott. omissis (Direttore Responsabile dell'Unità Organizzativa Autonoma "Monitoraggio dell'attuazione del Piano di Riequilibrio Pluriennale del Comune di Napoli").

Dallo stesso emergeva che il Comune di Napoli in effetti era stato oggetto di procedure esecutive e che le stesse erano state sospese avvalendosi dell'eccezione di cui all'art. 1, comma 714-bis della L. n. 208, nonostante agli atti della Sezione la rimodulazione risultasse soltanto ai sensi dell'art. 1, comma 714.

Emergeva la sussistenza dei seguenti pignoramenti:

- € 83 milioni circa per il Consorzio CR8 (crediti per terremoto 1980);
- € 1,6 milioni per il caso Sepem s.r.l di cui sopra;
- una somma indefinita per un contenzioso con il Consorzio CR10 di Napoli.

Si trattava di pignoramenti che, se non sospesi, avrebbero potuto effettivamente debilitare la capacità di cassa del Comune in modo esiziale.

Il Magistrato invitava, in primo luogo, a chiarire in modo ufficiale la posizione del Comune di Napoli su tale vicenda e a definire la qualificazione del piano rimodulato ai sensi dell'art. 1, comma 714-bis L. n. 208/2015, in quanto nota di trasmissione, dispositivo e oggetto degli atti deliberativi facevano riferimento esclusivamente all'art. 1, comma 714, L. n. 208/2015.

Per altro verso, l'Ente forniva rassicurazioni sul prossimo riscontro della istruttoria sul versante delle entrate vincolate, nonché sulla disponibilità all'accesso presso gli uffici del Comune per completare l'istruttoria. In tale prospettiva, gli uffici della Sezione si impegnavano a redigere e comunicare una

preliminare "nota di accesso", per consentire al Comune di predisporre e rendere disponibile la necessaria documentazione-informazione, nei giorni concordati di presenza presso gli uffici comunali.

Con **nota n. 3426 del 30.05.2017**, veniva comunicata una deliberazione del Consiglio comunale del 22 maggio u.s. (deliberazione n. 28/2017) che, su proposta della Giunta, "rettificava" la deliberazione del medesimo Consiglio n. 15 del 30 settembre 2016.

In data **31 maggio,** il Comune comunicava la propria disponibilità all'accesso a partire dal 6 giugno corrente anno (prot. C.C. n. 3521 del 01 giugno 2017). **L'accesso concordato** preso gli uffici del Comune di Napoli, con la collaborazione dei vertici dell'amministrazione **è avvenuto nei giorni 15, 16, 19, 28 giugno 2017**. In data **29 giugno** si è proceduto alla consegna dell'ultima documentazione richiesta, da parte dei funzionari del comune, presso gli uffici della Sezione. Delle operazioni effettuate in tali giornate è stato redatto sistematicamente un verbale controfirmato dai funzionari del Comune.

5. Contemporaneamente, **in data 7 giugno 2017,** il Comune è stato deferito in una prima adunanza pubblica che si è tenuta il **21 giugno 2017**. Segnatamente, l'udienza aveva ad oggetto la questione del "rito" di controllo e della eventuale legittimità della sospensione delle azioni esecutive dei creditori, ai sensi dell'art. 1, comma 714-bis L. n. 208/2015.

Tale udienza, infatti, si è resa necessaria a seguito della riqualificazione interpretativa effettuata dal Comune di Napoli con la già menzionata deliberazione del Consiglio comunale n. 28/2017 del 22 maggio 2017, la quale ha operato in "rettifica" della deliberazione del medesimo Consiglio n. 15 del 30 settembre 2016, con cui è stata effettuata la rimodulazione/riformulazione del PRFP.

La tesi rappresentata dal Comune di Napoli è che tale atto deliberativo non sia un vero atto di convalescenza, ma solo un'interpretazione autentica della deliberazione originaria, in quanto «*con l'adozione di tale atto, viene formalmente confermato quanto già rilevabile nel documento allegato alla deliberazione n. 15/2016, circa il fatto che la rimodulazione del piano di riequilibrio pluriennale attualmente all'attenzione di codesta Sezione è stata effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 714-bis, della L. 208/2015*».

5.1. Successivamente, a chiusura dell'istruttoria, **in data 7 luglio 2017**, il Comune è stato nuovamente deferito per l'adunanza pubblica finale. Il pubblico contraddittorio si è tenuto il **21 luglio 2017**. Nel corso dell'udienza sono intervenuti, per il Comune:

- l'Assessore al Bilancio, dott. omissis;

- il Direttore Generale Capo di Gabinetto, dott. omissis;

- il Ragioniere Generale, dott. omissis;

- il Dirigente del Servizio Bilancio, dott.ssa omissis;

- il Dirigente Demanio e Patrimonio, dott.ssa omissis;

- il Dirigente del servizio controllo e registrazione spese e del servizio contabilità, monitoraggio e rendiconto, dott.ssa omissis;

- il Responsabile dell'UOA Monitoraggio dell'attuazione del Piano, dott. omissis;

- l'Avvocato generale, dott. omissis;

- il capo Staff Assessorato al Bilancio, dott. omissis;

- il Dirigente del Servizio Partecipazioni, dott. omissis;

- nonché l'Organo di revisione economico-finanziaria, nelle persone del Presidente e dei componenti dott. omissis e dott. omissis.

5.2. L'Assessore Panini ribadiva l'impegno del Comune alla massima trasparenza e ad operare per il recupero degli equilibri.

A tal proposito ha riferito che l'Ente ha tagliato quanto possibile al fine di corrispondere alle norme di legge e precisava che, su alcuni temi, quali il patrimonio e la Gestione Romeo, il Comune ha dovuto fare fronte ad una vera e propria crisi di *governance*, a causa della mancata collaborazione dell'ex Concessionario per la gestione del patrimonio, in fase di passaggio di consegne.

Ha svolto altresì considerazioni a carattere generale, osservando che la gestione del PRFP è diventata problematica a seguito del taglio di risorse del Governo centrale, tagli che hanno mutato il quadro di riferimento e le prospettive che si erano assunte come verosimili al momento dell'approvazione del Piano.

Ha, infatti, ricordato che dal 2012 al 2017 l'Ente ha dovuto subire il dimezzamento dei trasferimenti erariali dal Governo centrale e contemporaneamente ha dovuto affrontare il complessivo riassetto normativo e operativo della contabilità dello Stato e dei comuni.

Ha, infine, aggiunto che, reduce dall'esperienza tratta nel corso delle settimane pregresse e dal confronto con i funzionari della Corte, l'Ente ha inoltrato 400 comunicazioni (Tari, Imu, multe e affitti) ai grandi debitori del Comune a seguito di articolate verifiche interne: è così emerso che tra i grandi debitori dell'Ente si annoverano principalmente amministrazioni pubbliche con debiti pari al 13% dell'ammontare (ad esempio per la TARI).

5.3. Il Ragioniere Generale è entrato sul piano tecnico delle conclusioni del Magistrato istruttore.

Ha, in prima battuta, esposto delle osservazioni sui rilievi mossi in materia di vincoli di finanza pubblica.

Nello specifico, relativamente al contestato mancato rispetto del Patto di stabilità 2014 per effetto dell'illegittimo accertamento di crediti per dividendi della partecipata ABC, il Ragioniere Generale ha rappresentato che l'operazione di distribuzione degli utili deliberata dal Consiglio comunale avveniva nel pieno rispetto dello statuto vigente al 2014. Solo successivamente è stato "negoziato" un atto di modifica statutaria che ha determinato, a partire dal 2015, l'impossibilità della proprietà di appropriarsi degli avanzi, per cui qualunque avanzo prodotto dall'ABC deve restare alla gestione del ciclo integrato delle acque attraverso fondi destinati agli investimenti.

In merito al raggiungimento solo formale del saldo di finanza pubblica 2016, per effetto del ritardato riconoscimento di debiti fuori bilancio ed in particolare della sentenza esecutiva del CR8, il Ragioniere Generale ha precisato che a seguito degli interventi della Corte dei conti, è stata data accelerazione al tema dei debiti fuori bilancio; nel contempo, però, ha osservato che affinché si possa sostenere che il mancato inserimento in bilancio di dette somme possano aver determinato lo sforamento del pareggio 2016, si dovrebbe verificare se le stesse somme potessero in concreto essere impegnate nel 2016, previo riconoscimento del Consiglio comunale.

Con riguardo alle sanzioni al codice della strada, il Ragioniere Generale ha ribadito la difficoltà di reperire gli atti di accertamento originari relativi all'annualità 2003 rinviando al futuro eventuali integrazioni.

Allo stesso modo ha chiarito che il tema del patrimonio ha risvolti, oltre che contabili, giudiziari e penali ribadendo l'impegno a fornire successivamente ulteriori integrazioni documentali, in particolare per l'aspetto dei residui passivi.

5.4. In riferimento all'accertamento dei dividendi dell'ABC e della destinazione degli utili per l'anno 2014 anche il Dirigente del Servizio Partecipazioni, intervenuto in adunanza, ha precisato che l'ABC, rispetto allo statuto allora vigente, nella proposta di bilancio adottata dal Cda dell'epoca, non aveva fornito alcuna opzione sulla destinazione degli utili statutariamente previsti, ma solo proposto di portarli a nuovo, né aveva allegato al bilancio un piano-programma degli investimenti che era la prima destinazione degli stessi, in assenza, quindi, di ulteriori destinazioni il Consiglio comunale aveva ritenuto utile destinare gli utili ad altro impiego optando per la distribuzione ai soci.

5.5. L'Avv. omissis ha, infine, chiarito che relativamente alla delibera di rimodulazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale il comune, nel dubbio interpretativo che aleggiava tra i due istituti, ha inteso proporre un'istanza ex art. 1, commi 714 e 714-bis, ritenendo di poter versare nell'una e nell'altra ipotesi.

In particolare, il comune ha ritenuto poter aderire all'ipotesi di cui al comma 714-bis per la innegabile presenza di nuovi debiti fuori bilancio maturati dopo l'approvazione del piano di riequilibrio del 2013 e che, allo stato attuale, gravano fortemente sulla finanza dell'amministrazione comunale, volendo escludere la dubbia formazione di nuovo disavanzo.

Come secondo aspetto, manifestava il proprio dissenso nella parte in cui il Magistrato istruttore ritiene che la deliberazione n. 3/2016 di controllo sul rendiconto 2013 che evidenziava un disavanzo latente e con la quale venivano segnalate criticità sul rendiconto sia passata in giudicato poiché non impugnata. In particolare, sosteneva che quella deliberazione aveva ad oggetto le verifiche ai sensi della legge n.266/2005 e non afferiva agli obiettivi del piano di riequilibrio.

L'Avv. omissis ha, poi, posto l'accento sul tema del patrimonio rimarcando le responsabilità della gestione dell'ex appaltatore e ha ripercorso i punti sostanziali, tra l'altro già documentati, del contenzioso in atto.

L'Avv. omissis ha fatto presente che l'Autorità giudiziaria competente ha formulato proposta transattiva che prevede una compensazione generale in quanto, nelle more, l'attività dell'Ufficio è stata diretta a valutare l'effettiva esistenza di residui passivi che avevano dato luogo alla autoliquidazione dei 35 mln contesi e l'Ufficio è riuscito a documentare e riconoscere circa 27 mln.

Infine, riferendosi al contenzioso, ha condiviso la necessità di istituire un adeguato fondo rischi per quanto di difficile determinazione trattandosi di contenziosi rilevanti con risvolti imprevedibili, condividendo il metodo d'analisi della Sezione, rispetto al quale ha peraltro effettuato alcune divergenti valutazioni sul piano della liquidazione del rischio.

– FATTO E DIRITTO –

A. PROCEDURA DI RIEQUILIBRIO PLURIENNALE: PRINCIPI E PARAMETRI DI VALUTAZIONE E INTERFERENZA CON LA PROCEDURA DI DISSESTO E CON IL SINDACATO GENERALE SUGLI EQUILIBRI DI BILANCIO ATTRIBUITO ALLA CORTE DEI CONTI. APPLICABILITÀ DELL'ART. 148-BIS TUEL

1. La procedura di riequilibrio pluriennale (detta anche, impropriamente, di "predissesto") costituisce una procedura straordinaria che, insieme al dissesto, il legislatore contempla per fare fronte, in un orizzonte temporale dilatato (al massimo 10 anni) a squilibri non altrimenti ripianabili coi mezzi e nei termini ordinari (artt. 193 e 188 TUEL).

La procedura contempera e bilancia il principio di equilibrio di bilancio, il principio della continuità amministrativa ed il principio della solidarietà finanziaria

tra generazioni (art. 2 Cost.), secondo ragionevolezza e proporzionalità (art. 3 Cost.).

In funzione del principio di solidarietà generazionale, l'arco temporale individuato dal Legislatore per le varie procedure di riequilibrio consente di recuperare lo sbilancio (le cui cause presuntivamente si radicano nel presente o nel recente passato) nello stesso lasso temporale di gestione dell'amministrazione in carica o al massimo entro quello della generazione che lo ha determinato, secondo un principio di autoresponsabilità (art. 188, comma 1, art. 243-bis, comma 5, artt 251, comma 2 e 265, comma 1 TUEL).

Per la stessa ragione, correttamente, la sezione Autonomie ha osservato che data la maggiore ampiezza del tempo di esecuzione del piano in "predissesto", la distribuzione della percentuale del ripiano del disavanzo di amministrazione e degli importi da prevedere negli schemi di bilancio per il finanziamento dei debiti fuori bilancio (art. 243-bis, comma 6, lettera d), deve privilegiare un maggior peso delle misure nei primi anni del medesimo piano, preferibilmente negli anni residui di attività della consiliatura e comunque nei primi 5 anni (Sez. Autonomie n. 16/2012/INPR), in modo da non scaricare il peso del risanamento sulle future gestioni.

Il "predissesto" costituisce, dunque, se ve ne sono le condizioni operative e prospettiche (ripianabilità in non oltre 10 anni; possibilità di continuare a svolgere correntemente "funzioni e servizi indispensabili", integrando in caso contrario un "dissesto funzionale" non altrimenti evitabile) un'alternativa alla procedura concorsuale di dissesto ai sensi dell'art. 244 TUEL.

Tra le due procedure straordinarie esiste, infatti, una sostanziale comunità di presupposto, ovvero la sussistenza di "*squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario, nel caso in cui le misure di cui agli articoli 193 e 194 non siano sufficienti a superare le condizioni di squilibrio rilevate"*.

In entrambi i casi, lo squilibrio strutturale deve avere una dimensione quantitativa tale da provocare il dissesto finanziario ai sensi degli artt. 244 e ss., dissesto autoconclamabile ex art. 246 TUEL ovvero etero-accertabile dalla Corte dei conti con la procedura di cui all'art. 6, comma 2, del D.lgs. n. 149/2011 (c.d. "dissesto guidato").

Come chiarito dalla deliberazione n. 2/AUT/2012/QMIG del 26 gennaio 2012, infatti, alla base della procedura di riequilibrio, come del dissesto (e del "dissesto guidato"), vi è di norma una situazione di illiquidità che impedisce il regolare adempimento delle obbligazioni e che spesso evidenzia una sovrastima dell'attivo con crediti di dubbia esazione e/o di inconsistente titolo.

È quindi determinante considerare, in sede di valutazione del piano, tanto in fase di approvazione che di attuazione, se le procedure esecutive iniziate, seppur sospese, non possano avere conseguenze, in termini di cassa, sulla sostenibilità del risanamento, determinando una latente condizione di illiquidità.

Rispetto alla procedura di dissesto, peraltro, la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale cerca di contemperare il principio di equilibrio di bilancio garantendo una maggiore autonomia organizzativa in capo all'amministrazione (per esempio, non è contemplata una gestione commissariale per il "debito" pregresso, come nel dissesto, cfr. SRC Puglia n. 98/2017/PRSP, SRC Campania n. 70/2017/PRSP; in secondo luogo non è previsto l'automatismo per talune restrizioni nella gestione del personale, cfr. art. 90, comma 1 e art. 259, comma 6 TUEL).

La maggiore autonomia dell'amministrazione che attua il PRFP, per contro, comporta, in base al principio di autoresponsabilità, il dovere di assicurare il raggiungimento degli obiettivi intermedi gestendo anche il pagamento del debito pregresso accumulato ed impegnando l'azione amministrativa dell'ente nel senso dell'assorbimento del disavanzo evidenziato, anche al lordo di nuove ed impreviste perdite finanziarie, salva diversa previsione di legge.

Oggetto del piano di riequilibrio, infatti, è il disavanzo sostanzialmente determinato e previamente formalizzato, tramite una sistematica attività di ricognizione di passività e debiti fuori bilancio da riconoscere ed il riaccertamento straordinario ai sensi dell'art. 243-bis, comma 8 lett. e), (il quale impone lo stralcio dei crediti ineffettivi).

1.1. Il sindacato giudiziale della Corte dei conti sul PRFP può intervenire, ai sensi dell'art. 243-quater, comma 7, in tre momenti successivi: in fase di accesso, in fase di attuazione, in fase di scadenza del termine finale del PRFP.

L'esito negativo di tale sindacato determina, sistematicamente, l'avvio della parallela procedura di dissesto guidato, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.lgs. n. 149/2011 (e degli altri effetti di legge). In tali eventualità, la procedura di dissesto guidato partirebbe direttamente dal suo momento terminale, con l'assegnazione da parte del Prefetto, con lettera notificata ai singoli consiglieri, di un termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto (con l'effetto che è quindi precluso l'accesso ad un nuovo PRFP).

Segnatamente, in fase di accesso, la competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, deve deliberare sull'approvazione o sul diniego del piano, valutandone la "congruenza" ai fini del riequilibrio, entro il termine ordinatorio di 30 giorni dalla chiusura della fase istruttoria (SS.RR. n. 1/2014/EL).

In tale fase, il giudizio della Magistratura di controllo assume a riferimento un parametro di doppia congruità: da un lato, deve essere deliberata la congruenza dell'obiettivo di riequilibrio (vale a dire la veridicità e attendibilità del disavanzo formale/o sostanziale evidenziato); per altro verso, si deve valutare la congruità dei mezzi di riequilibrio (attendibilità, a legislazione vigente, delle entrate e spese attese in funzione del ripiano), sulla base di alcuni contenuti valutativi minimi individuati nelle linee guida delle Sezione Autonomie e della elaborazione istruttoria degli stessi dati (e degli altri raccolti) dalla Commissione ex art. 155 TUEL, le cui valutazioni confluiscono nella relazione finale rassegnata alla Sezione.

1.2. L'approvazione del PRFP da parte della Corte dei conti determina specifici obblighi giuridici per l'ente che ha adottato il piano. Il ripiano del disavanzo, infatti, è oggetto di un'obbligazione contabile che deve essere evasa, con la periodicità stabilità dalla legge e dal piano, raggiungendo specifici e quantificati obiettivi intermedi.

Gli obiettivi intermedi sono determinati, in primo luogo, in termini dinamici (ritmo di riduzione). L'obiettivo di riduzione dinamico esprime il disavanzo da applicare alle varie annualità; applicando tali obiettivi sul disavanzo iniziale, per ciascuna annualità, è così possibile determinare il disavanzo finale che si assume verrà accertato a chiusura dell'esercizio (obiettivo statico a rendiconto).

In caso di "grave e reiterato" mancato raggiungimento dell'obiettivo statico e intermedio di riduzione, il disavanzo da applicare nell'anno successivo è perciò aggravato dalla misura dell'inadempimento registrato. L'applicazione di tale regola, oltre che essere un precipitato logico dello stesso concetto contabile di disavanzo (quantificazione sintetica dello squilibrio di bilancio e strumento di riduzione della spesa autorizzabile negli anni successivi), si rinviene anche in norme contabili espresse, come l'art. 4 del d.m. 2 aprile 2015 (Criteri e modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, adottato ai sensi dell'art. 3, comma 15, del decreto legislativo n. 118 del 2011).

Per altro verso, giova rammentare che il principio di continuità dell'amministrazione è espressione del principio di necessità delle istituzioni che, a differenza delle imprese (la cui espulsione dal mercato è necessaria, per teoria economica e giuridica, ove inefficienti), non possono essere estromesse dal sistema per l'essenzialità della loro funzione rispetto al funzionamento della società.

Il predissesto, infatti, consente di ripianare il disavanzo in un arco temporale dilatato (10 anni al massimo, anziché la più ristretta tempistica di cui agli artt. 193 e 188 TUEL) a condizione che l'Ente adotti una serie di misure organizzative e finanziarie (talune obbligatorie, altre facoltative) per comprimere la spesa ed espandere le entrate, nel presupposto costante dell'erogazione di "funzioni e servizi indispensabili".

In quest'ottica, nemmeno il dissesto costituisce un fenomeno di espulsione giuridica dell'ente dall'amministrazione (attività), bensì una procedura che prevede, per la gestione del disavanzo ed il recupero dello stesso, la creazione di una gestione separata e un bilancio che, grazie allo strutturale *surplus* di competenza, è in grado di stabilmente riequilibrare il deficit pregresso, incombente sulla gestione separata nell'unità di bilancio (SRC Puglia n. 98/2017/PRSP, SRC Campania n. 70/2017/PRSP); in questo modo deve essere possibile recuperare piena funzionalità nell'erogazione dei servizi essenziali e incomprimibili, che non può essere interrotta.

Per tutte le ragioni sopra esposte, la stessa procedura ex 243-bis TUEL presuppone che le condizioni dello squilibrio non siano tali da compromettere la continuità amministrativa nello svolgimento delle funzioni e dei servizi indispensabili (c.d. condizione di dissesto funzionale ex art. 244 TUEL), pena la preclusione assoluta dell'accesso e alla prosecuzione del PRFP e l'obbligo del dissesto, con apertura della procedura concorsuale per i creditori (art. 248, comma 2, TUEL) e l'esercizio provvisorio nei termini stabiliti dalla legge (art. 250 TUEL) sino alla ridefinizione di uno "stabile riequilibrio" (art. 259 e ss. TUEL).

1.3. Il ricorso alla procedura di riequilibrio non interferisce col generale potere di controllo della Corte dei conti di accertare le irregolarità e di effettuare segnalazioni all'ente ritenute opportune ai sensi e per gli effetti degli artt. 148-bis. In tal caso, l'Amministrazione è comunque tenuta a valutare le segnalazioni che ha ricevuto ed a porre in essere, in autotutela doverosa, interventi idonei per addivenire al loro superamento (cfr. SCR Campania n. 182/2014/PRSP).

Infatti, la procedura di riequilibrio, preclude non l'accertamento degli squilibri, ma solo la fissazione del termine per l'adozione delle misure correttive in prospettiva dell'attivazione della procedura di "dissesto guidato" (art. 6, comma 2, D.lgs. n. 149/2011), come si è visto, in ragione e nei limiti dell'alternatività delle procedure.

Per contro, la Corte di conti, come esplicitamente affermato dalla Corte Costituzionale (sentt. n. 198 del 2012, n. 266, n. 250 e n. 60 del 2013 nonché 39 e 40 del 2014), tramite il controllo effettuato ai sensi dell'art. 148-bis TUEL,

garantisce in via "preventiva" il rispetto della legalità contabile e degli equilibri, da un lato, mediante l'accertamento delle irregolarità che ne costituiscono causa (cfr. i parametri richiamati dalla norma, tra cui il mancato rispetto del Patto di stabilità), dall'altro, imponendo misure correttive che l'ente deve adottare d'urgenza, entro un termine non superiore a 60 gg., di modo da assicurare l'effettività degli equilibri di bilancio. Ed infatti, in terzo luogo, nel caso in cui l'ente ometta di adottare adeguate misure correttive, la Corte può bloccare, cautelarmente, i programmi di spesa non obbligatoria (cfr. SRC Campania n. 119/2016 e n. 26/2015/PRSP, SRC Piemonte n. 268/2013/PRSP; SRC Lombardia n. 31/2014/PRSP; SRC Toscana n. 216 e 231/2014/PRSP), privi di copertura per competenza o non sostenibili finanziariamente (equilibrio di cassa).

L'accertamento della situazione contabile, infatti, rileva nell'ambito di una procedura che ha essenzialmente una finalità "preventiva" e cautelare (cfr. SRC Campania n. 70/2017/PRSP). Le "misure correttive" ai sensi dell'art. 148-bis perseguono una finalità ontologicamente diversa da quelle di cui all'art. 6, comma 2, D.lgs. n. 149/2011 e dall'art. 243-bis TUEL, non si pongono il problema del riequilibrio strutturale in un lungo periodo, quanto piuttosto, evitare che nelle more dell'adozione della procedura più adeguata, gli equilibri di bilancio siano soggetti ad un ulteriore deterioramento, in funzione prodromica a qualsiasi autonoma gestione e azione di risanamento e riequilibrio, tanto ai sensi degli artt. 193 e 194 (enti *in bonis* in condizioni di momentaneo disequilibrio), tanto agli effetti degli artt. 242 (enti strutturalmente deficitari), tanto ai fini dell'art. 243-bis e ss. (enti con criticità non rimediabili nei tempi e nei modi di cui agli artt. 193 e 194 TUEL) nonché 244 e ss. (o art. 6, comma 2, D.lgs. n. 149/2011, enti in condizioni di dissesto), pena il blocco della spesa fino al ripristino della situazione di regolarità e legalità finanziaria.

La prescrizione di misure correttive adeguate rispetto alle irregolarità accertate, inoltre, in ossequio al costante approdo della giurisprudenza, determina in primo luogo l'obbligo di porre in essere un procedimento di secondo livello, in grado di rimuovere le ridette irregolarità, determinando un caso di "autotutela doverosa" (casistica che comprende, come è noto, «*l'ipotesi di illegittimità dell'atto dichiarata da sentenza passata in giudicato del giudice ordinario, e quella di illegittimità dell'atto dichiarata da un'autorità di controllo priva del potere di annullamento. È, peraltro, pacifico in giurisprudenza che per gli atti che esplicano effetti giuridici ripetuti nel tempo il principio di legalità impone all'Amministrazione il loro adeguamento in ogni momento al quadro normativo di riferimento. In tali ipotesi l'interesse pubblico all'esercizio dell'autotutela è "in re ipsa" e si identifica*

nella cessazione di ulteriori effetti "contra legem" cfr. Consiglio di Stato VI, sentenza 17 gennaio 2008, n. 106» T.A.R. Campania, Napoli, Sez. IV, sentenza 3 aprile 2012, n. 1527).

Per altro verso, l'accesso alla procedura ex 243-bis e/o la dichiarazione di dissesto (art. 244 TUEL), non sono in grado, di per sé, di costituire "misura correttiva" dello squilibrio, ma costituisce soltanto la premessa di una procedura che rappresenta la cornice giuridica e temporale entro la quale l'ente è tenuto ad adottare – sotto la costante vigilanza della Corte dei conti e del Ministero dell'interno – le misure correttive necessarie, agendo sulla leva fiscale e sulla spesa (artt. 243-quater e 259, comma 2), sì da creare nella gestione di competenza, un sufficiente surplus in grado di ripristinare, nel tempo stabilito (art. 243-bis e 265 TUEL), l'equilibrio di bilancio turbato dal disavanzo rilevato.

In quest'ottica vanno lette le disposizioni di legge dell'art. 148-bis TUEL, che consentono di tutelare gli equilibri di bilancio anche nella complessità delle procedure amministrative e giudiziali sinteticamente sopra riportata, quando i tempi burocratici di reazione non consentono la pronta eliminazione delle cause dello squilibrio che hanno influito sul fallimento degli obiettivi di riequilibrio o, in origine, hanno provocato l'alterazione del pareggio di bilancio.

Per tale ragione, tale potere si deve ritenere una costante di ogni sindacato della Corte che abbia ad oggetto la verifica degli equilibri di bilancio, a tutela dell'effettività degli stessi e dell'applicazione delle norme che costituiscono il parametro dell'accertamento.

B. LA QUESTIONE PRELIMINARE DEL RITO E DELL'OGGETTO DELL'ODIERNO CONTROLLO

2. Ciò premesso, occorre definire l'oggetto e il parametro dell'odierno giudizio.

Da un punto di vista concreto esso è costituito dal Piano di riequilibrio del Comune di Napoli, attualmente in corso di esecuzione e di recente nuovamente modificato.

In punto di giudizio, tuttavia, occorre stabilire quale sia il titolo di tale modifica, in quanto la legge prevede a seconda del contenuto e della causa della modifica, una diversa disciplina del controllo e diversi effetti sostanziali.

Ora, come è noto, il Comune di Napoli ha aderito alla procedura di riequilibrio pluriennale con deliberazione del Consiglio comunale n. 58 del 30 novembre 2012 (poi adottato con la successiva deliberazione del Consiglio n. 3 del 28 gennaio 2013) ed è stato poi:

- modificato con la deliberazione di Consiglio Comunale nn. 33/2013, ai sensi ai sensi dell'art. 1, comma 15, del D.L. n. 35/2013 convertito nella L. n. 64/2013;
- approvato dalla Corte dei conti, in sede di ricorso rispetto alla prima delibazione negativa, in sede di controllo, con SS.RR. n. 34/2014/EL.

Con la deliberazione del Consiglio Comunale di Napoli n. 15 del 30 settembre 2016 si è provveduto, in base ad apposite disposizioni di legge, introdotte con la Legge di stabilità 2016 alla "*Rimodulazione del piano di riequilibrio del Comune di Napoli, ai sensi dell'articolo 1 comma 714 della L. 208/2015*".

Tuttavia, il 30 maggio scorso, su sollecitazione di questa Sezione, cui erano pervenute plurime segnalazioni di sospensioni di azioni esecutive iniziate dai creditori, ai sensi del comma 714-bis, il Comune ha inviato la deliberazione del Consiglio comunale n. 28 del 22 maggio 2017 con la quale ha fornito un chiarimento qualificatorio dell'originaria delibera di rimodulazione/riformulazione del PRFP.

La tesi rappresentata dal Comune di Napoli è che tale ultimo atto deliberativo non sia un vero atto di convalescenza, ma solo un'interpretazione autentica della deliberazione originaria, in quanto «*con l'adozione di tale atto, viene formalmente confermato quanto già rilevabile nel documento allegato alla deliberazione n. 15/2016, circa il fatto che la rimodulazione del piano di riequilibrio pluriennale attualmente all'attenzione di codesta Sezione è stata effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 714-bis, della L. 208/2015*».

2.1. A tale proposito occorre ricordare che la Legge di stabilità 2016 ha dato facoltà ai Comuni già in piano di riequilibrio, entro finestre temporali determinate, di procedere a modifiche dello stesso sulla base di una serie di presupposti specifici e per finalità diverse.

Secondo la formulazione vigente al momento della modifica effettuata dal Comune di Napoli, ai sensi dell'art. 1 della L. n. 208/2015 la rimodulazione/riformulazione poteva avvenire ricorrendo i seguenti presupposti:

«714. Gli enti locali che nel corso degli anni dal 2013 al 2015 hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione ai sensi dell'articolo 243-bis del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, possono ripianare la quota di disavanzo applicato al piano di riequilibrio, secondo le modalità previste dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 aprile 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 89 del 17 aprile 2015. **Entro il 30 settembre 2016**, i medesimi enti, **ferma restando la durata massima del piano di riequilibrio** come prevista dall'articolo 243-bis, comma 5, del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, **possono provvedere a rimodulare o riformulare il precedente piano in coerenza con l'arco temporale di trenta ann**i previsto per il

riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. **La restituzione delle anticipazioni di liquidità erogate agli enti di cui ai periodi precedenti, ai sensi degli articoli 243-ter e 243-quinquies del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, è effettuata in un periodo massimo di trenta anni** decorrente dall'anno successivo a quello in cui viene erogata l'anticipazione.

714-bis. Gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione ai sensi dell'articolo 243-bis del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, con delibera da adottarsi dal Consiglio dell'ente **entro la data del 30 settembre 2016**, possono provvedere a rimodulare o riformulare il piano stesso**, fermo restando la sua durata originaria** e quanto previsto nel comma 7 dell'articolo 243-bis del medesimo decreto legislativo n. 267 del 2000, per **tenere conto dell'eventuale disavanzo risultante dal rendiconto approvato o dei debiti fuori bilancio, anche in deroga agli articoli 188 e 194 del decreto legislativo n. 267 del 2000**. Dalla adozione della delibera consiliare discendono gli effetti previsti dai commi 3 e 4 dell'articolo 243-bis del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000».

Successivamente il testo della legge è stato novellato, prevedendo una riammissione in termini per la rimodulazione ex comma 714, chiarendo altresì i presupposti stessi per la rimodulazione:

«714. **Fermi restando i tempi di pagamento dei creditori**, gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione ai sensi dell'articolo 243-bis del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, prima dell'approvazione del rendiconto per l'esercizio 2014, se alla data della presentazione o dell'approvazione del medesimo piano di riequilibrio finanziario pluriennale non avevano ancora provveduto ad effettuare il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, possono rimodulare o riformulare il predetto piano, **entro il 31 maggio 2017**, **scorporando la quota di disavanzo risultante dalla revisione straordinaria dei residui di cui all'articolo 243-bis, comma 8, lettera e),** limitatamente ai residui antecedenti al 1º gennaio 2015, e ripianando tale quota secondo le modalità previste dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 aprile 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 89 del 17 aprile 2015. La restituzione delle anticipazioni di liquidità erogate agli enti di cui al periodo precedente, ai sensi degli articoli 243-ter e 243-quinquies del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, è effettuata in un periodo massimo di trenta anni decorrente dall'anno successivo a quello in cui è stata erogata l'anticipazione. A decorrere dalla data di rimodulazione o riformulazione del piano, gli enti di cui ai periodi precedenti presentano alla Commissione di cui all'articolo 155 del medesimo testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000 **apposita attestazione del rispetto dei tempi di pagamento di cui alla direttiva 2011/7/UE del Parlamento europeo e del Consiglio**, del 16 febbraio 2011.

(comma così sostituito dall'art. 1, comma 434, legge n. 232 del 2016)

714-bis. Gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione ai sensi dell'articolo 243-bis del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, con delibera da adottarsi dal Consiglio dell'ente **entro la data del 30 settembre 2016**, possono provvedere a rimodulare o riformulare il piano stesso, **fermo restando la sua durata originaria** e quanto previsto nel comma 7 dell'articolo 243-bis del medesimo decreto legislativo n. 267 del 2000, per tenere conto dell'eventuale **disavanzo risultante dal rendiconto approvato** o dei **debiti fuori bilancio**, **anche in deroga agli articoli 188 e 194 del decreto legislativo n. 267 del 2000**. Dalla adozione della

delibera consiliare discendono gli effetti previsti dai commi 3 e 4 dell'articolo 243-bis del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000.

(comma introdotto dall'art. 15, comma 2, legge n. 160 del 2016)»

In buona sostanza, l'art. 1 della Legge di stabilità 2016 consente sia di "rimodulare" (cioè cambiare il previsto ritmo di riduzione del disavanzo originario per ciascun *cluster* temporale del PRFP, cioè redistribuire l'onere quantitativo di riduzione per ciascun esercizio finanziario), sia "riformulare", cioè agire a monte rideterminando, in aumento o in diminuzione, l'obiettivo stesso del riequilibrio, in relazione ad eventi contabili straordinari (comma 714, in particolare, la sopravvenuta armonizzazione) o per l'impatto di nuovi eventi di squilibrio (comma 714-bis) che se non assorbiti entro il Piano avrebbero altrimenti rischiato di costringere gli enti in riequilibrio a dichiarare dissesto.

La differenza fondamentale, in termini di effetti, tra la rimodulazione compiuta ai sensi del comma 714 e quella eseguita ai sensi del 714-bis è che la seconda consente la sospensione delle azioni esecutive dei creditori, *ex lege*, e prevede la necessità di una nuova deliberazione complessiva della congruità del piano da parte della Corte.

Nel primo caso, invece, la rimodulazione viene valutata dalla Corte nell'ambito dei poteri di verifica del raggiungimento degli obiettivi intermedi del Piano.

2.2. La prospettazione riqualificatoria ed interpretativa effettuata dal Comune su un proprio precedente atto ha, quindi, reso necessario verificare se tale "rettifica" del titolo fosse innovativa e pertanto compatibile con il rigore dei termini previsti dalla legge.

In questa prospettiva occorre procedere preliminarmente all'esegesi dei due commi citati, per comprendere presupposti, contenuti ed effetti delle facoltà esercitabili dagli enti locali in riequilibrio.

2.2.1 Come è noto, l'art. 1 comma 714, ha introdotto la possibilità di riformulare (ridefinire, in termini quantitativi, l'obiettivo di riequilibrio del PRFP) e rimodulare (stabilire un diverso ritmo temporale di riassorbimento del disavanzo) il PRFP in ragione di fatti legislativi sopravvenuti che rischiano di discriminare gli enti coinvolti in pregressi procedimenti di riequilibrio rispetto a quelli che hanno potuto godere del trattamento contabile dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011.

Nel previgente sistema di contabilità, infatti, il risultato di amministrazione era gravato dai residui passivi "tecnici" che svolgevano una funzione di accantonamento di risorse, anche in casi di mancato perfezionamento o esigibilità del titolo sottostante; nella nuova contabilità essi sono stati oggetto di

"cancellazioni" (per importi in massima parte confluiti nel neo Fondo pluriennale vincolato, FPV) e "reimputazioni" (ricollocazione della competenza finanziaria) che hanno generato ora "disavanzo tecnico" (disavanzo da mero sfasamento tra coperture e spese, per effetto della nuova competenza finanziaria rinforzata) ora "maggiore disavanzo" (c.d. extradeficit).

Per "maggiore disavanzo" (cfr. l'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015) 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*»).

Per lo stesso è stato previsto il ripiano trentennale (art. 3, comma 16, D.lgs. n. 118/2011), in ragione del fatto che è cambiato il paradigma contabile e che il risultato di amministrazione svolge ora a fine anno la funzione di rappresentare lo stato degli equilibri, direttamente rilevante per la successiva programmazione di bilancio. Infatti si tratta di un vero e proprio "*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).

A tal fine, la nuova disciplina contabile (D.lgs. n. 118/2011) impone di provvedere alla "traduzione" del vecchio risultato di amministrazione (al 31.12.2014) in una nuova grandezza, attraverso il riaccertamento straordinario (con data contabile 1° gennaio 2015).

Tale grandezza è riqualificata in base al principio della competenza finanziaria "potenziata" e ricalcolata alla stregua del principio di prudenza, attraverso la svalutazione "sintetica" (effettuata per *cluster* e non partita per partita) e "standard" (secondo criteri legislativi predeterminati) dei crediti (generante il FCDE) ed il computo delle passività potenziali, liquidate nel Fondo rischi (FR). È l'impatto di tali nuovi due istituti, essenzialmente, a determinare il c.d. "maggiore disavanzo".

Proprio per la connessa crescita esponenziale dei disavanzi, collegati a tale più trasparente e prudenziale contabilità, il Legislatore ha previsto un più largo lasso temporale (30 anni) per ripianare gli stessi (art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011): si tratta di una disciplina di rientro dettata dall'esigenza di evitare un trattamento eccessivamente rigoroso rispetto allo scopo costituzionale del Legislatore che è quello di garantire l'effettivo rispetto del pareggio di bilancio

(art. 81 Cost.). Infatti, la svalutazione standard del FCDE potrebbe portare 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) oppure a considerare come attuali, sia pure in percentuale, passività che invece hanno caratteristiche solo potenziali e pertanto potrebbero non realizzarsi (FR).

Solo in quest'ottica, il ripiano trentennale conserva una giustificazione costituzionale compatibile con l'art. 81 Cost, norma che implica che la dimensione temporale dell'equilibrio deve essere ragionevole e quindi non dilatata in misura tale da rendere il pareggio un mero *flatus vocis*.

Per la stessa ragione, il principio costituzionale di equilibrio non consente che disavanzi effettivi e concreti già esistenti al 31.12.2014 o che comunque si basano su fatti giuridico-contabili accertati ed indipendenti dalla tecnica di contabilizzazione, siano ripianati con metodi diversi da quelli ordinariamente previsti, nel rispetto del principio della solidarietà finanziaria tra generazioni (art. 2 Cost.), nonché del principio di ragionevolezza e proporzionalità (art. 3 Cost.).

2.2.2. In questo contesto si inserisce il comma 714 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016. **Esso prevede una rimodulazione/riformulazione (normalmente al ribasso, per effetto della norma sul ripiano trentennale) "tecnica", legata a fatti legislativi**.

In ragione del fatto che ciò non comporta l'emersione di nuovo disavanzo, ma la redistribuzione di squilibri già noti, esso non prevede una rinnovazione del procedimento di riequilibrio, ma solo una valutazione in corso di attuazione del pregresso piano di riequilibrio eventualmente già approvato dalla Corte dei conti.

Ad essere redistribuite su un arco temporale trentennale e non più decennale sono le componenti di disavanzo e gli squilibri già oggetto del PRFP adottato, che sono assorbiti in nuovi e più sistematici istituti che determinano il maggiore disavanzo, tra cui il FCDE (che assorbe lo squilibrio derivante dal Fondo svalutazioni crediti) ed il Fondo rischi (per le passività potenziali). Vengono assorbiti nel risultato di amministrazione anche quote di disavanzo prima espresse in forma di "residui passivi tecnici" attraverso il FPV e il rinnovato sistema di vincoli (ad esempio quelli legati ad anticipazioni straordinarie di liquidità), che

però di norma non determinano un trattamento contabile più rigoroso del precedente.

Di conseguenza, il comma 714 risponde a varie esigenze costituzionali: a) evitare un riequilibrio doppio per lo stesso "titolo"; b) avvalersi del più favorevole ripiano trentennale (art. 3, comma 16 D.lgs. n. 118/2011), evitando che gli enti che hanno effettuato un'operazione di trasparenza di bilancio prima della nuova normativa del D.lgs. n. 118/2011 siano discriminati in punto di ritmo di recupero del disavanzo (10 anni anziché 30).

In quest'ottica, la modifica al PRFP ai sensi del comma 714 mira a dimostrare e giustificare una riduzione degli obiettivi intermedi, da valutare nell'ambito del processo di valutazione sull'attuazione del piano da parte della Corte, ai sensi dell'art. 243-quater, comma 7, TUEL. Tale dimostrazione può essere data solo attraverso l'analisi degli effetti del riaccertamento straordinario ed i suoi risultati, comparando questi ultimi con la composizione originaria dello squilibrio oggetto del PRFP in corso di attuazione.

Come specificato dalla Sezione delle Autonomie di questa Magistratura, con la pronuncia nomofilattica n. 13/2016/QMIG, «*Il sopravvenuto intervento normativo attuato con l'introduzione dei commi 714 e 715 riconosce la facoltà di riformulare o rimodulare il piano già approvato o presentato solo per consentire il ripiano del disavanzo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui nei termini e con le modalità stabilite dall'art. 3 del decreto legislativo n. 118 del 2011 e dal decreto ministeriale 2 aprile 2015 ma lascia impregiudicati i vincoli normativi e gli impegni già assunti da ciascun ente al momento dell'approvazione del piano*».

2.3. Costituisce una fattispecie totalmente diversa, peraltro, **quella del comma 714-bis.** Segnatamente essa attribuisce la facoltà di modificare il Piano agli enti già in riequilibrio pluriennale, al ricorrere dei due seguenti presupposti oggettivi:

a) la manifestazione di un "disavanzo risultante dal rendiconto approvato" non ripianabile nell'orizzonte temporale ordinario;

b) e/o la manifestazione di nuovi "debiti fuori bilancio". Specularmente alla prima ipotesi, che presuppone il momento formale della "certificazione" del disavanzo in un rendiconto, per i debiti fuori bilancio è necessario che vi sia una nuova e formale ricognizione di tutti i debiti fuori bilancio riconoscibili (rinvio dinamico all'art. 243-bis comma 7), mentre la possibilità di ripartirne il ripiano in più anni rimane subordinata alla documentazione di un accordo, in tal senso, con i creditori.

Si tratta di una norma che mira concedere una facoltà in relazione ad eventi di squilibrio "nuovi", che non hanno già avuto un trattamento legislativo e contabile di favore (entro il PRFP già approvato ovvero entro il ripiano trentennale a valle del riaccertamento straordinario).

Come ha evidenziato la Sezione Autonomie (deliberazione n. 9/SEZAUT/2017/QMIG) «*La norma dettata dal comma 714-bis, […] indubbiamente concede una nuova facoltà agli enti che hanno già deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio e che ha avuto un ridotto arco temporale di applicazione (dal 24 giugno 2016 al 30 settembre 2016), non può essere interpretata in senso estensivo, poiché, introduce un sistema derogatorio esclusivamente rivolto a consentire agli enti soggetti al piano di riequilibrio di ripianare il disavanzo e i debiti fuori bilancio in un arco temporale più ampio*»**.**

Tale facoltà consente di fare fronte ad **«***un "nuovo disavanzo" o "nuovi debiti fuori bilancio" che gli enti non siano in grado di ripianare o finanziare entro i termini di durata imposti dagli articoli 188 e 194 del Tuel proprio perché, ai sensi dell'art. 243-bis, comma 1, presentano "squilibri strutturali in grado di provocare il dissesto" che li hanno indotti ad aderire alla procedura di riequilibrio. […] Si tratta, quindi, di fattispecie sopravvenute e non conoscibili in precedenza che, in ogni caso, non siano in grado di alterare in misura significativa la determinazione della massa passiva, come potrebbe avvenire nell'ipotesi dell'emersione di una debitoria talmente consistente da inficiare la sostenibilità stessa del piano*»

Soggiunge la Sezione Autonomie che si tratta di norma chiaramente derogatoria alla disciplina generale (artt. 193 e 194 TUEL, ma anche 243-bis e 244 TUEL) e perciò eccezionale, eccezionalità che risulta evidente non solo negli effetti, ma anche nei presupposti e nella loro interpretazione.

Se è vero, infatti, che si è in presenza di uno squilibrio "nuovo" (Sezione Autonomie, deliberazione n. 9/SEZAUT/2017/QMIG), la modifica del Piano comporta un aggravio dell'obiettivo di riequilibrio del PRFP (riformulazione) e del ritmo annuale del suo assorbimento (rimodulazione degli obiettivi intermedi) e contemporaneamente una rivalutazione dei suoi mezzi; tutte cose <u>che giustificano l'esigenza di una nuova delibazione di congruità complessiva del PRFP da parte della Corte dei conti</u>.

Pertanto, la deliberazione ai sensi dell'art. 1, comma 714-bis, L.n. 208/2015 comporta una *renovatio* della procedura di delibazione del piano di riequilibrio, con una nuova istruttoria della Commissione per la stabilità finanziaria e una nuova deliberazione approvativa della Corte dei conti sulla capacità del PRFP. Ciò in considerazione del fatto che, a differenza della fattispecie del comma

714 (che implica un alleggerimento degli oneri di riequilibrio grazie alla possibilità di avvalersi *ex post* dei benefici del ripiano trentennale ex art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011) la riformulazione/rimodulazione del comma 714-bis è per sua natura al rialzo, comportando la valutazione di un nuovo disavanzo e la replica, dunque, delle esigenze istruttorie, contabili e costituzionali sottese alla procedura di approvazione/diniego del PRFP ai sensi degli art. 243-bis e ss. TUEL.

Per la stessa ragione, sul piano sostanziale, parallelamente a quanto accade in fase di accesso alla procedura di riequilibrio o in caso di dichiarazione di dissesto (art. 248, comma 2, TUEL e art. 243-bis comma 3), sono sospese le procedure esecutive dei creditori. Si tratta di un effetto sostanziale eccezionale anche nel contesto di tali discipline "generali" della crisi dell'amministrazione. L'effetto, infatti, deve essere temporaneo e non *ad libitum*, per il pregiudizio che importa per i terzi creditori della P.A., incolpevoli per lo squilibrio strutturale in cui versa l'ente oltre che per il turbamento che può avere sul mercato e sulla concorrenza, per il rischio di innestare la crisi del sistema economico costruito attorno alla pubblica amministrazione. Un simile effetto, dunque, deve essere per necessità ricollegato a "fatti nuovi", altrimenti immaginando che il Legislatore abbia voluto scaricare sui creditori l'inefficienza nella gestione del PRFP adottato dall'ente, in violazione degli art. 3 e 41 Cost. e in danno al principio del buon andamento della pubblica amministrazione. Infatti, le sorti esecutive dei richiamati crediti verrebbero determinate da una decisione unilaterale dell'ente, innestando virtualmente una procedura burocratica dai tempi incerti durante la quale l'ente continuerebbe a non pagare i propri creditori che hanno addirittura maturato un titolo giudiziale.

2.4. Il discrimine tra procedura e presupposti dei commi 714 e 714-bis, in buona sostanza, è data dalla "novità" dello squilibrio, rendicontato ovvero rimasto fuori bilancio.

Il parametro di tale novità è costituto dalla sua alterità rispetto alle componenti di squilibrio fatte oggetto:

- del PRFP originario (cfr. Sezione Autonomie, deliberazione n. 9/SEZAUT/2017/QMIG);
- ma anche, estendendo le stesse considerazioni logiche della richiamata pronuncia nomofilattica, assorbite o generate dal riaccertamento straordinario e ripianate ai sensi dell'art. 3, comma 16 del D.lgs. n. 118/2011. Si rammenta che il riaccertamento straordinario assorbe il pregresso disavanzo formale (differenza residui + cassa) già oggetto

del PRFP e fornisce il minuendo rispetto al quale si determina il "maggiore disavanzo" che poi è oggetto del ripiano trentennale.

In quest'ottica non può costituire "causa" del ricorso alla facoltà del comma 714-bis il mancato ripiano di un disavanzo già disciplinato da regole normative derogatorie rispetto al tempo ordinario, per cui esiste già la disciplina del PRFP vigente (art. 243-bis e ss.) e il ripiano trentennale. In tali casi il disavanzo non recuperato è logicamente assorbito nei doveri di recupero già vigenti e quindi aggrava gli oneri di ripiano dell'anno successivo, secondo il paradigma dell'art. 4 del d.m. 2 aprile 2015.

Appare evidente che il disavanzo "aggiuntivo" già noto e pregresso ove non riassorbito, non potrebbe avere alcun carattere di novità e dimostrerebbe l'inadeguatezza della gestione in corso ad assorbire lo squilibrio nonostante i favorevoli mezzi di ripiano già esistenti (il piano decennale adottato ai sensi dell'art. 243-bis TUEL; il ripiano trentennale ai sensi del D.lgs. n. 118/2011).

Un simile disavanzo potrebbe semmai essere assorbito entro i tempi e con i mezzi già previsti, grazie agli spazi finanziari guadagnati ai sensi del comma 714 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016, in quanto non altererebbe il quadro delle misure già adottate e previste nell'ambito del PRF originario.

In altre parole, interpretando sistematicamente i commi 714 e 714-bis, appare evidente che il disavanzo annuale e aggiuntivo determinato dal mancato "pregresso" assorbimento di uno squilibrio già noto, si inquadra per sua natura nel contesto del comma 714.

Accanto a questa interpretazione logica, letterale e sistematica dei commi 714 e 714-bis ve n'è una di carattere costituzionale: la norma non può riferirsi al mancato ripiano annuale previsto dal PRFP o dall'art. 3 comma 16 del D.lgs. n. 118/2011, perché così facendo, senza nessuna apparente giustificazione, si consentirebbe di procrastinare situazioni di squilibrio conclamate che già hanno goduto del più ampio lasso temporale decennale ex art. 243-bis TUEL, prevedendo una disciplina *extra-ordinem* a tutela dell'inefficienza del Piano e dell'amministrazione, in violazione degli artt. 81, 97 e 3 Cost..

Tutto ciò avrebbe tra l'altro l'effetto di precludere l'immediato accertamento del deterioramento degli squilibri, introducendo elementi di complicazione procedurale, per tempo ed istruttoria, a danno del buon andamento della pubblica amministrazione e della tutela degli equilibri di bilancio.

Per altro verso, il mancato assorbimento della quota di disavanzo obiettivo del piano di rientro adottato secondo legge (sia esso ai sensi dell'artt. 193 e 188, 243-bis o altre norme in materia di piani di riequilibrio, o ai sensi dell'art. 265

TUEL, o ancora ai sensi dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011), costituisce un inadempimento che la Corte è tenuta ad accertare ai fini della valutazione della efficacia delle misure correttive in corso e non il presupposto per l'adozione di un ulteriore piano di riequilibrio o di una sua rimodulazione, altrimenti ammettendosi che il Legislatore e l'amministrazione possano *sine die* spalmare il disavanzo accumulato per le inefficienze gestionali dell'ente in crisi di bilancio.

Infatti, «*una continua rideterminazione dei contenuti e dei termini del piano di risanamento, così come anche una sovrapposizione di interventi normativi finalizzati a rimettere in termini gli enti, aprirebbe serie perplessità in ordine alla compatibilità costituzionale di tali soluzioni che contrasterebbero con l'esigenza di definire con certezza e tempestività i programmi di risanamento degli enti e di consentirne la valutazione a un organo magistratuale terzo ai fini della tutela di superiori interessi finanziari pubblici e a garanzia dei diritti dei terzi (non ultimo anche per assicurare la* par condicio creditorum *e la possibilità di perseguire tempestivamente eventuali responsabilità per l'ipotesi di dissesto finanziario)* (SRC Sicilia n. 70/2017/PRSP).

3. Ciò premesso in punto di diritto, occorre considerare che la questione della rimodulazione/riformulazione del PRFP del Comune di Napoli è stata contrassegnata da una vicenda procedurale peculiare.

La nota di trasmissione della modifica al PRFP effettuata ai sensi dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016, riporta come oggetto: «*deliberazione del Consiglio Comunale di Napoli n. 15 del 30/09/2016 di approvazione della proposta di Giunta Comunale n. 555 del 22. 09.2016 avente ad oggetto: "Rimodulazione del piano di riequilibrio del Comune di Napoli, ai sensi dell'articolo 1 comma 714 della L. 20812015*».

In termini di contenuto, infatti, la modifica prevede un sostanzioso alleggerimento degli oneri annuali del PRFP, che vengono peraltro impiegati per ripianare una quota di disavanzo non assorbito nel corso del 2015.

Analoga dicitura e titolo giuridico ricorre nel dispositivo e nelle premesse del richiamato provvedimento amministrativo.

Tuttavia, il 30 maggio scorso, su sollecitazione di questa Sezione, cui erano pervenute plurime segnalazioni di sospensioni di azioni esecutive iniziate dai creditori, ai sensi del comma 714-bis, il Comune ha inviato un chiarimento che si è tradotto in un vero e proprio atto di riformulazione interpretativa dell'atto originario, adottato formalmente dalla Giunta e poi dal Consiglio comunale. Tale chiarimento portava con sé, in allegato, la deliberazione del Consiglio comunale n. 28 del 22 maggio 2017.

3.1. Ad avviso della Sezione la rimodulazione/riformulazione interpretativa effettuata dal Comune si è tradotta in un mutamento sostanziale ed innovativo dell'oggetto del procedimento di controllo e dei correlati criteri di valutazione, in corso di istruttoria.

La riqualificazione in corsa dell'atto inviato a settembre ha aperto un inammissibile stato di incertezza sugli effetti dell'invio dell'atto alla Corte e sulle aspettative dei creditori.

Nella prospettazione difensiva del Comune, peraltro, siffatta deliberazione posteriore (deliberazione C.C. n. 28 del 22 maggio 2017) costituisce un provvedimento di secondo grado, non mirante a "riesaminare" l'atto (rilevandone un vizio), ma ad operare sugli effetti con una mera "revisione" interpretativa e autentica dell'atto originario e dei suoi effetti (deliberazione C.C. n. 15 del 30 settembre 2016), assumendo che questa non aggiungerebbe nulla di nuovo all'atto di base e pertanto determinerebbe (eccezionalmente per gli atti di revisione) una retrodatazione degli effetti di tale interpretazione.

Infatti, per comune e riconosciuto diritto vivente, la potestà di revisione interpretativa di un precedente atto amministrativo non si può escludere in linea di principio (in virtù della regola espressa dal noto brocardo *Cuis est condere cuius est interpretari*).

L'effetto tipico dell'interpretazione di un atto, infatti, è quello di fare retroagire, mediante un mero accertamento del suo contenuto, determinati effetti dal momento della sua adozione. In tale caso, infatti, si deroga al principio di irretroattività, il quale resta vulnerato allorché si impone, anche per il passato, di intendere necessariamente in un dato senso una certa disposizione (cfr. Cons. Stato, sez. V, 27 settembre 1990, n. 692 e TAR Puglia, Bari, 21 marzo 2008, n. 5585).

Per altro verso il provvedimento amministrativo di interpretazione autentica presuppone un'effettiva anfibologia dell'atto interpretato.

Infatti, la possibilità di atti con effetti retroattivi, nel nostro ordinamento, è ammessa entro stretti limiti, in ragione della esistenza di un generale principio di irretroattività a tutela della certezza del traffico e dei rapporti giuridici.

Mentre al Legislatore è consentito ampiamente derogare a tale principio, essendo l'art. 15 delle preleggi una norma di legge ordinaria, salvo che nel campo penale e in *malam partem* (art. 25 cost., cfr. Corte costituzionale sentenze n. 187 del 1981, n. 233 del 1988, n. 376 del 1995, nonché nn. 274 del 2006, e nn. 78 del 2012), l'amministrazione va incontro a limiti più stringenti.

Innanzi tutto perché il principio di irretroattività è legislativo, in secondo luogo perché la possibilità di atti retroattivi, con contenuto innovativo rispetto all'atto originario (mutamento di struttura ed effetti), è ammesso negli astretti limiti in cui è possibile l'annullamento di ufficio (art. 21-nonies L. n. 241/1990), ovvero nel diverso e specifico termine espressamente previsto dal Legislatore per l'esercizio del potere a monte, di cui il potere di autotutela è espressione.

Non è sottoposta a termine, invece, l'interpretazione autentica di un atto che si caratterizzi effettivamente per un'originaria anfibologia, per cui l'amministrazione abbia successivamente selezionato uno dei possibili significati (contenuto ed effetti).

La deliberazione del Consiglio comunale n. 28 del 22 maggio 2017 può dunque costituire un provvedimento di interpretazione autentica della deliberazione del Consiglio Comunale di Napoli n.15 del 30 settembre 2016 (di approvazione della *"Rimodulazione del piano di riequilibrio del Comune di Napoli"*) solo se ed in quanto non abbia contenuto innovativo o se comunque tale potere risulti essere stato esercitato entro il termine di legge, ove perentorio, e posto come limite al potere per cui è intervenuta autotutela.

Sulla base di queste coordinate interpretative, la Sezione ha preliminarmente valutato:

- l'astratto contenuto della riformulazione/rimodulazione effettuata con l'atto interpretato, a prescindere da ogni valutazione di merito sulla correttezza della modifica al piano;
- la permanenza temporale del potere di modifica, attesi i termini stabiliti dal comma 714-bis dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016.

3.2. L'anfibologia del provvedimento originario (e quindi il carattere non innovativo della deliberazione) ad avviso della Sezione è esclusa da elementi testuali, di contenuto e di contesto inconfutabili.

In primo luogo, è lo stesso comune di Napoli, col secondo atto, a parlare di "rettifica sostanziale di oggetto e motivazione", quindi di una innovazione contenutistica dell'atto. Come è stato evidenziato nella stessa deliberazione citata, l'atto consiliare dello scorso 22 maggio sarebbe invero una "*rettifica dell'oggetto e della motivazione della deliberazione di Consiglio Comunale n. 15 del 30/09/2016, recante "Rimodulazione del piano di riequilibrio del Comune di Napoli, ai sensi dell'articolo 1 comma 714 della L. 208/2015"*»

Anche il parere dell'Organo di revisione, rispetto all'atto originario, rileva che "*sia nell'oggetto della deliberazione, sia nella parte motivazionale" risulta*

richiamato esclusivamente l'art. 1 comma 714 della Legge 208/2015 e non anche il comma 714-bis del medesimo articolo».

3.2.1 In secondo luogo, a prescindere dal nominale titolo legislativo della modifica del PRFP evocato dal Comune, senza verificare al momento la correttezza del percorso logico-contabile alla base della prospettata modifica del PRFP (attinente al merito dell'odierno giudizio), la Sezione non può non rilevare che l'oggetto assunto a riferimento della riformulazione/rimodulazione è la riduzione dell'obiettivo di riequilibrio originario per effetto del riaccertamento straordinario e l'utilizzazione di parte degli spazi finanziari recuperati per la copertura, nei rimanenti anni del piano, delle quote di disavanzo non recuperate nel 2015. La modifica al Piano prospettata, infatti, consentirebbe, se congrua e corretta, di avvalersi, già a partire dal 2015, di un abbassamento della quota annuale di ripiano di € 6.533.683,46 (€ 73.466.316,5 anziché € 80.000.000,00); per altro verso, avendo il Comune constatato, a consuntivo, il mancato riassorbimento del disavanzo per € 53.939.424,51 (ridottosi solo di € 19.526.892,03) ha ritenuto di potersi avvalere della rimodulazione/riformulazione per redistribuire tale inadempimento sui residui 7 anni di piano.

Pertanto, sebbene nella relazione predisposta da parte dell'UOA Monitoraggio Attuazione Piano Pluriennale di Riequilibrio si faccia un generico e incidentale richiamo "anche" della facoltà di rimodulazione ai sensi del comma 714-bis, essa appare come strumentale alla giustificazione della modifica ai sensi del comma 714, il cui significato emerge anche in modo sistematico dalla lettura di tale diversa disposizione.

Il Comune, infatti, nelle stesse controdeduzioni difensive, ammette di avere effettuato con la seconda deliberazione del Consiglio comunale, piuttosto che una reinterpretazione dell'atto, una reinterpretazione della legge, affermando che il richiamo del comma 714-bis è risultato solo successivamente erroneo: esso «*è frutto di un'interpretazione fornita alla locuzione "eventuale disavanzo risultante dal rendiconto approvato", ritenendo che in essa potesse rientrare anche l'eventuale mancato recupero del disavanzo, atteso che non si fa espressamente riferimento a "nuovo" disavanzo* […] *Tale lettura, come noto, è stata tuttavia sconfessata dalla recente deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 9/2017, la quale, con uno sforzo interpretativo novativo rispetto alla lettera della norma, descrive la fattispecie della rimodulazione/riformulazione quale modifica in senso sostanziale del piano di riequilibrio, con conseguente attivazione (anche qui, nel silenzio della norma) della procedura prevista dall'articolo 243quater del TUEL*» (nota prot. C.C. n. 3955 del 19 giugno 2017).

3.2.2. Non può nemmeno essere accolta la tesi difensiva sostenuta in memoria ed in Adunanza pubblica, secondo cui la novità del disavanzo deriverebbe, retrospettivamente, dall'essere stato, il mancato ripiano del disavanzo ai sensi del PRFP e dell'art. 3, comma 16 del Dlgs. n. 118/2011, l'effetto di una condotta più virtuosa del Comune, per avere già assorbito, in passato, debiti fuori bilancio in misura superiore alla misura originariamente prevista nel PRFP.

E sin troppo facile obiettare che, a parte l'assenza di prova della causalità tra tale riconoscimento *ultra petita* e il mancato recupero del disavanzo nella misura prevista, l'art. 1, comma 714-bis si riferisce a debiti da riconoscere e non a quelli già riconosciuti e già assorbiti in bilancio.

Del resto, anche nella pronuncia nomofilattica della Sezione Automomie (n. 9/SEZAUT/2017/QMIG) si osserva «*che quando, in via eccezionale, è stata assegnata rilevanza a debiti fuori bilancio già sussistenti e non nuovi rispetto all'avvio della procedura di riequilibrio, ciò è stato espressamente affermato dalle norme, come avvenuto con l'art. 8, comma 6, del d. l. 19/06/2015, n. 78, convertito dalla l. 6/08/2015 n. 125*».

3.2.3. Va quindi esclusa ogni anfibologia di significato del provvedimento originario (deliberazione del Consiglio Comunale n. 15 del 30 settembre 2016), pertanto la successiva deliberazione C.C. n. 28 del 22 maggio 2017 costituisce una richiesta tardiva di valutazione del PRFP anche ai sensi dell'art. 1, comma 714-bis, della Legge di stabilità 2016.

Infatti, si deve in proposito ricordare che **il termine per l'esercizio del potere di modifica (cfr. *supra* la citazione integrale del testo allora vigente) era fissato al 30 settembre 2016**, termine senz'altro perentorio atteso il principio di immodificabilità del piano (in questo senso cfr. SRC Sicilia n. 70/2017/PRSP) e il rinvio che l'art. 1 comma 714-bis della Legge di stabilità fa agli effetti dell'art. 243-bis commi 3 e 4 TUEL.

A tal proposito, si rammenta che la Sezione autonomie (pronuncia n. 11/SEZAUT/2013/INPR) aveva osservato che i termini collegati a tali effetti, in fase di approvazione del PRFP originario (art. 243-bis comma 5 TUEL), sono "perentori" in ragione del fatto che «*da un lato [producono] un effetto impeditivo dell'esercizio delle funzioni di controllo assegnate alla Corte dei Conti dall'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 149/2011 (funzioni poste a presidio della necessità di adottare urgenti rimedi utili ad evitare il dissesto finanziario dell'ente), dall'altro, opera[no] la sospensione delle procedure esecutive*

intraprese nei confronti dell'ente, rimedio che interferisce negativamente nella sfera giuridica di terzi estranei alla vicenda amministrativa del riequilibrio»

Mutatis mutandis, quindi, il termine per la riformulazione/rimodulazione del piano non possono che ritenersi perentori e la rimodulazione/riformulazione del Piano ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 714-bis della Legge di stabilità 2016 deve ritenersi intervenuta in assenza di potere.

In proposito, occorre ricordare che la procedura di riequilibrio è preposta a «*presidio di interessi pubblici di rilievo primario*, quali la stabilità degli equilibri di bilancio e la certezza del relativo tempo e percorso di rientro, a garanzia del buon andamento della pubblica amministrazione ma anche a tutela delle aspettative all'adempimento da parte dei creditori, considerato la transitoria sospensione delle azioni esecutive prevista dall'art. 243-bis, comma 4, TUEL (SRC Sicilia n. 70/2017/PRSP conforme a Sezione autonomie n. 11 SEZAUT/2013/INPR).

3.2.4. Per tutto quanto sopra espresso e considerato, la Sezione ritiene *tamquam non esset* – e quindi inammissibile – la riqualificazione dell'atto effettuata ai sensi dell'art. 1, comma 714-bis della L. n. 208/2015; di conseguenza ritiene non prodotti gli effetti di legge, procedimentali e sostanziali, connessi a tale norma, con il risultato che il piano rimodulato non deve essere oggetto di una nuova istruttoria ministeriale e di una nuova approvazione , bensì valutato nella continuità di gestione del precedente, alla stregua del paramento fornito dall'art. 243-quater comma 7 (l'eventuale "gravità" e "reiterazione" degli inadempimenti rispetto al disegnato percorso di risanamento, così come rimodulato).

C. LO SCHEMA LOGICO CONTABILE SEGUITO DAL COMUNE DI NAPOLI NELLA RIMODULAZIONE E L'ERRONEITÀ DELL'OPERAZIONE DI RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO

4. Ciò premesso, occorre valutare la correttezza della rimodulazione/formulazione effettuata dal Comune di Napoli ai sensi dell'art. 1, comma 714, della Legge di stabilità 2016.

In questa prospettiva, la previsione normativa in questione, autorizzando la modifica del piano, **consente di giustificare, in corso di attuazione dello stesso, una riduzione deli obiettivi intermedi liquidati col piano originario**, assorbendo dentro il diverso "maggiore disavanzo" da armonizzazione (c.d. extradeficit), componenti dell'obiettivo di riequilibrio finale che, se il riaccertamento straordinario fosse stato compiuto prima dell'ingresso nella procedura di riequilibrio, sarebbero stati assorbiti nell'extradeficit. Si tratta in linea

di massima delle componenti di disavanzo oggetto del PRFP che oggi sono assorbiti dentro il fondo pluriennale vincolato (FPV), il disavanzo tecnico e nel sistema di accantonamenti a tutela di rischi che costituiscono la principale novità della nuova contabilità armonizzata, segnatamente entro gli istituti del Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE) e del Fondo rischi (FR). La finalità della previsione normativa è evitare una discriminazione nel trattamento contabile tra enti che sono entrati in Piano di riequilibrio prima o dopo l'entrata in vigore della norma sul ripiano trentennale dell'extradeficit, prevista dall'art. 3, comma 16 del D.lgs. n. 118/2011 (inserito nell'art. 3 soltanto con una novella del 2014, segnatamente attraverso il D.lgs. n. 126/2014).

Ne segue, in primo luogo, che **la premessa logica della rimodulazione/riformulazione e del suo controllo è la correttezza contabile dell'operazione di armonizzazione attraverso il prefato riaccertamento straordinario**.

In secondo luogo, sotto il profilo del parametro e delle procedure del controllo, la verifica dell'intervenuta modifica del piano, costituisce una appendice **del procedimento di valutazione che la Corte effettua ai sensi 243-quater comma 7, sull'adempimento degli obiettivi intermedi del Piano, alla stregua dei parametri della "gravità" e della "reiterazione".**

Ne consegue che tale procedura di controllo presuppone, da un lato, la chiara rappresentazione degli obietti intermedi e finali del piano originario (quota di disavanzo da ripianare annualmente secondo il PRFP), dall'altro la verifica del ragionamento contabile che giustifica una riduzione degli obiettivi annuali, per effetto di una traslazione di parte del disavanzo del PRFP dentro l'extradeficit da armonizzazione e il più ampio lasso temporale previsto dalla legge per il suo recupero (art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011).

4.1. Ai fini del giudizio di controllo è dunque necessario: a) preliminarmente ricostruire i termini del PRFP originario e lo stato di attuazione dello stesso, in ragione dei saldi registrati a fine esercizio; b) effettuare un doppio giudizio di correttezza, b.1) in primo luogo, con riguardo al procedimento e ai risultati del riaccertamento straordinario; b.2) in secondo luogo con riguardo al ragionamento contabile che ha dato giustificazione alla riduzione degli obiettivi intermedi (che altrimenti l'ente sarebbe stato tenuto a raggiungere in base al PRFP originario).

A ben vedere la verifica della correttezza del riaccertamento straordinario, il quale costituisce, come si è visto, il criterio discriminatorio tra disavanzi vecchi e nuovi nella logica dei commi 714 e 714-bis dell'art. 1 della L. n. 208/2015 (cfr. §

2.4), si mostra preliminare a qualsiasi riformulazione/rimodulazione del piano ai sensi dell'art. 1 della Legge di stabilità 2016.

In questa prospettiva, la riduzione degli obiettivi intermedi da PRFP, ai sensi del comma 714, si giustifica solo se il maggiore disavanzo, tramite un corretto riaccertamento, ha effettivamente assorbito componenti del pregresso obiettivo di riequilibrio nella regola del ripiano trentennale (art. 3, comma 16, del D.lgs, n. 118/2011).

Una volta effettuato l'assorbimento del vecchio disavanzo nel nuovo risultato di amministrazione generato dal riaccertamento straordinario, è chiaro che il ripiano del primo non potrà che avvenire al lordo del c.d. "maggiore disavanzo" che è un disavanzo comune a tutti gli enti armonizzati e che impone il rispetto di nuovi criteri di prudenza, il cui oneroso rispetto è peraltro compensato dalla concessione legislativa di un amplissimo arco temporale di ripiano (30 anni).

Il "maggiore disavanzo" o extradeficit, infatti, è, come si è detto, un disavanzo "transizionale", di passaggio, di mera traduzione contabile, che ingloba parte del disavanzo sostanziale originariamente fatto oggetto del PRFP e ne genera di nuovo in modo da garantire certezza e trasparenza circa gli equilibri effettivi e parità di trattamento tra gli enti.

Pertanto esso non può che essere previamente riassorbito rispetto al residuo disavanzo da PRFP, sebbene rimodulato/riformulato in base ad un ragionamento contabile che costituisce la base argomentativa della modifica sottoposta all'attenzione della Corte ai sensi comma 714.

Inoltre, una errata quantificazione di una o più delle componenti del risultato di amministrazione armonizzato al 1° gennaio 2015 potrebbe portare a non evidenziare squilibri già sussistenti e proiettare su esercizi futuri perdite e passività, simulando una contingente riduzione del disavanzo. Per altro verso tali squilibri, riemergendo successivamente, potrebbero essere erroneamente qualificati come "nuovi" disavanzi, falsamente titolando l'ente ad avvalersi della facoltà di riformulazione/rimodulazione del piano senza titolo di cui al comma 714-bis.

4.1.1. Tanto premesso, nell'effettuazione del giudizio di controllo, occorre preliminarmente ricostruire la situazione contabile al momento della modifica del PRFP oggi all'esame della Sezione.

A tal fine occorre ricordare che: a) il Comune di Napoli è in riequilibrio pluriennale dall'esercizio finanziario 2013, rispetto ad una situazione di squilibrio

che però si è conclamata a partire dal 2011; b) il disavanzo originario, assunto a riferimento dell'originario PRFP, contemplava, a partire dal 2013, l'assorbimento:

- di un disavanzo di circa € 850 milioni, determinato da una componete "formale" (residui attivi - residui passivi + cassa) e da ulteriori vincoli (in totale 850.209.816,99. Segnatamente, il rendiconto 2011 presentava un risultato di amministrazione di € 809.605.40I,78, oltre a vincoli per €40.604.415,21);

- di debiti fuori bilancio e passività potenziali pari a € 650 milioni.

L'obiettivo di riequilibrio complessivo, dunque, ammontava a circa € 1,5 mld (€ 1.500.209.816,99).

Medio tempore, in occasione dell'accertamento del risultato d'amministrazione del 2012, si registrava un miglioramento degli equilibri (il disavanzo, nella sua componente formale, diminuiva a € 746.665.980,12, mentre i vincoli scendevano a € 36.521.176,94). Cosicché, cogliendo l'occasione offerta della rimodulazione prevista ex art. 1, comma 15, del D.L. 35/2013, il disavanzo è stato rideterminato in € 783.187.157,06, il cui assorbimento è stato previsto **con il ritmo complessivo e gli obiettivi intermedi di cui alla sopra esposta Tabella A** e che qui, per comodità espositiva, si riporta nuovamente.

Tabella A. Fonte: Relazione sul PRFP rimodulato settembre 2016

anno	disavanzo iniziale	recupero annuale	percentuale di recupero
2013	783.187.157,06	31.000.000,00	3,96%
2014	752.187.157,06	80.000.000,00	10,21%
2015	672.187.157,06	80.000.000,00	10,21%
2016	592.187.157,06	80.000.000,00	10,21%
2017	512.187.157,06	90.000.000,00	11,49%
2018	422.187.157,06	90.000.000,00	11,49%
2019	332.187.157,06	90.000.000,00	11,49%
2020	242.187.157,06	91.000.000,00	11,62%
2021	151.187.157,06	90.000.000,00	11,49%
2022	61.187.157,06	61.187.157,06	7,81%
Totale			100%

4.1.2. Per effetto della rimodulazione del piano intervenuta a fine settembre 2016, il Comune confermava la volontà dell'Ente di ridefinire nuovamente l'obiettivo di riequilibrio (riformulazione) e il ritmo temporale di riassorbimento (rimodulazione) per il periodo rimante di gestione del PRFP

originario (i rimanenti sette anni) sulla base dello schema riportato nella Tabella C, che come per la tabella A, qui si riporta nuovamente per comodità espositiva.

Tabella C. Fonte: Comune di Napoli - Relazione UOA Monitoraggio attuazione PRFP

anno	disavanzo PRFP	disavanzo armonizzazione	disavanzo recuperato	mancato recupero disavanzo/quota rimodulata	quota capitale restituzione anticipazione liquidità
2015	25.680.762,94	47.785.553,60	19.526.892,03	53.939.424,51	29.242.055,02
2016	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	27.944.391,81
2017	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	28.655.731,14
2018	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	29.387.208,06
2019	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	30.139.433,74
2020	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	30.913.038,73
2021	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	31.708.673,60
2022	25.680.762,94	47.785.553,60	81.171.948,67	7.705.632,13	32.527.009,45
2023		47.785.553,60	47.785.553,60		33.368.738,73
2024		47.785.553,60	47.785.553,60		34.234.575,87
2025		47.785.553,60	47.785.553,60		35.125.258,01
2026		47.785.553,60	47.785.553,60		36.041.545,73
2027		47.785.553,60	47.785.553,60		36.984.223,78
2028		47.785.553,60	47.785.553,60		37.954.101,93
2029		47.785.553,60	47.785.553,60		38.952.015,80
2030		47.785.553,60	47.785.553,60		39.978.827,55
2031		47.785.553,60	47.785.553,60		41.035.426,94
2032		47.785.553,60	47.785.553,60		42.122.732,14
2033		47.785.553,60	47.785.553,60		43.241.690,63
2034		47.785.553,60	47.785.553,60		44.393.280,16
2035		47.785.553,60	47.785.553,60		45.578.509,87
2036		47.785.553,60	47.785.553,60		46.798.421,11
2037		47.785.553,60	47.785.553,60		48.054.088,64
2038		47.785.553,60	47.785.553,60		49.346.621,67
2039		47.785.553,60	47.785.553,60		50.677.164,98
2040		47.785.553,60	47.785.553,60		52.046.900,14
2041		47.785.553,60	47.785.553,60		53.457.046,63
2042		47.785.553,60	47.785.553,60		54.908.863,10
2043		47.785.553,60	47.785.553,60		23.697.815,66
2044		47.785.553,60	47.785.553,60		11.970.502,54
TOTALE	205.446.103,52	1.433.566.608,00	1.639.012.711,92	53.939.424,91	1.140.485.893,16

Per verificare lo stato di attuazione, peraltro, occorre preliminarmente verificare lo stato di evoluzione del disavanzo, verificando, eventualmente, la necessità di rettificarlo in base a squilibri latenti non inglobati.

L'evoluzione del disavanzo e la situazione contabile, alla data della rimodulazione e nei mesi immediatamente successivi, secondo i dati ufficiali SIRTEL, è quella di seguito riportata in Tabella 1.

Sulla base dei dati ufficiali, il Comune di Napoli avrebbe registrato nei primi due anni, a consuntivo (sia pure invertendo il ritmo di riduzione previsto in Tabella A), la diminuzione prevista del disavanzo; mentre ha chiaramente mancato gli obiettivi al 31.12.2016, in quanto in quella data non c'è nessuna riduzione del disavanzo, ma un suo peggioramento.

Più difficile è ricostruire lo stato di adempimento degli obiettivi sull'annualità 2015, su cui è intervenuta la rimodulazione, effettuando una auto-riclassificazione del risultato di amministrazione 2015. In ogni caso, per verificare tale evoluzione, occorre preliminarmente verificare che il risultato contabile a fine 2014 sia stato correttamente tradotto in quello del 1° gennaio 2015 (riaccertamento straordinario).

Tabella 1. Evoluzione del disavanzo. Performance di ripiano. Dati Sirtel. Elaborazione Corte dei conti

	2011	**2012**	**2013**	**2014**	**01/01/2015**	**31/12/2015**	**31/12/2016**
A) Cassa 31.12.	174.381.334,92	193.699.404,85	239.120.071,35	473.700.930,61	473.700.930,61	223.916.686,02	174.600.577,28
B) Residui attivi	2.369.759.347,84	2.405.520.549,97	2.980.978.203,73	3.214.863.117,93	3.214.863.117,93	2.657.267.328,70	3.290.420.203,05
D) Residui passivi	3.353.746.084,54	3.345.885.934,94	3.799.564.651,65	3.894.010.152,03	3.894.010.152,03	1.322.558.103,65	1.922.891.827,29
E=A+B+C=Risultato di amministrazione "formale"	**-809.605.401,78**	**-746.665.980,12**	**-579.466.376,57**	**-205.446.103,49**	**-205.446.103,49**	**1.558.625.911,07**	**1.542.128.953,04**
Risultato amministrazione post riaccertamento					**1.535.961.570,32**	**1.372.096.324,28**	**1.304.237.561,01**
F) Vincoli:							
Fondi vincolati	0,00	-36.521.176,94	-10.046.792,14	-270.297.032,07	-1.237.814.667,37	-1.571.800.066,00	-1.554.553.145,29
Fondi per finanziamento spese in conto capitale	0,00				-584.370.788,86		
Fondi di ammortamento	0,00						
Fondo svalutazione crediti(FCDE)			-113.190.296,74	-195.390.068,75	-1.352.788.825,44	-1.210.176.174,81	-1.639.777.459,70
Fondi non vincolati	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
G=E+F=Avanzo/Disavanzo sostanziale (da raffrontare con obiettivo statico di riequilibrio)	-809.605.401,78	-783.187.157,06	**-702.703.465,45**	**-671.133.204,31**	**-1.639.012.711,35**	**-1.409.879.916,53**	**-1.890.093.043,98**
Disavanzo da riaccertamento					-1.433.566.607,86		
Riduzione complessiva disavanzo (se positiva è un aumento)			-80.483.691,61	-31.570.261,14		-229.132.794,82	**+ 480.213.127,45**
Auto-Riclassificazione per FCDE						-209.605.912,79	
G-bis) Disavanzo riclassificato						**-1.619.485.819,32**	
Riduzione "riclassificata" del disavanzo						-19.526.882,03	
Riduzione prevista dal PRFP (Tabella A e C)			-31.000.000,00	-80.000.000,00	25.680.762,94	25.680.762,94	79.620.197,45
Quota di extradeficit					47.785.553,60	47.785.553,60	47.785.553,60
Obiettivo totale di riduzione			**-31.000.000,00**	**-80.000.000,00**	**-73.466.316,54**	**-73.466.316,54**	**-127.405.751,05**
Scarto positivo (+); scarto negativo-inadempimento (-) sulla base del PRFP originario			**49.483.691,61**	**-48.429.738,86**		**-53.939.434,51**	**-607.618.878,50**

Dopo e in funzione del riaccertamento straordinario, infatti, il Comune ha proceduto con la modifica al PRFP (Tabella C), riformulando gli obiettivi di riequilibrio finali e procedendo anche ad una rimodulazione del ritmo di assorbimento nelle varie annualità, sulla base del seguente ragionamento:

i. ai sensi dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015, il "maggiore disavanzo", oggetto del ripiano trentennale ai sensi dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011, è dato dalla differenza tra risultato di amministrazione "formale" a rendiconto 2014 (espresso dalla somma algebrica tra differenza residui e cassa) e risultato di amministrazione "armonizzato";

ii. a seguito del riaccertamento straordinario, effettuato con data contabile 1° gennaio 2015, è emerso un maggiore disavanzo pari a € 1.433.566.607,86, da ripianare in quote trentennali di € 47.785.553,60 (Tabelle 2 e 2.1, sistema di ripiano previsto dall'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011);

iii. il Comune di Napoli ha dunque ritenuto che da tale operazione di riaccertamento straordinario si potessero chiaramente distinguere due disavanzi: a) il disavanzo formale al 31.12.2014, al netto dei vincoli, oggetto del riaccertamento, che è certamente quota facente dell'originario PRFP e che dovrà continuare ad essere ripianato entro l'orizzonte temporale dell'originario PRFP; b) il maggiore disavanzo, ottenuto applicando al nuovo risultato di amministrazione armonizzato (minuendo), il disavanzo da PRFP (sottraendo) di cui alla lettera a). Si determina così il c.d. extradeficit che, grazie al riaccertamento straordinario, assorbe per definizione i vincoli e le passività che facevano parte dell'originario PRFP prevedendo per le stesse componenti una diversa modalità di ripiano (art. 3, comma 16, D.lgs. n. 118/2011, ripiano trentennale) In altre parole, il Comune di Napoli ha ritenuto che la rimodulazione comporti la riduzione dell'obiettivo originario (per la parte non ancora non ripianata) al solo il risultato di amministrazione "formale" al 31.12.2014 (riga E della Tabella 1); le altre componenti del disavanzo, rilevanti in sede previsionale e di programmazione (riga G della Tabella 1), sarebbero confluite nel nuovo risultato di amministrazione quindi nel "maggiore disavanzo" e nelle sue modalità di ripiano (cfr. Tabella A). Senza indugiare, per il momento, sulla correttezza di tale ragionamento, il Comune di Napoli, giunge a ritenere che il disavanzo residuo da PRFP sarebbe dunque pari a € 205.446.103,49. Tale disavanzo, che dovrebbe essere ripianato nei residui 8 anni del PRFP, si traduce quindi in quote annuali pari a € 25.680.762,94;

iv. ne consegue che l'obiettivo intermedio di ripiano del disavanzo per ciascuna annualità successiva al 1° gennaio 2015, secondo il Comune di Napoli, sarebbe complessivamente pari ad un totale di € 73.466.316,54 (€ 25.680.762,94 da PRFP e € 47.785.553,60 a titolo di extradeficit);

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

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 DETERMINATO NEL RENDICONTO 2014 (a)	**-205.446.103,49**
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (b)	246.071.845,39
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (c) (1)	1.987.479.519,20
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (d)	387.509.990,23
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (e)	455.630.667,12
RESIDUI PASSIVI DEFINITIVAMENTE CANCELLATI CHE CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (f) (7)	
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO g) = (e) -(d)+(f) (2)	**68.120.676,89**
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	**1.535.961.570,32**
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)	*1.352.788.825,44*
Fondo residui perenti al 31/12/…. (solo per le regioni) (5)	-
Fondo ……..al 31/12/N-1	-
Totale parte accantonata (i)	**1.352.788.825,44**
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
costituzione fondo relativo alle anticipazioni di liquidità di cui al DL 35/2013	*1.140.485.893,16*
Vincoli derivanti da trasferimenti	-
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	*43.143.230,30*
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	*8.423.430,85*
Altri vincoli da specificare di	-
Flussi finanziari da Finanza derivata	*10.450.802,71*
Fondo DFB	*23.000.000,00*
Personale	*4.211.295,03*
Avanzo vincolato rendiconto 2014	*7.540.596,94*
da destinare	*559.418,38*
Totale parte vincolata (l)	**1.237.814.667,37**
Totale parte destinata agli investimenti (m)	584.370.788,86
Totale parte disponibile (n) =(k)-(i)- (l)-(m)	**-1.639.012.711,35**

Tabella 2.1. Maggiore disavanzo da Riaccertamento straordinario effettuato dal Comune di Napoli

(A)RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 DETERMINATO NEL RENDICONTO 2014 (a)	**-205.446.103,49**
(B) RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE "Formale" AL 1° GENNAIO 2015 - DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI	**1.535.961.570,32**
(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)	**-1.639.012.711,35**
Maggiore disavanzo da riaccertamento (D= C-A)	-1.433.566.607,86
Quota ripianata da rendiconto=D/30	**-47.785.553,60**

v. accanto a tale riformulazione/rimodulazione, il Comune ha rilevato, *ex post*, dopo l'approvazione del rendiconto 2015, la necessità di riclassificare il risultato di amministrazione ivi accertato (riga G-bis della Tabella 1) per effetto dell'aumento virtuale del FCDE da € 1.200.545.222,12 a € 1.410.151.134,91. Per l'effetto, il risultato di amministrazione finale, al lordo delle altre componenti, si attestava ad **€ -1.409.879.916,53**. Il Comune ha così proceduto esso stesso ad una riclassificazione del risultato di amministrazione (che giungeva ad € **-1.619.485.819,32)** rilevando una componente negativa aggiuntiva e latente pari ad **€ -209.605.912,79**. Infatti, l'Ente, in sede di rendiconto 2015, aveva dato applicazione alla regola transitoria stabilita per il calcolo del FCDE a rendiconto 2015 (prevista dalla novella al principio cantabile D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, punto 3.3., introdotta con d.m. 20 maggio 2015). Tale novella consentiva di quantificare il FCDE a consuntivo, solo per tale annualità, tramite un calcolo "modulare": anziché ripetere il calcolo sintetico e a scorrimento del FCDE sulla base dell'esempio n. 5 dell'All. 4/2 del D.lgs. n. 118/2011, si prevedeva si potesse procedere sottraendo dal montante dei residui di fine 2014 gli utilizzi del fondo crediti di dubbia esigibilità effettuati per la cancellazione/stralcio dei residui, aggiungendo poi la quota di accantonamento effettuato a FCDE in sede previsionale. Tale sistema consentiva di registrare disavanzi meno negativi, in quanto evitava di subire il più secco effetto prudenziale stabilito "a regime" dall'esempio n. 5 dello stesso principio contabile (criterio sintetico-storico). La possibilità di ricorrere a tale diverso criterio di calcolo, però, era subordinata dalla legge a valutazione di compatibilità «*della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019*».

vi. in sede di rimodulazione/riformulazione del Piano, nel successivo 2016, il Comune ha riconosciuto l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione del metodo transitorio modulare (il quale richiede che tale facoltà sia esercitata «*tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019*»). Ha quindi riclassificato il risultato di amministrazione 2015, effettuando un peggioramento virtuale dello stesso da € **-**1.409.879.916,53 a **€ -1.619.485.819,32. Per altro verso, virtuosamente, dava atto di avere sospeso, già nel 2015, l'applicazione dell'art. 2, comma 6 del D.L. n. 78/2015 (finanziamento della costituzione del FCDE tramite il fondo anticipazioni liquidità, c.d. FAL) in attesa di un chiarimento interpretativo. In sede di rendiconto**

2016, per contro, edotto della più recente giurisprudenza elaborata con SRC Campania n. 1/2017/PRSP, provvedeva a finanziare il FCDE tramite il FAL nel limite degli incassi in conto residui;

vii. **sulla base di tale ragionamento, il Comune rilevava che, ai sensi dell'art. 4, comma 2 del d.m. 2 aprile 2015,** risultava una quota di disavanzo non ripianata pari a € 53.939.424,91. Si trattava, infatti, del mancato ripiano delle componenti di squilibrio del risultato di amministrazione oggetto del riaccertamento straordinario.

4.2. La Sezione ha pertanto concentrato l'analisi istruttoria sulla congruità dell'operazione di riaccertamento straordinario di cui al D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2. Infatti, l'erronea quantificazione delle componenti del risultato di amministrazione potrebbe avere comportato un errore nella rimodulazione/riformulazione del piano ai sensi dell'art. 1 comma 714 L. n. 208/2015.

Del resto, come già evidenziato, «*Un corretto riaccertamento straordinario dei residui […] costituisc[e] strument[o] basilar[e] 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)*» (Sezione delle Autonomie n. 4/SEZAUT/2015/INPR).

4.2.1. La ragione della centralità del riaccertamento straordinario per la valutazione della congruità della modifica di un PRFP si rinviene nella disciplina legislativa di tale atto, che risponde all'esigenza di "tradurre" il risultato di amministrazione al 31.12.2014 in una nuova grandezza, ricomputata in base al principio della competenza finanziaria "potenziata" (e del correlato Fondo pluriennale vincolato, tendente ad allineare il momento della competenza con quello della concreta manifestazione finanziaria delle obbligazioni) ed al principio di prudenza (che ha imposto la istituzione di appositi accantonamenti quali componenti rilevanti del risultato di amministrazione, la cui funzione è quella di far fronte a future e probabili perdite finanziarie, derivanti dalla inesigibilità di crediti o dalla realizzazione di rischi per passività potenziali).

Tale accantonamenti, inoltre, sono imposti dal Legislatore stesso, attraverso la prefigurazione di precise tecniche di quantificazione che si basano su un metodo sintetico e standard, anziché quello analitico (partita per partita) conosciuto dalla vecchia contabilità, ovvero per rinvio alle consolidate tecniche che appartengono alla *scientia artis* della contabilità nazionale e internazionale (Fondo rischi).

Tutto ciò nell'intento di garantire gli effettivi equilibri dinamici di bilancio, in funzione del quale è stato concepito un concetto di risultato di amministrazione, che, oltre ai vincoli già noti alla pregressa contabilità, ingloba i nuovi istituti del FPV (fondo pluriennale vincolato), del FCDE (fondo crediti dubbia esigibilità) e FR (fondo rischi); infatti «*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). Detto in altri termini, il disavanzo effettivo, prima rilevante solo in sede previsionale, diventa un elemento strutturale del saldo che definisce i risultati dell'amministrazione già a consuntivo.

I disavanzi emersi, invero, sono di due tipi: il disavanzo "tecnico" e il c.d extradeficit.

Il primo può essere determinato dalla nuova competenza finanziaria rinforzata, a valle della ridistribuzione temporale di debiti e crediti e della conseguente imputazione alle varie annualità di bilancio effettuata col riaccertamento straordinario. Tale disavanzo non determina, in un'ottica pluriennale, la violazione del principio dell'equilibrio, in quanto ciascun debito, anche attraverso il FPV, continua ad avere la sua copertura. Diversamente accade per il c.d. extradeficit o "maggiore disavanzo" che rappresenta, in modo trasparente e armonizzato tra tutti gli enti soggetti alla nuova contabilità armonizzata (D.lgs. n. 118/2011), l'impatto di due nuovi istituti: sul versante dell'attivo, del Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), sul versante del passivo, del Fondo rischi (FR).

È infatti l'impatto di questi due istituti a generare, normalmente, un risultato di amministrazione nettamente peggiorativo rispetto a quello noto al 31.12.2014 e a generare il "maggiore disavanzo" ai sensi dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015 (adottato ai sensi dell'art. 3 del D.lgs. n. 118/2011) le cui modalità di ripiano sono stabilite dall'art. 3, comma 16 del D.lgs. n. 118/2011.

Il risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, emergente a valle del riaccertamento straordinario, disciplinato dalla legge (art. 3, comma 7, D.lgs. n. 118/2011; All. 4/2 § 9.3. nonché il d.m. 2 aprile 2015) è dunque un dato contabile "transizionale" che deve fotografare la situazione degli equilibri di bilancio, in modo trasparente, "armonizzato" (quindi omogeneo e confrontabile tra più livelli di governo e tra più enti della stessa specie) ed effettivo, attraverso istituti standardizzati che danno piena attuazione al principio di prudenza (FCDE e

FR); il "maggiore disavanzo" o extradeficit non è altro che l'espressione di tale processo di traduzione.

Se così è, nell'ottica dell'art. 1, comma 714, L. n. 208/2015, la rimodulazione è giustificata solo per quelle componenti già oggetto del PRFP e responsabili allo stesso tempo del maggiore disavanzo, per cui è stato peraltro previsto un trattamento contabile, in termini di ripiano, su base trentennale (art. 3, comma 16, D.lgs. n.118/2011), giustificando una "fuoriuscita" delle stesse componenti, dall'obiettivo di riequilibrio del PRFP e dalla correlata tempistica di recupero prevista dal corrispondente strumento contabile.

Per altro verso questo determina un ricalcolo degli obiettivi intermedi del PRFP che va riconsiderato al lordo del maggiore disavanzo, alla luce del quale occorre verificare l'eventuale "grave e reiterato" inadempimento del PRFP.

Per tale ragione la correttezza della rimodulazione e della riformulazione passa necessariamente per la verifica della correttezza del riaccertamento straordinario.

4.3. Da questo punto di vista, l'analisi contabile ha evidenziato che il Comune di Napoli ha commesso un duplice errore nella determinazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, omettendo, in primo luogo, di quantificare correttamente i vincoli per la neutralizzazione delle anticipazioni straordinarie di liquidità (segnatamente per il fondo di rotazione) e in secondo luogo, di non effettuare una valutazione dei rischi incombenti per passività, nell'ottica del fondo rischi.

Tale errori hanno determinato un sottodimensionamento del "maggiore disavanzo" e della relativa quota annuale di ripiano, al lordo della quale devono essere realizzati i residui obiettivi intermedi oggetto del PRFP.

C.1. LA MANCATA NEUTRALIZZAZIONE DEL FONDO DI ROTAZIONE

4.3.1. Con riguardo alla prima irregolarità, si deve sin da subito evidenziare che la mancata contabilizzazione del fondo di rotazione tra i vincoli del nuovo risultato di amministrazione è stato generato da un equivoco interpretativo, riguardante le statuizioni contenute nella sentenza SS.RR. n. 34/2014/EL.

Tale sentenza evidenziava la contraddittorietà (e l'inutile appesantimento degli equilibri) derivante dall'avere utilizzato la tecnica di neutralizzazione "in conto residui" del precedente sistema contabile e avere previsto, contemporaneamente, nel PRFP, oneri per la restituzione dell'anticipazione "in conto competenza", negli equilibri di parte corrente.

Il Comune, nel passaggio alla nuova contabilità armonizzata, fraintendendo tale affermazione, ha del tutto eliminato la contabilizzazione dell'onere residuale di restituzione, contravvenendo anche alle indicazioni di questa Corte che già dal 2013 evidenziava la necessità, a fronte della nuova competenza finanziaria rinforzata, di costituire sul risultato di amministrazione un apposito "*Fondo destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta dal fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria dell'ente*" (Sez. autonomie n. 14/2013/QMIG).

Si riassumono qui, brevemente, i termini di tale giurisprudenza consolidata.

Come è noto, il finanziamento effettuato col fondo di rotazione viene erogato "*Per il risanamento finanziario degli enti locali che hanno deliberato la procedura di riequilibrio finanziario di cui all'articolo 243-bis*"; in siffatto caso "*lo Stato prevede un'anticipazione a valere sul Fondo di rotazione, denominato: "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali*" (cfr. art. 243-ter, comma 1 e 243-bis comma 9, 243-quater comma 5 TUEL).

Si tratta di un finanziamento, come riconosce lo stesso Legislatore, che può sostenere il bilancio dell'ente solo per cassa, mentre non può determinare un'espansione della capacità di spesa degli enti in crisi finanziaria, mediante la riduzione del disavanzo (che è alla base del ricorso alla procedura di riequilibrio).

Questa considerazione contabile discende direttamente dall'art. 119, comma 6 Cost., che vieta l'"indebitamento" per spese diverse da quelle di "investimento" (c.d. golden rule). Per la stessa ragione, infatti, anche il "mutuo" erogato dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi dell'art. 255 TUEL per i comuni in dissesto, non può più determinare l'espansione della capacità di spesa dell'ente e la ristrutturazione finanziaria del pregresso disavanzo.

Il Legislatore, in tale prospettiva, ed in funzione di tale regola costituzionale, bilanciando vari interessi, ha provveduto a fornire delle precise definizioni normative dei termini della fattispecie dell'art. 119, comma 6, Cost., segnatamente, ha stabilito che:

- per indebitamento, si intendono tipicamente 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;
- per altro verso, il concetto di "investimento" non corrisponde ad una definizione normativa generale, ma ad un elenco casistico di fattispecie (dall'art. 3 comma 18 della Legge n. 350/2003), che pur differenziate consentono di evidenziare che, in generale, "investimento" è , in positivo, un'operazione economica di trasformazione della disponibilità finanziaria in

patrimonio e che, in negativo, non può che consistere in transazioni che determinano o certificano una diminuzione di ricchezza. Per tale ragione non è possibile coprire con indebitamento spesa corrente o disavanzi (o comunque perdite) anche latenti. Questi 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 (ad esempio, "ricapitalizzazioni").

La giurisprudenza costituzionale (sentt. n. 188/2014, 181/2015, 89/2017) interpretando il su esposto quadro normativo, ha evidenziato peraltro che è possibile, eccezionalmente, ricorrere a contratti di finanziamento per sostenere spesa diversa da quella di investimento solo a titolo di "anticipazione" per cassa (art. 3, comma 17, della legge 24 dicembre 2003, n. 350).

L'anticipazione di cassa, per quanto possa avere la forma tecnica e giuridica di un contratto di finanziamento, viene ritenuta compatibile con la *golden rule* nella misura in cui non mira a dare provvista per 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*».

L'istituto dell'anticipazione, in funzione di questa limitata funzione, è dal Legislatore cinto entro stretti limiti e regolato in termini eccezionali, ragione per cui il Giudice delle leggi ha evidenziato l'importanza dei limiti legali su cui si gioca il bilanciamento di opposte esigenze costituzionali (divieto di indebitamento per spese diverse dall'investimento, continuità e buon andamento dell'amministrazione).

Si tratta di limiti soggettivi (operatori autorizzati ad erogarla), quantitativi e, soprattutto temporali (cfr. C.cost. n. 188/2014, punto 3.1. *in diritto*), onde evitare il surrettizio finanziamento di nuova spesa, anche solo neutralizzando per cassa l'evidenziazione di una carenza stabile di flussi in entrata e di coperture (SRC Campania n. 1/2017/PRSP).

Per tale ragione, attraverso un'interpretazione conforme a Costituzione, la Corte costituzionale ha ritenuto che laddove la legge ordinaria prevede l'erogazione di finanziamenti attraverso mutui, forma tecnica di sostegno finanziario di lungo periodo (mutuo), tali previsioni rimangono compatibili con la Costituzione se sono previsti analoghi limiti e se si procede contabilmente in modo tale da non determinare un'espansione della capacità di spesa dell'ente.

Ove il mutuo (forma tecnica di indebitamento di lungo periodo) sia previsto dal Legislatore per sostenere i pagamenti di un ente in crisi, si deve operare in modo che tale finanziamento non realizzi in alcun modo la copertura di spesa indifferenziata (sia corrente che in conto capitale, di investimento e non) pregressa (residui passivi) oltre che futura (attraverso il miglioramento del risultato di amministrazione applicabile o una riduzione del disavanzo limitante la spesa autorizzabile).

Altrimenti ragionando o interpretando il sistema, si consentirebbe di sostenere, con la nuova disponibilità finanziaria di cassa, spesa futura diversamente non sostenibile, rinviando la presa di coscienza della mancanza di coperture effettive per la spesa autorizzata (SRC Campania n. 1/2017/PRSP).

La Corte costituzionale e la Corte dei conti hanno, quindi, ritenuto possibile erogare mutui ad enti in difficoltà purché l'erogazione in tale forma tecnica venisse trasformata, contabilmente, alla stregua di un'anticipazione "straordinaria" (cfr. in proposito Sezione Autonomie n. 14/SEZAUT/2013/QMIG per il fondo di rotazione e Sezione autonomie n. 19/2014/QMIG, per l'analoga anticipazione straordinaria ex D.L. n. 35/2013, decisione quest'ultima confermata e richiamata da C. cost. n. 181/2015, più recentemente cfr. sent. n. 89/2017).

Le varie soluzioni elaborate in via pretoria e normativa mirano 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".

4.3.1.1. Tanto premesso, come è noto, le tecniche individuate variano a seconda del contesto contabile in cui devono essere realizzate.

Nella vecchia contabilità la neutralizzazione avveniva attraverso un accertamento/impegno (rispettivamente al Titolo V delle entrate e al Titolo III delle uscite) di pari importo, corrispondente all'ammontare dell'anticipazione straordinaria percepita; ciò consentiva, una volta incassate le somme ed effettuati i pagamenti, la formazione di un residuo passivo controbilanciante, per pari importo, i residui passivi estinti con il pagamento, con l'effetto di ristrutturare il debito (cambio del debitore e dei tempi di restituzione) senza aumentare il risultato di amministrazione.

Tale tecnica consentiva di effettuare una neutralizzazione:

- "stabile", impedendo agli enti di rimuovere il vincolo grazie al principio contabile dell'immodificabilità della gestione residui (cfr. art. 36, comma 5,

R.D. 2440/1923 e art. 154 R.D. n. 827/1924 quali principi generali della contabilità finanziaria; cfr. altresì gli artt. 189, comma 1 e 190, comma 1 TUEL vecchia e nuova formazione dopo la novella ex D.lgs. 118/2011). Infatti, la chiusura dell'esercizio costituisce il limite invalicabile per la contabilizzazione, per ciascuna annualità, dei residui. Per l'effetto il residuo avrebbe potuto essere eliminato solo se pagato o solo in presenza di una giusta causa di stralcio;

- "statica": le obbligazioni venivano iscritte in bilancio in base al semplice perfezionamento del titolo, senza che le stesse venissero distribuite ed imputate a bilancio in base alla regola della scadenza ed esigibilità dell'obbligazione (competenza finanziaria semplice). In questo caso si scritturava un residuo tecnico, con funzione di accantonamento per l'ammortamento futuro.

L'erogazione del finanziamento del fondo di rotazione, per il Comune di Napoli, come è noto, è avvenuta con la vecchia contabilità adattando la sopra esposta tecnica. La Corte dei conti, prima con la deliberazione SRC Campania n. 12/2014/PRSP e poi nella sentenza SS.RR. n. 34/2014/EL, ha solo ricordato che in base a tela tecnica le rate future avrebbero dovuto essere conseguentemente pagate, in quota capitale, in conto residui, mentre solo la quota interessi avrebbe dovuto essere spesata annualmente al Titolo I, incidendo sugli equilibri di parte corrente del PRFP.

Per contro, nel contesto della nuova contabilità armonizzata (a valle del riaccertamento straordinario e nel nuovo risultato di amministrazione concepito dal D.lgs. n. 118/2011), la tecnica individuata per realizzare tale obiettivo contabile è quella della costituzione di un apposito accantonamento a titolo di Fondo anticipazioni liquidità, determinante un'ulteriore componente del nuovo risultato di amministrazione, così come delineato nel D.lgs. n. 118/2011; tanto è stato stabilito prima in via onoraria dalla Sezione Autonomie, prima per il Fondo di rotazione (deliberazione n. 14/2013/QMIG) poi per quelle delle anticipazioni ex D.L. n. 35/2013 (deliberazione n. 19/2014/QMIG).

Tale seconda tecnica, come la prima, è stata elaborata inizialmente in via pretoria; poi è stata oggetto di espressa "codificazione" a livello normativo (cfr. art. 5 del decreto 4 agosto 2016 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*) oltre ad essere stata espressamente richiamata da parte della Corte costituzionale (cfr. sent. 181/2015 e da ultimo C. cost. n. 89/2017).

4.3.1.2. La Sezione ha accertato che nessun "*Fondo destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta dal fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria dell'ente*", è stato costituito in sede di riaccertamento straordinario né è stato allocato nelle rendicontazioni successive (Sez. autonomie n. 14/2013/QMIG).

Infatti, ancora al 31.12.2014, nell'ambito della vecchia contabilità, il Comune registrava un residuo passivo tecnico e pluriennale per un importo di € 234.985.721,72 (€ 58.746.430,47 proveniente dai residui 2013 + € 176.239.291,25 proveniente dalla competenza 2014).

Come sì è ricordato nella premessa di questa pronuncia il Comune ha ritenuto di aggiornare la propria contabilità per tenere conto: «*di quanto chiarito dalle Sezioni Riunite della Corte dei Conti in ordine al fatto che il piano fosse gravato di una passività, ossia quella riferita alla restituzione del fondo di rotazione ex art. 243-ter del TUEL, che (testualmente) "non deve essere contabilizzata"*»;

Tuttavia in sede di riaccertamento straordinario, sono stati cancellati i residui passivi che neutralizzavano, nella vecchia contabilità, l'anticipazione straordinaria di liquidità senza procedere alla pari istituzione di un accantonamento sul nuovo risultato di amministrazione.

In questo modo l'erogazione finanziaria della Cassa Depositi e Prestiti (CDP) si è trasformata, anche contabilmente, in un mutuo ampliante la capacità di spesa dell'Ente, in violazione dei basilari principi elaborati dalla richiamata giurisprudenza. Si è, infatti, determinato un surrettizio miglioramento del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinando un'espansione della facoltà di autorizzazione di spesa: tale errata contabilizzazione, infatti, determina una virtuale riduzione del pregresso disavanzo e, per l'effetto, l'espansione della capacita di spesa nell'esercizio successivo.

L'Ente, per il 2015 e 2016, ha continuato a corrispondere una rata pari a € 23.498.572,18; tale rata dal 2017 si è ridotta ad € 6.266.285,92 per effetto dell'originaria previsione dell'art. 1, comma 714-bis, L. n. 208/20915, la quale ha consentito di rinegoziare l'ammortamento di tale prestito, originariamente decennale e pari alla durata del piano, nel più lungo periodo di 30 anni, in armonia con l'ammortamento previsto per le anticipazioni di liquidità ex D.L. n. 35/2013 e successivi rifinanziamenti.

In definitiva, considerata l'assenza di interessi e il regolare ammortamento delle rate, il debito residuo con CDP per il Fondo di rotazione, a fine 2015,

ammontava a € 211.487.149,54, mentre a fine 2016 ammontava a € 187.988.577,36.

Di conseguenza, il disavanzo di amministrazione effettivo va virtualmente rideterminato in aumento, di € 234.985.721,72 al 1° gennaio 2015, per l'importo di € 211.487.149,54 a fine 2015 e per l'importo di € 187.988.577,36 a fine 2016.

4.3.1.3. Appare evidente che l'errore tecnico compiuto dal Comune si è tradotto in un concreto ampliamento della capacità di spesa, diminuendo il montante del disavanzo da applicare a compressione della spesa autorizzabile e dissimulando una componente negativa da valutare al fine della verifica del raggiungimento degli obiettivi intermedi del PRFP.

Per altro verso, nonostante si ripercuotano sulle rendicontazioni, gli effetti dello stesso si radicano nel riaccertamento straordinario, il quale, non registrando tale posta ad inizio 2015, ha sottodimensionato il "maggiore disavanzo" da computare a previsione ed evidenziare a fine anno, ai fini dell'applicazione della regola di ripiano ex art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011.

C.2. LA MANCATA LIQUIDAZIONE DEI RISCHI PER PASSIVITÀ POTENZIALI E DEL CORRELATO "FONDO RISCHI E SPESE"

4.4. Parimenti significativa è la riscontrata omissione di un adeguato "fondo rischi e spese" (FR). Come sopra chiarito, il ridetto fondo, insieme al FCDE costituisce la principale novità della nuova disciplina contabile del D.lgs. n. 118/2011, determinante il c.d. maggiore disavanzo o "extradeficit", ripianabile ai sensi dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011.

Già a fine 2012, nel PRFP, il Comune di Napoli riconosceva sussistenti *per tabulas* passività potenziali incidenti sugli equilibri di bilancio.

Segnatamente riconosceva la sussistenza di debiti fuori bilancio e passività potenziali per € 650 mln, facendone oggetto del PRFP in corso. Era stato previsto che la diminuzione del disavanzo sarebbe avvenuta al lordo delle stesse passività citate, nell'arco del decennio.

<u>In sede di riaccertamento straordinario nonché nel successivo rendiconto 2015 e in quello 2016 (approvato a fine maggio 2017), la quantificazione del Fondo rischi è pari ad euro zero.</u>

Eppure, ad oggi, tale debitoria si è solo parzialmente manifestata, tant'è che il Comune ha riferito che a fine 2015, dei 650 milioni originari, aveva riconosciuto e dato copertura a debiti e passività potenziali, poi certe, per soli 252 milioni. Le restanti passività avrebbero dovuto essere pertanto oggetto di specifico accantonamento al 1° gennaio 2015.

Con tale omissione il Comune ha proiettato sugli esercizi futuri tali passività e debiti fuori bilancio, i quali non costituiscono disavanzo nuovo, ma in larga parte disavanzo pregresso.

In secondo luogo, successivamente al riaccertamento straordinario, sono emersi debiti fuori bilancio la cui esistenza era ampiamente nota alla data del 1° gennaio 2015. Infatti, come riconosciuto dallo stesso Comune le passività potenziali di seguito quantificate avrebbe dovuto generare «*un fondo da costituire non in sede di determinazione del risultato di amministrazione al 31.12.2016, bensì all'atto del riaccertamento straordinario dei residui, riferendosi sostanzialmente a passività potenziali che già all'epoca del riaccertamento straordinario dei residui potevano essere oggetto di valutazione*".

Eppure il FR ha costantemente presentato un importo nullo dal 1° gennaio 2015 fino alle successive rendicontazioni.

4.4.1. La Sezione, a tal proposito, ha accertato, in istruttoria e in contraddittorio, che una delle principali cause della crisi nel piano di riequilibrio e della difficoltà riscontrate nel raggiungimento degli obiettivi intermedi – oltre che nelle difficoltà di riscossione di cui darà conto – va individuata nella continua emersione di nuovi debiti fuori bilancio, senza la predisposizione di adeguati strumenti a copertura del rischio. Ciò è apparso addebitale ad un difetto strutturale di comunicazione e raccordo tra l'Avvocatura generale e la Direzione generale di bilancio, che ha determinato la complessiva incapacità dell'Ente di monitorare l'emersione di nuovo debito, esponendosi al rischio di non potere procedere prontamente alla copertura delle spese e di poter fronteggiare per cassa le pretese dei creditori.

La Sezione ha perciò quantificato, con il concorso istruttorio del Comune, uno scarto tra i rischi per passività già esistenti al tempo del riaccertamento straordinario e l'importo (nullo) del FR **pari ad almeno € 172.396.732,12**.

Di seguito si riporta il ragionamento giuscontabile attraverso cui la Sezione, concordemente col Comune, è giunta alla liquidazione di tale importo.

4.4.2. Come è noto, la quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, § 9.2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

Una componente importante di tali rischi riguarda il contenzioso; nell'ottica della prevenzione della formazione di debiti fuori bilancio ex art. 194, lette a, il D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, § 5.2, lett *h)* prevede che «*In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla*

determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente […] *In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente* […]

In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione).

L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti» (enfasi aggiunta).

La funzione del fondo "rischi e spese" è dunque quella di prevenire il rischio della manifestazione di debiti fuori bilancio, con una particolare attenzione alla fenomenologia debitoria afferente il contenzioso.

Il concetto normativo di "passività potenziale", in assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili medesimi di cui al D.lgs. n. 118/2011, è una nozione che rinvia al *scientia artis*, i cui contenuti possono ricavarsi dagli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare dallo IAS 37 e dall'OIC 31 (prima OIC n. 19). Si tratta di massime d'esperienza o elemento di fatto (semplici prassi, *best pactices* o al massimo *soft law*) che concorrono a determinare il contenuto di un concetto elastico contenuto in una norma giuridica vera e propria (i principi contabili applicati del D.lgs. n. 118/2011).

Secondo tali fonti, la passività potenziale è un'obbligazione passiva eventuale:

- il cui titolo si riferisce a situazioni già esistenti alla data di bilancio;
- ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro: detto in altri termini, l'insorgenza contabile dell'obbligazione dipendente dal verificarsi di uno o più eventi futuri e incerti, sottratti al pieno controllo del debitore (potenziale).

4.4.3. Nel medesimo tempo, tale stato di incertezza può essere espresso algebricamente dal **c.d. coefficiente di rischio**, che deve essere stimato dal soggetto che redige il bilancio in base alle situazioni concrete e quindi motivato.

Sulla base di tale valutazione, moltiplicando il coefficiente con l'ammontare della passività potenziale (il cui ammontare, riferendosi ad una situazione attuale, emerge come determinato) è possibile dare una rappresentazione numerica "attualizzata" della passività potenziale, sulla base della quale si determina un accantonamento in bilancio a copertura delle eventuali future perdite finanziarie e/o economiche.

Che il concetto di passività potenziale e di quantificazione del FR, così elaborato dalla perizia professionale, coincida con quello dei principi contabili applicati (norme giuridiche a tutti gli effetti), è confermato dalla disciplina specifica prevista per l'accantonamento per il rischio "spese legali", vale a dire per fare fronte agli oneri previsti da «*contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva*», che poi confluisce nel fondo rischi e spese, come sopra illustrato (All. 4/2, § 5.2. lett. h del Dlgs. n. 118/2011).

Dal punto di vista della contabilità finanziaria, infatti, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa; cionondimeno i principi contabili ritengono necessario, e non facoltativo, che si proceda ad accantonamento a fondo rischi.

4.4.4. Partendo da tali premesse, la Sezione ha richiesto al Comune di effettuare una "mappatura" del proprio contenzioso e del rischio, chiedendo al Comune, se possibile e condiviso, di prendere a riferimento, sul piano del coefficiente di rischio, i criteri di quantificazione ricavabili dalle richiamate *best pactices* su cui si fonda la perizia professionale.

Sul piano della mappatura del contenzioso (cause pendenti e valore della passività incombente) il Comune ha opposto di non potere effettuare una ricostruzione completa, a causa di pregressi limiti intrinseci che riguardano il sistema burocratico di schedatura del contenzioso e del *software*. Ha quindi fornito una mappatura dichiaratamente parziale, tra l'altro solo per cause superiori ad € 1 milione. Contemporaneamente ha assunto preciso impegno a superare lo stato di insufficienza delle procedure e dei controlli interni sul contenzioso, migliorando la circolarità delle informazioni con la Direzione bilancio da parte dell'Avvocatura.

Per altro verso ha applicato, condividendone la logica, gli IAS e OIC (oltre che l'IPSAS n. 19, § 20 e ss.), distinguendo 4 categorie di rischio:

i) **debito certo. Indice di rischio 100%.** L'evento che si è consolidato in sentenza esecutiva, sebbene solo momentaneamente sospesa dal giudice *ex*

lege, per effetto della art. 1, comma 714-bis L. 2018/2015 o altra norma di legge;

ii) **passività "probabile". Rientrano in tale definizione i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, o di giudizi non ancora esitati in decisione, per cui l'Avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza**. Infatti, la passività potenziale è **«probabile»**, secondo il Documento OIC n. 31, quando la previsione di verificazione dell'evento è legato a motivi seri o attendibili ma non certi, ossia se l'accadimento è credibile, cioè verosimile o ammissibile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri, tali da meritare l'assenso di persona prudente. La definizione dello IAS 37 di «probabile» è ancora più pragmatica ed è utile per ricavare un indice matematico: si ritiene tale se è più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario («*more likely than not*»), cioè la probabilità che il fatto si verifichi è maggiore della probabilità che non si verifichi; tradotto numericamente, presuppone un indice di rischio di verificazione almeno pari al 51%, contro un 49% che non si verifichi. Quindi se la valutazione di rischio è "probabile" si deve applicare **"almeno" un tasso di accantonamento del 51%;**

iii) **passività «possibile»**. Sempre secondo il Documento OIC n. 31, è tale la passività per cui il grado di avveramento dell'evento che la può generare è inferiore al probabile; per lo IAS 37 il grado di «possibile» ricorre se è più verosimile che il fatto non si verifichi piuttosto che il contrario, cioè la probabilità che il fatto non si verifichi è maggiore della probabilità che si verifichi (un 51% che non si verifichi contro un 49% che si verifichi, un 52% contro un 48% e così via). Quindi il *range* di accantonamento potrebbe essere da un massimo del 49% fino ad un minimo che si determina in base alla soglia del successivo criterio di classificazione. Anche in questo caso, gli Uffici hanno adottato un criterio "de minimis", individuandolo nel 10%. Si tratta, infatti, della soglia al di sotto del quale, l'importo è per prassi (in questo caso un fatto notorio) considerato, in contabilità economica, "remoto". Si aggiunge**,** tra l'altro, che **è una percentuale che può ragionevolmente e utilmente liquidare le spese di giustizia sostenute e anticipate fino a decisione sulla soccombenza;**

iv) passività da evento **«remoto».** L'evento generativo ha scarsissime possibilità di verificarsi, ossia potrà accadere molto difficilmente. **Nella prassi, come si diceva, si ritiene remoto un evento quando la**

probabilità che si verifichi è stimata inferiore al 10%. In questi casi l'accantonamento previsto è zero.

Il Comune ha quindi provveduto in autonomia sia a mappare il contenzioso (effettuata sulla base della nota inviata dall'Avv. Generale, prot. comunale n. 499643 del 23 giugno 2017, prot. C.C. n. 4068 in pari data)**, sia a quantificare il rischio** (deduzioni dell'Avvocato generale, allegate alle memorie prot. C.C. n. 4445 del 20.7.17)

La Sezione, infatti, ha ritenuto, in considerazione dell'ampia discrezionalità tecnica che interessa tali fattispecie, di accogliere tutte le deduzioni e le quantificazioni effettuate dal Comune, partita per partita, sulle fonti di rischio segnalate, prendendo allo stesso tempo atto della riferita difficoltà di base a mappare integralmente il contenzioso.

Si fa presente, peraltro, che il sistema di valutazione adottato per la quantificazione del rischio non può essere elevato a standard "a regime", poiché i coefficienti di rischio scelti ed applicati, vista l'incertezza della ricognizione, sono stati individuati, come già evidenziato, con approccio "de minimis", onde evitare una superfetazione dell'accantonamento rispetto allo squilibrio effettivo.

4.4.5. Tanto premesso, la Sezione prende atto delle informazioni e quantificazioni rassegnate. Resta al Comune, infatti, il quale ha condiviso il metodo ed il risultato, provvedere ad aggiornare congruamente le informazioni rese ed adeguare nel tempo gli accantonamenti, in sede di redazione dei documenti di bilancio.

La Sezione, pertanto, accerta la mancata registrazione già in sede di riaccertamento straordinario, e per trascinamento, al 31.12.2016, di un accantonamento pari almeno a € 172.396.732,12.

Tale importo dovrà essere altresì aumentato del rischio per le passività potenziali già oggetto del PRFP e che non sono stati oggetti, per limiti propri, della rassegata mappatura del contenzioso.

C.3. INCONGRUITÀ DELLA RIMODULAZIONE E NECESSITÀ DI RIEDITARE *IN PARTE QUA* IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO

5. Tutto quanto premesso e considerato, sulla base di quanto evidenziato nel § 4.1., la Sezione accerta che la rimodulazione/riformulazione del piano, ai fini dell'art. 1 comma 714 L. n. 208/2015 (ma anche, ove fosse stato ammissibile, ai sensi del comma 714-bis) si basa su un errato presupposto logico-contabile. La mancanza di alcune fondamentali componenti dal risultato di amministrazione emerso a valle del riaccertamento straordinario ha portato a quantificare

erroneamente l'obiettivo intermedio complessivo di riduzione del disavanzo, derivante dalla somma della quota da PRFP con quella trentennale dell'extradeficit (determinata ai sensi dell'art. 3, comma 16 del D.lgs. n. 118/2011, sul maggiore disavanzo ai sensi dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015).

Ciò ha consentito di collocare fuori bilancio componenti di squilibrio originariamente fatte oggetto del PRFP (residui passivi da neutralizzazione del fondo di rotazione, passività potenziali non assorbite nel fondo rischi), proiettando su esercizi futuri il loro recupero e sottraendo le stesse componenti, da un lato, alla disciplina legislativa del PRFP, dall'altra, a quella del ripiano trentennale dell'extradeficit.

In tale modo sono stati sovrastimati gli spazi finanziari che si è presunto essere stati guadagnati per effetto dell'"assorbimento" del pregresso disavanzo da PRFP nel nuovo disavanzo da armonizzazione.

5.1. In questa prospettiva la Sezione dispone che per ripristinare l'ordine contabile e assoggettare le varie componenti alla pertinente disciplina legislativa, occorre rieditare il riaccertamento straordinario.

Come è noto, i principi contabili chiariscono che (D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, punto 9.3), «*Al fine di evitare comportamenti opportunistici*», è fatto espresso divieto di «*effettuare il riaccertamento straordinario dei residui attraverso successive deliberazioni*».

Sulla base di tale divieto, la Corte dei conti, nella sua giurisprudenza, ha evidenziato che la riedizione del riaccertamento straordinario può avvenire, in autotutela, solo ove sorga con certezza un interesse pubblico specifico e concreto alla riforma del precedente riaccertamento, certezza determinata da una pronuncia di controllo che accerti circostanze di fatto e diritto che ne rendono "non altrimenti evitabile" la riedizione: ciò si verifica quando la corretta rappresentazione della situazione contabile non può essere raggiunta con altri strumenti contabili, in particolare col riaccertamento ordinario (cfr. SRC Campania n. 1/2017/PRSP e per la ricognizione della giurisprudenza in merito Sezione Autonomie n. 31/2016/FRG).

In quest'ottica, l'errore (duplice) commesso in sede di riaccertamento dal Comune di Napoli, da un lato, ha sottodimensionato il disavanzo da armonizzazione o "extradeficit", dall'altro, rischia di pregiudicare gli equilibri di bilancio e il loro ripristino, in quanto il recupero di tale componenti con le modalità ordinarie rischia di compromettere ingiustificatamente il processo di riequilibrio, a fronte di diposizioni legislative che consentivano, *ab orgine*, di inserire tali

componenti nella logica del ripiano trentennale dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011.

Occorre pertanto che il Comune di Napoli proceda – ora per allora – ad una revisione del suddetto riaccertamento straordinario (cfr. SRC Campania n. 37/2016/PRSP, SRC Liguria n. 2/2016/PRSP; SRC Puglia n. 145/2015/PRSP) in modo da ricondurre gli esiti dello stesso al rispetto della disciplina dettata dalla legge, rispettivamente, per il piano di riequilibrio pluriennale e per il ripiano trentennale dell'extradeficit.

Solo in tal modo, infatti, è possibile garantire il rispetto dei principi dell'armonizzazione dei sistemi contabili introdotti dal D.lgs. n. 118/2011 (integrato e corretto dal D.lgs. n. 126/2014) e, quindi, dei principi di veridicità e trasparenza di bilancio, in uno col principio di sostenibilità della spesa e continuità dell'amministrazione.

Questa Sezione dispone, pertanto, che l'Amministrazione proceda alla correzione degli errori rilevati attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare correttiva del riaccertamento straordinario. Tale atto di convalescenza, in ottica antielusiva della finalità di legge del riaccertamento straordinario, dovrà riguardare esclusivamente la quantificazione:

- del "*Fondo destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta dal fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria dell'ente*" (cfr. Sezione Autonomie n.14/SEZAUT/2013/QMIG),
- del Fondo rischi, 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);

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.

Tale riprogrammazione costituisce, insieme alla riedizione del riaccertamento straordinario, una necessaria "misura correttiva" ai sensi dell'art. 148-bis TUEL.

D. L'INADEMPIMENTO DELL'OBBLIGO CONTABILE DI RIDUZIONE MINIMA DEL DISAVANZO NELLE ANNUALITÀ 2015 E 2016

6. Ritenuta inammissibile la rimodulazione ai sensi dell'art. 1 comma 714-bis della L. n. 208/2015 e inadeguata la rimodulazione effettuata ai sensi del comma 714, ne consegue che il parametro concreto per valutare l'adempimento

degli obiettivi di recupero del disavanzo è costituito dal Piano originariamente adottato e approvato, siccome rimodulato con la deliberazione di Consiglio Comunale n. 33/2013, ai sensi ai sensi dell'art. 1, comma 15, del D.L. n. 35/2013 convertito nella L. n. 64/2013 e successivamente implicitamente approvato con la sentenza SS.RR. n. 34/2014/EL.

In tale prospettiva la Sezione ha effettuato una serie di accertamenti per verificare lo stato di attuazione del PRFP e l'adempimento rispetto agli obiettivi intermedi di cui alla Tabella A, oltre che l'effettiva diminuzione annuale del disavanzo originario, con il ritmo e la misura stabilità con la rimodulazione ex D.L. n. 35/2013.

In quest'ottica ha confrontato i dati di consuntivo elaborati in Tabella 1 con quelli nella richiamata Tabella A.

Gli stessi dati sono stati peraltro ulteriormente rivisti, verificando in che modo le criticità emerse impattano riclassificando il risultato di amministrazione e il disavanzo effettivo quanto meno nelle annualità 2015 e 2016.

Rispetto a quanto sopra evidenziato, il breve schema riassuntivo che di seguito si riporta fa emergere che nei rendiconti successivi al riaccertamento straordinario le principali criticità hanno riguardato l'emersione continua e cospicua di debiti fuori e l'inesigibilità di taluni crediti. Segnatamente è emerso che:

A) il rendiconto 2015 non ha registrato maggiori passività per:
   - € 211.487.149,54 per l'erronea mancata neutralizzazione del fondo di rotazione;
   - € 172.396.732,12 per fondo rischi il cui importo, come riconosciuto dal Comune va retrodatato al 1° gennaio 2015, mantenendosi successivamente inalterato fino al 31.12.2016;
   - € 209.605.912,79 per erroneo calcolo del FCDE al 31.12.205;
   - € 390.516,48 per mancata contabilizzazione tempestiva di debiti fuori bilancio pagati dal tesoriere su ordine di assegnazione del giudice.

B) il rendiconto 2016, contestualmente alla sua approvazione, non ha registrato nel risultato di amministrazione:
   - € 187.988.577,36 per mancata neutralizzazione del fondo di rotazione;
   - € 172.396.732,12 per fondo rischi il cui importo, non avvalorato già al 1° gennaio 2015, si mantiene inalterato, nella ricostruzione del Comune fino al 31.12.2016;

- un importo per debiti fuori bilancio per cui sussistevano i presupposti del riconoscimento al 31.12.2016 pari € 244.092.393,04 (al netto dell'irregolare copertura già sussistente in conto residui di cui si dirà al § 6.1.6.)
- € 38.640.878,35 per residui inesigibli.

D.1 I DEBITI FUORI BILANCIO PRODOTTI DAL CONTENZIOSO NON RICONOSCIUTI ENTRO L'ESERCIZIO FINANZIARIO 2015 E 2016

6.1.L'assenza di controllo sul contenzioso ha contribuito alla manifestazione cospicua di debiti fuori bilancio che, in assenza di previ adeguati accantonamenti, il Comune di Napoli non è riuscito ad assorbire in bilancio, nonostante sussistessero tutti i presupposti per il riconoscimento ai sensi dell'art. 194 TUEL.

Per altro verso, il Comune ha ripetutamente violato le norme sulla verifica degli equilibri (art. 147-quinquies, art. 193 comma 2 nonché art. 175 TUEL), nonostante avesse acclarato per tempo, con una procedura amministrativa interna, l'esistenza di un cospicuo montante di debiti che, vista la risalenza del titolo, richiedevano la procedura di riconoscimento ai sensi dell'art. 194 TUEL. Ciò ha determinato la mancata registrazione, nel risultato di amministrazione al 31.12, di ulteriori passività, con l'effetto di sottodimensionare il disavanzo.

In terzo luogo, come si vedrà, al § 11, tale mancata registrazione ha pesantemente alterato la rappresentazione dei saldi annuali di bilancio.

Di seguito si passa in rassegna la procedura seguita dal comune di Napoli fino al mancato riconoscimento in bilancio a fine anno, evidenziando di volta in volta l'incidenza, su tale fenomeno, della debitoria proveniente da contenzioso e quindi dalla fattispecie di cui alla lettera a) dell'art. 194 TUEL.

Il Comune di Napoli ha potuto prendere atto dell'esistenza di tali debiti in modo tempestivo tramite tre successive ricognizioni dello "stato" dei debiti fuori bilancio. Tale ricognizione ha avuto inizio con la deliberazione della Giunta Comunale n. 219 del 29 aprile 2017.

6.1.1 La prima ricognizione è stata avviata con circolare prot. 68363/2016 e ha riguardato debiti emersi dall' 1.09.2015 al 31.12.2015, per un importo di circa **€ 41.234.147,38** (di cui € 28.750.213,16 per sentenze e provvedimenti giurisdizionali esecutivi ex art. 194 TUEL lett *a)* ed € 12.483.934,22 per prestazione di beni e servizi ai sensi della lett *e)* dello stesso articolo).

Il finanziamento di tali debiti fuori bilancio era previsto nel bilancio triennale 2016/2018 e il relativo riconoscimento <u>era stato proposto dalla Giunta</u>

Comunale al Consiglio con atto n. 810 del 19/12/2016, il quale però non ha approvato tale riconoscimento entro la chiusura dell'esercizio finanziario 2016.

6.1.2. La seconda ricognizione, avviata con circolare prot. 505193/2016, era riferita ai debiti emersi dal 1.01.2016 al 31.05.2016.

Essa riguardava originariamente debiti per € 42.216.961,97, di cui € 35.921.210,20 per provvedimenti giurisdizionali esecutivi e la parte rimanente per la prestazione di beni e servizi. A tale massa passiva si aggiungeva poi un altro gravoso provvedimento giurisdizionale, segnatamente il debito nei confronti del Consorzio CR8, in esecuzione della Sentenza della Corte di Appello di Napoli n. 39/2016, quantificato dal Dirigente del competente Servizio in € 82.735.892. La massa passiva riconosciuta fuori bilancio per tale periodo raggiungeva dunque un ammontare di **€ 124.952.853,97**.

6.1.3. La terza ricognizione, avviata con circolare prot. 607311/2017, si riferiva ai debiti emersi dall'1.06.2016 al 31.12.2016, per un totale di € 96.666.106,16, di cui "solo" € 8.138.416,93 per prestazione di beni e servizi in assenza di determina a contrarre o impegno di spesa.

Anche in questo caso la causa nettamente preponderante di accumulo di debitoria fuori bilancio è il contenzioso. In proposito, il Comune ha specificato che «*Tale ricognizione include ulteriore quota di debito in favore del Consorzio CR8, in esecuzione della suddetta Sentenza, per un importo quantificato dal Dirigente del competente Servizio in **€ 2.455.547,74**.*

Include altresì il debito nei confronti dell'Unità Tecnica Amministrativa per la gestione dell'emergenza rifiuti in Regione Campania che il competente Servizio ha rilevato in occasione della ricognizione in discorso. Tale debito ammonta a 66,5 milioni di €, di cui 21,2 milioni aventi copertura finanziaria in residui passivi conservati nel conto del bilancio».

6.1.4. A questi debiti si aggiungono i pagamenti già effettuati per cassa dal Tesoriere (**€ 390.516,48**) in esecuzione di ordinanze di assegnazione emesse dal Giudice dell'esecuzione. Come è noto, infatti, il bilancio di previsione dell'anno di pagamento (entra 30 giorni) deve assorbire per competenza i pagamenti già effettuati per cassa dal Tesoriere in forza dell'All. 4/2 §6.3 del D.lgs. n. 118/2011; come si accennava si tratta di somme relative a pagamenti disposti nel 2015 dal Tesoriere (€ 390.516,48) in esecuzione di ordinanze di assegnazione emesse dal Giudice dell'esecuzione, per le quali sono stati emessi i relativi mandati a copertura con finanziamento nel corrispondete esercizio finanziario 2015.

Tale registrazione avrebbe dovuto essere effettuata entro il 2015, in virtù del richiamato principio contabile, nello specifico, entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento di pagamento.

6.1.5. I debiti fuori bilancio da riconoscere per l'importo complessivo di € 265.699.172 – secondo quanto riferito e documentato – verrebbero finanziati con il bilancio 2017/2019 solo per l'importo di € 243.330.406,17 con stanziamenti del bilancio di previsione 2017/2019 allo specifico capitolo 42051.

TABELLA 3 - Debiti fuori bilancio da riconoscere

RICOGNIZIONE 2016	IMPORTO TOTALE
Dal 1/09/2015 al 31/12/2015	41.234.147,38
dal 1/01/2016 al 31/05/2016	124.952.853,97
Dal 1/06/2016 al 31/12/2016	99.121.653,90
debiti fuori bilancio già pagati dal tesoriere	390.516,48
Totale	265.699.171,73

Fonte: schedatura operata dal Comune di Napoli

Il capitolo 42051 rientra nel macroaggregato 10 (oneri straordinari della gestione corrente) e risulta ad oggi capiente, ma solo nel triennio, per la copertura del menzionato importo.

Sarebbe altresì già presente la copertura in bilancio per l'importo di € 21.578.732,87, operata con specifici residui passivi conservati nel conto del bilancio per la copertura di spese divenute oggetto di contenzioso (di cui € 21.216.262,21 per il citato debito verso l'UTA).

Detto in altre parole, il Comune di Napoli non ha registrato sul proprio risultato di amministrazione, sulla base delle disposizioni degli artt. 193 e 175 TUEL e alle scadenze stabilite dalla legge, maggiori passività per € 265.699.172,01 entro l'esercizio finanziario 2016 nonché maggiori passività per € 390.516,48 entro l'esercizio finanziario 2015.

Appare di tutta evidenza che si tratta di irregolarità che, per la loro dimensione finanziaria, sono in grado di alterare l'effettività del saldo annuale di bilancio, specialmente con riferimento all'anno 2016 (cfr. § 11).

6.1.6. Sul versante delle coperture, inoltre, la Sezione, rileva la violazione delle norme contabili sulla necessità del previo riconoscimento del debito per passività la cui competenza finanziaria avrebbe riguardato annualità precedenti, tanto ai sensi dell'art. 194 TUEL, tanto in base alle norme sulla immodificabilità della gestione residui (cfr. art. 36, comma 5, R.D. 2440/1923 e art. 154 R.D. n.

827/1924 quali principi generali della contabilità finanziaria; cfr. altresì gli artt. 189, comma 1 e 190, comma 1 TUEL vecchia e nuova formazione dopo la novella ex D.lgs. 118/2011).

Il Comune, infatti, ha afferma di avere già disponibile in conto residui, per le passività sopra evidenziate, una somma pari a € 21.216.262,21.

Si tratta di residuo correlato ad impegni intervenuti per fatture al loro volta liquidate in esercizi finanziari antecedenti a quelli della iscrizione in bilancio dell'impegno medesimo. In buona sostanza, si trattava di debiti fuori bilancio (in quanto la fatturazione è largamente precedente il 2008) che al tempo non furono previamente riconosciuti, ma direttamente iscritti in base ad un atto successivo (verosimilmente inquadrabile nella fattispecie dell'art. 194 lett. e).

Il titolo del riconoscimento, infatti, è stato rivenuto in una convenzione tra il Comune di Napoli e lo Stato relativa all'emergenza rifiuti. Tale accordo presenta infatti, giuridicamente, le caratteristiche di un accordo di accollo interno di parte del debito del Comune di Napoli da parte dello Stato, per le fatturazioni dei servizi correlati all'emergenza rifiuti; si trattava dunque di un atto dispositivo del rapporto correlato a debiti originariamente del Comune di Napoli, il cui titolo si collocava temporalmente in esercizi precedenti e che quindi per competenza finanziaria avrebbe dovuto essere assorbito in bilancio nell'esercizio finanziario corrispondente al momento della manifestazione finanziaria del debito; l'assunzione di un impegno in un esercizio successivo presupponeva un riconoscimento del debito ai sensi dell'art. 194 TUEL, anche sulla base del sopravvenuto accordo con la Presidenza del consiglio, ai sensi della lett. e) del medesimo articolo.

Pertanto il correlato impegno, poi residuo in bilancio, si atteggia a mero accantonamento tecnico, il quale avrebbe dovuto essere cancellato già in sede di riaccertamento straordinario. Cionondimeno, la cancellazione di tale residuo passivo nel riaccertamento straordinario non è peraltro "altrimenti evitabile" , potendo tale operazione essere effettuata col riaccertamento ordinario, provvedendo alla copertura e riconoscimento nella corretta competenza finanziaria, editando successivamente e correttamente, la procedura del riconoscimento del debito fuori bilancio.

Per l'effetto i residui passivi nascono da un impegno contabile *ab orgine* irregolare, sebbene con funzione prudenziale; il pagamento dei debiti correlati a tali impegni, pertanto, presuppone la loro previa cancellazione in sede di riaccertamento ordinario dei residui considerati, salva la registrazione, per competenza, di un nuovo impegno di spesa, previo riconoscimento ai sensi

dell'art. 194 TUEL. Di conseguenza, come gli altri debiti fuori bilancio, avrebbe dovuto essere oggetto di riconoscimento nel corso dell'esercizio finanziario 2016.

6.1.7. In definitiva, ferma restando la necessità di procedere al corretto trattamento contabile dei debiti "certi", vale a dire, l'inclusione degli stessi in bilancio attraverso la procedura del riconoscimento (e copertura) disciplinata dall'art. 194 TUEL e dalle norme correlate, appare ovvio a questa Sezione che il risultato di amministrazione 2016 deve essere virtualmente peggiorato dei debiti fuori bilancio che, pur sussistenti tutti i presupposti, non sono stati oggetto della procedura di riconoscimento di debito ai sensi dell'art. 194 TUEL.

Sebbene risulti agli atti il tentativo del Comune di riconoscere tali debiti entro il 2016 (attraverso il procedimento di ricognizione interna e la proposta respinta di riconoscere quantomeno la *prima tranche* nel bilancio triennale 2016/2018), il Comune avrebbe dovuto, per evitare una falsa rappresentazione del risultato di bilancio a rendiconto, e tutelare i principi di prudenza e di verità, procedere, quanto meno, alla evidenziazione contabile dei ridetti debiti, in via surrogatoria ed analogica, con il Fondo rischi (per un importo aggiuntivo di € 265.699.171,73), il quale avrebbe consentito di comprimere la spesa nell'esercizio successivo in pari misura individuando, indirettamente, le coperture per il riconoscimento, per quanto irregolare, negli esercizi successivi, oltre a dare evidenza dello stato di raggiungimento degli obiettivi intermedi di ripiano del disavanzo, ordinario (da PRFP) e straordinario (da armonizzazione).

D.2. La strutturale incapacità di riscossione. Il FCDE e i crediti inesigibili contabilizzati nel rendiconto 2016

6.2. Il Comune di Napoli ha una strutturale difficoltà di riscossione che interessa principalmente i crediti in conto residui che le misure adottate dal PRFP non hanno mostrato, sinora, di avere migliorato in modo sostanziale.

Questo porta a guardare con particolare attenzione l'istituto contabile del FCDE a consuntivo, calcolato, in modo standard e sintetico, sulla base delle riscossioni storiche in conto residuo (esempio n. 5 All. 4/2 D.lgs. n. 118/2011).

La sua corretta quantificazione è, nella nuova contabilità, lo strumento principale in grado di tutelare gli equilibri effettivi in Comuni come quello di Napoli, dove all'accertamento del titolo, segue il riscontro di un forte ritardo nella riscossione, se non la constatazione dell'impossibilità della stessa.

Sebbene, da un lato, si debba prendere positivamente atto:

- del ricalcolo, virtuale, del FCDE a consuntivo 2015, effettuato in auto-valutazione da parte dello stesso Comune di Napoli in occasione della

rimodulazione effettuata a fine settembre 2016 (cfr. § 4.1.2, punto v), ricalcolo riassunto nella sottostante Tabella 4.

Tabella 4. Ricalcolo del FCDE al 31.12.2015

	FCDE 31.12.2015
applicazione del punto 3.3. All. 4/2 ex d.m. 20 maggio 2015	€ 1.200.545.222,12
applicazione piena esempio n. 5 All. 4/2	1.410.151.134,91
Scarto	209.605.912,79

Il Comune, infatti, in quell'occasione ha riconosciuto l'insussistenza dei presupposti di legge per il calcolo più "leggero" del FCDE (possibile, transitoriamente, a rendiconto 2015, si sensi del d.m. 20 maggio 2015 che ha novellato l'All. 4/2, punto 3.3) in quanto incompatibile con la propria situazione finanziaria. Il FCDE deve essere quindi virtualmente rideterminato da € 1.200.545.222,12 in € 1.410.151.134,91, con l'effetto di evidenziare un disavanzo aggiuntivo e latente, sul 2015, pari a **€ - 209.605.912,79;**

- della convergenza interpretativa sull'art. 2, comma 6 del D.L. n. 78/2015, che ha virtuosamente portato a finanziare il FCDE tramite il Fondo anticipazioni liquidità (FAL) esclusivamente al netto dei soli residui incassati (SRC Campania n. 1/2017/PRSP),

per altro verso, lo stato della riscossione in conto residui costituisce, insieme alla mancanza di controllo del contenzioso e sul fenomeno di produzione dei debiti fuori bilancio, la principale ragione della crisi finanziaria del Comune di Napoli.

In quest'ottica, la Sezione non può esimersi dal rilevare alcune criticità che riguardano il calcolo concreto del FCDE, anche nel 2016, attesa la funzione svolta dallo stesso nella nuova contabilità armonizzata, con particolare riguardo al fenomeno della scarsa riscossione delle sanzioni del Codice della strada.

A differenza del FR (posta collegata alla spesa a fronte del rischio di debiti futuri e potenziali o comunque fuori bilancio), il FCDE è una posta collegata all'attivo, accomunata al FR (nonché al FAL, ovvero fondo anticipazioni liquidità) 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 della spesa autorizzata, per rischi futuri.

La funzione del FCDE, quindi, 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).

Detto in altri termini, trattandosi di un accantonamento, il FCDE costituisce una posta che impedisce (elide il rischio di) il finanziamento surrettizio di squilibri di bilancio per insussistenze di partite attive, comprimendo il risultato di amministrazione di un importo pari al rischio storico di inesigibilità.

In buona sostanza, il FCDE mira ad accumulare risorse sufficienti a coprire perdite finanziarie per insussistenze di crediti ragionevolmente irrealizzabili, in questo modo prevenendo l'evidenziazione di squilibri di bilancio ex art. 81 Cost..

6.2.1. Ai sensi dei principi contabili applicati (All. 4/2 del D.lgs. n. 118/2011 esempio n. 5), «*individuare le categorie di entrate stanziate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione*» (c.d. *cluster* di svalutazione) è una scelta «*lasciata al singolo ente, il quale può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli*». Eppur tuttavia non si tratta di scelta libera, bensì discrezionale, in funzione dello scopo di «*evitare che le entrate di dubbia esigibilità, previste ed accertate nel corso dell'esercizio, possano finanziare delle spese esigibili nel corso del medesimo esercizio*». In sostanza, i principi contabili

mirano ad ottenere un grado omogeneo di liquidità tra entrate e spese, onde evitare crisi di cassa e quindi un problema di effettiva copertura della spesa.

L'analisi della Corte, in proposito, si è concentrata sul Titolo III, storicamente l'area delle entrate affetto da maggiori criticità in punto di riscossione. Nell'ambito dello stesso, come già evidenziato in fase di approvazione del PRFP, le maggiori anomalie riguardano le sanzioni del codice della strada.

La svalutazione di tale ultima risorsa, viene effettuata dal Comune dentro il *cluster* più ampio dell'intero importo del Titolo III (€ 1.046.237.880,30 al 31.12.2016), dentro il quale le sanzioni del codice della strada (€ 542.478.158,89 al 31.12.2016) pesano annualmente, da sole, in termini di accertamento per il 51,85%.

La media delle riscossioni in conto residui, nel quinquennio, delle sanzioni del codice della strada è del 3,39% (con complemento a cento di "svalutazione" del 96,6%), mentre la svalutazione effettuata a rendiconto, per effetto del *cluster* di appartenenza, è solo del 88% al 31.12.216, con un differenziale pari quasi al 9%.

Tabella 5 capacità di riscossione in conto residui cds

	2012	2013	2014	2015	2016	Media
Capacità di riscossione in conto residui CDS	4,45	4,90	3,33	2,51	1,75	**3,39**

Fonte: elaborazione dati SIRTEL e rendiconto 2016

Tanto osservato, la Sezione, attesa la dimensione finanziaria del bilancio del Comune e la rilevata incidenza percentuale di tale risorsa sul Titolo III, rileva la ragionevole insufficienza del *cluster* di svalutazione determinato dal Comune per garantire l'effettività degli equilibri di bilancio, attesa la finalità legislativa del FCDE introdotto con la riforma del D.lgs. n. 118/2011.

Lo sbilancio tra svalutazione ed effettiva capacità di riscossione ammonta infatti, al 31.12.2016, ad un importo pari a circa 47 milioni di euro. Appare quindi evidente che l'individuazione di un *cluster* (classe di svalutazione) non in grado di compensare efficacemente il rischio di inesigibilità collegato ad una platea così ampia di crediti (sanzioni del codice della strada) costituisce una scelta che, se non viola la "lettera" dei principi contabili applicati, ne viola chiaramente la *ratio* legislativa, se e nella misura in cui il difetto di adeguata svalutazione è in grado di pregiudicare in modo sensibile e stabile nel tempo l'effettività degli equilibri di bilancio.

Per altro verso la Sezione non applica tale sbilancio, al momento, in aumento rispetto al risultato di amministrazione 2016, in attesa di verificare la

congruità di alcune misure in corso e comunicate nel corso dell'istruttoria (afferenti il sistema di riscossione).

7. Tanto premesso dal punto di vista generale dell'istituto del FCDE, la Sezione ha effettuato una verifica, a campione, dei titoli sottostanti ai residui contabilizzati, verificandone l'evoluzione a cavallo tra due rendicontazioni (2015 e 2016).

Tale analisi si è concentrata in particolare sul Titolo III che registra storicamente i più bassi tassi di riscossione. Per effettuare tale controllo si è avvalsa del metodo di campionamento europeo per la cui illustrazione si rinvia a SRC Campania n. 65/2017/PARI, allegato A, § 2.

Segnatamente, con nota di accesso prot. n. 3684 del 08/06/2017 si è chiesto al Comune di produrre l'elenco dei residui attivi al 31.12.2015 e al 31.12.2016 relativamente alle entrate del titolo III di seguito indicate:

a) 630 - PROVENTI DA PARCHEGGI IN CONCESSIONE

b) 699 - CONTRAVVENZIONI DISCIPLINA DELLA CIRCOLAZIONE STRADALE

c) 850 - DIVIDENDI DI PARTECIPAZIONI AZIONARIE

d) 710 - FITTI DI FABBRICATI

e) 750 - PROVENTI PER LOCAZIONE MATERIALI ROTABILI

f) 916 - RECUPERO SPESE PATRIMONIO IMMOBILIARE

Sull'elenco dei residui in esame si procedeva al campionamento nei termini di seguito rappresentati delle sole risorse di seguito riportate:

a) risorsa 710 FITTI DI FABBRICATI

b) risorsa 630 PARCHEGGI

c) risorsa 699 CONTRAVVENZIONI CDS.

L'analisi campionaria si è concentrata sulla verifica della esigibilità dei crediti.

La valutazione di esigibilità di una posta (rilevante invece per il FCDE e il riaccertamento ordinario), segnatamente di un credito, attiene alla sussistenza o permanenza del titolo, ma anche alla capacità del debitore di adempiere regolarmente le proprie obbligazioni, grazie alla liquidità del proprio patrimonio e la manifestata collaborazione all'adempimento dell'obbligazione, e non la sussistenza di "garanzie" generiche o specifiche, in sede di esecuzione coattiva del credito.

Si tratta di una inesigibilità "sostanziale", che va distinta dalla esigibilità "in senso giuridico", assunta a riferimento dai principi contabili applicati per definire la competenza finanziaria potenziata e l'imputabilità a bilancio. L'esigibilità giuridica,

infatti, attiene ad un elemento accidentale del titolo dell'obbligazione finanziaria sottostante, in particolare, l'assenza di termini o condizioni, sia per il lato attivo che passivo (cfr. D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, § 2 ultimo capoverso).

In altre parole, l'esigibilità del credito attiene al *nomen verum et bonum*, presuppone una sostanziale fondatezza del titolo e una ragionevole liquidità dello stesso, il quale deve essere in grado di finanziare prontamente la spesa, garantendo la regolarità degli adempimenti delle obbligazioni assunte e, quindi, l'equilibrio di bilancio, salva la possibilità di fare ricorso, fisiologicamente, ad anticipazioni di cassa in caso di disallineamento temporaneo o di breve termine, tra flussi in entrata ed in uscita.

La sussistenza di un meccanismo sintetico e standard di svalutazione (cioè secondo meccanismo presuntivi individuati negli stessi principi contabili applicati) come il FCDE, infatti, non solleva gli enti, anche nel nuovo sistema, dall'onere di verificare che siano diventati «*assolutamente inesigibili*» o "insussistenti" (prescrizione o sopravvenuta inefficacia del titolo).

Infatti, sebbene per i crediti accertati, imputati e svalutati valga la c.d. *clausola di standstill*, secondo cui essi possono essere mantenuti per almeno tre anni, tuttavia i «*Trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso*, *il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione*» (All. 4/2, § 9.1, enfasi aggiunta).

In tale caso si deve procedere eliminando gli stessi dal Conto del bilancio, attraverso la delibera motivata di riaccertamento dei residui, fermi restando gli oneri di recupero per quelli che rimangono iscritti nello Stato patrimoniale.

La Sezione ha perciò verificato i crediti campionati concentrandosi su quelli la cui imputazione a bilancio è risalente oltre i tre anni dalla scadenza (esigibilità giuridica)

7.1. Con riferimento alla **risorsa 699 (sanzioni codice della strada)** il campionamento ha tenuto conto sia dell'anzianità del residuo che della dimensione dello stesso.

Esso ha interessato:

- 4 residui totali di cui: 2 campioni per l'annualità 2015, su una popolazione di 15 residui attivi complessivi. Nello specifico, in termini di valore l'importo dei residui attivi al 31/12/2015 campionato è pari ad € 129.957.395,87 su un totale complessivo di € 490.858.286,88.

- 2 campioni per il rendiconto 2016, su una popolazione di altrettanti 15 residui attivi totali. Sono stati cioè estratti residui attivi per € 87.476.281,95 rispetto a un importo complessivo iscritto in bilancio di euro 542.478.158,89.

Relativamente ai residui campionati è stato chiesto di produrre: 1) l'atto di accertamento originario; 2) una *query* estratta dal sistema informatico in uso al servizio da cui si evince il dettaglio dei verbali a giustificazione dell'importo accertato originariamente; 3) elenco anagrafico delle iscrizioni a ruolo trasmesso all'agente della riscossione; 4) elenco delle somme incassate sul ruolo; 5) elenco degli sgravi effettuati dal comune; 6) atti interruttivi avviati dall'agente della riscossione.

Il campione è risultato performante quanto a verifica della documentazione sottostante, mentre è emersa la mancanza della documentazione relativa ai residui 2003.

Gli atti di accertamento per tale annualità e per quelle antecedentemente registrati in bilancio, come è stato verbalizzato, risultano allo stato non producibili a causa di un sinistro occorso agli archivi, che non consentirebbe di reperire gli atti di accertamento e gli atti successivi.

Il Comune ha cercato di documentare in modo alternativo l'esistenza del titolo sottostante, inviando le richieste di iscrizione a ruolo delle relative poste inviate dall'ufficio Polizia Locale alla Ragioneria Generale al cui interno sono richiamati gli estremi dell'accertamento originario.

Sono stati, allegati, altresì, una serie di documenti (nello specifico elenco atti interruttivi, incassi e sgravi effettuati) a dimostrazione della sussistenza di tali residui. Segnatamente, relativamente agli atti interruttivi, sono stati presentati dei *file* da cui risulta un elenco, con i relativi riferimenti, di un primo invio di atti interruttivi da parte di Equitalia ed un ulteriore file in cui per ogni cartella si specificano le relative procedure esecutive avviate.

Tuttavia, la parzialità ed il carattere disorganico e incompleto di tali informazioni ed il carattere esiguo delle riscossioni effettuate (si tratta di verbali elevati nel 2002 e iscritti a ruolo nel 2006 e 2007 che, al 31.12.2016, in più di un decennio, su un totale di originari € 107.564.467,80, hanno registrato la riscossione di appena € 20.083.249,67) rendono la permanenza del titolo sottostante incerta (per intervenuta prescrizione) e assai dubbia l'esigibilità.

Emerge quindi una sostanziale inesigibilità di fatto, rispetto alla quale la svalutazione a FCDE appare insufficiente.

La Sezione pertanto accerta che il risultato di amministrazione a fine 2016 deve essere peggiorato calcolando in diminuzione gli importi concernenti i soli residui ante 2003, al netto della correlata svalutazione effettuata con FCDE (all'88%), vale a dire di € 237.435,03 (vale a dire 12% di € 1.978.625,29)

Va da sé che, a seguito del conseguente stralcio, il passaggio nello stato patrimoniale dei crediti stralciati (di cui verrà verificato il titolo) non esime il Comune dalle necessarie azioni di riscossione che potranno essere ri-registrate in bilancio, nel futuro, come maggiori residui attivi nei successivi riaccertamenti ordinari

Tabella 5.1 - Impatto cds su disavanzo al 31/12/2016

	totale residui al 31/12/2016	Fcde attuale (88%)	quota maggiore disavanzo 31/12/2016
risorsa 699-CDS	542.478.158,89	477.380.779,82	
residui ante 2002	1.978.625,29	1.741.190,26	237.435,03

Fonte: elaborazione dati rendiconto 2016

7.2. Relativamente alla **risorsa 710 fitti di fabbricati** sono stati estrapolati, sulla base di un campionamento ragionato per anzianità e dimensione, 60 residui.

Il campionamento aveva un livello di affidabilità (possibilità che le conclusioni raggiunte dal revisore, sulla base di un campione, possano essere coincidenti con quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione) del 95%.

Nello specifico, sono stati estratti:

- 31 campioni, su una popolazione di 130 residui attivi, per l'annualità 2015. In termini di valore l'importo dei **residui attivi al 31/12/2015** campionati è pari ad € 69.560.319,63 su un **totale complessivo di € 96.867.360,49**
- e 31 campioni per il rendiconto 2016 su una popolazione di 171 residui attivi. I residui attivi campionati nel rendiconto 2016, dunque, ammontano ad **€ 46.589.058,20** rispetto a un importo complessivo iscritto in bilancio di € 71.375.617,59.

Peraltro, non è stato possibile effettuare la verifica del titolo dell'accertamento, delle riscossioni e della sussistenza degli atti interruttivi, per mancanza a monte di una contabilità in grado di essere riconciliata con i titoli sottostanti (le c.d. bollettature).

L'importo dei "bollettati" è sistematicamente non coincidente, ora per eccesso, ora per difetto, con gli importi a bilancio. Non è stato, quindi, possibile effettuare la revisione delle risorse campionate, né tanto meno il riaccertamento ordinario delle stesse.

Segnatamente, come riferito dalla dirigente del Servizio Demanio e patrimonio, nell'audizione del 28 giugno u.s., come da verbale all'uopo redatto, nonostante la stessa affermi di essere certa che l'importo complessivo della risorsa in questione coincida con i bollettati, il totale campionato a bilancio non corrisponde con gli importi delle liste di carico prodotte, anche perché per alcune annualità non è stata fornita alcuna documentazione (tutta la documentazione anteriore al 2007 non è stata elaborata e fornita alla Corte; non è stata elaborata neanche la documentazione richiesta per il 2016).

La problematica generale che inficia la contabilizzazione in bilancio dell'intero montante dei residui attivi per fitti è stata determinata in conseguenza del passaggio della gestione del patrimonio immobiliare comunale dalla Romeo Gestioni al Comune, caratterizzato da una non omogeneità nei criteri impiegati per l'imputazione a bilancio degli incassi per fitti attivi.

La Romeo gestioni, infatti, imputava gli incassi a bilancio con codifica che non è stata esplicitata al comune al momento del passaggio di consegne; il Comune sta portando a termine il lavoro di revisione dell'intera contabilità.

La problematica sopra rappresentata, pertanto, fa – allo stato degli atti – sorgere ragionevoli dubbi sull'attendibilità generale di tali poste, ed in ogni caso si presenta il rischio di mantenimento di residui a fronte di incassi già intervenuti.

La Sezione ritiene che i conti su cui sono registrati gli importi delle bollettature non riscosse siano allo stato irregolari e, conseguentemente, non registrabili in bilancio, in quanto, in queste condizioni, i residui non potevano essere riaccertati.

Solo una volta riconciliati con i corretti codici di registrazione in bilancio, i suddetti importi potrebbero essere registrati, nuovamente, per competenza finanziaria, come maggiori residui attivi, ma nelle more non è possibile il loro mantenimento in bilancio.

Il Comune non ha peraltro documentato, in contraddittorio, il pareggio tra i bollettati e i residui correlati alle risorse oggetto di verifica.

La Sezione, pertanto, accerta che il risultato di amministrazione a fine 2016 deve essere peggiorato calcolando in diminuzione gli importi non svalutati col FCDE (all'88%), vale a dire di **€ 4.958.107,43.**

7.2.1. A questo importo si aggiunge la quota di fitti, riscossi da Romeo Gestioni, per € 30.058.055,68. Si tratta di crediti verso conduttori del patrimonio immobiliare riscossi dall'ex Concessionario della gestione del patrimonio immobiliare (Ro.gestioni) e non riversati al Comune.

Il ridetto importo, da un lato, nonostante, l'incasso sia già intervenuto, non viene eliminato dal bilancio; in secondo luogo non viene svalutato nell'ambito del FCDE (come risulta dalla tabella *"tipologie di entrate del titolo IIII escluse"* dell'Allegato alla Delibera C.C. n. 30 del 26/05/2017 di approvazione rendiconto 2016).

La mancata cancellazione è stata motivata con l'insussistenza di una reversale di incasso; la mancata svalutazione con la circostanza che, trattandosi di importi già riscossi, si tratta di crediti cui corrisponde un obbligo di riversamento da parte dell'ex Concessionario (che peraltro potrà essere pienamente esercitato solo in caso di esito positivo della contesa giudiziaria in corso).

Per comprendere la vicenda di tali crediti è necessario ripercorrere fatti gestionali sottostanti e il relativo contenzioso che ne è seguito.

Ro.gestioni, fino al 2011, ha svolto per il Comune un servizio assai articolato, che comprendeva tra l'altro:

a) l'incasso dei fitti e dei proventi da alienazioni immobiliari. Tale incasso veniva rendicontato in appositi elenchi. Per la riscossione era previsto un aggio, tutte le entrate riscosse per conto del Comune confluivano su conti correnti del concessionario;

b) la gestione e manutenzione del patrimonio. Per la gestione, il concessionario incassava corrispettivi forfettari (pari a circa 40 milioni €/annui), mentre per la manutenzione era previsto un rimborso a rendicontazione.

A seguito dell'interruzione dei rapporti, l'ex Concessionario avrebbe "autoliquidato" i propri compensi ancora dovuti e "trattenuto l'importo sul proprio conto correte di transito a titolo di unilaterale "compensazione".

In buona sostanza, una parte delle entrate è già stata riscossa e allo stesso tempo non sussiste certezza sulla futura restituzione di tale incassato, a causa della pretesa di Ro.gestioni di compensare tale importo con proprie pretese che sormontano l'importo trattenuto.

Per tali richieste il Comune ha attestato l'esistenza di residui passivi per € 35.061.916,17, che riferisce essere pari al richiesto.

Sul versante del rischio, la sussistenza del richiamato residuo passivo non rende necessario un accantonamento ulteriore a FR, in virtù del principio applicato

4/2, punto 5.2 n.3 lett h del D.lgs. n. 118/2011, salvo, ovviamente, il sopraggiungere di maggiori spese da contenzioso e spese legali.

Peraltro il Comune ha riferito di avere verificato il titolo e la fondatezza degli iscritti residui passivi verso Ro.gestioni solo per € 27.565.288,25, contando di liberare risorse al termine del contenzioso e di giungere ad un incasso parziale delle somme unilateralmente trattenute.

Per altro verso, sebbene i due importi pressoché si neutralizzino, il fenomeno dell'autoliquidazione da parte del debitore/creditore Ro.gestioni non può non essere in effetti non rappresentato in bilancio, in virtù del principio di veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità (D.lgs. n. 118/2011, All. 1), che impone di dare conto e «*rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio*.

Non può essere accolto l'argomento che le due partite vengono mantenute per consentire alle stesse di compensarsi contabilmente e giuridicamente e che per tale stessa ragione il credito non viene svalutato.

La compensazione, infatti, presuppone che sia correttamente rappresentato contabilmente il correlato rapporto di reciproco debito/credito, tra due medesimi soggetti.

Da un punto di vista giuridico, infatti, nulla impedirebbe di rilevare un fenomeno di "regolazione" dell'obbligazione iscritta in bilancio (i 30 milioni di crediti per fitti già incassati) diverso dall'adempimento (incasso, con correlato flusso di cassa ed estinzione del credito).

La compensazione, si rammenta, costituisce una vicenda giuridica che fa estinguere il credito in modo diverso dal pagamento (che determina un flusso concreto di cassa) e allo stesso satisfattivo; tuttavia, come lo stesso concetto civilistico evoca, perché ciò avvenga è necessaria una serie di rapporti "correnti" caratterizzati da un reciproco dare ed avere e l'esistenza quindi, ad una certa data, di rapporti di credito omogenei, liquidi ed esigibili (1243 c.c.).

Per rappresentare contabilmente la vicenda giuridica, dunque, occorre avere la reciproca evidenza contabile di due partite tra due soggetti, ciascuno debitore e creditore dell'altro.

I crediti per fitti, invece, riguardano soggetti distinti e terzi, che hanno già estinto il proprio debito, mediante adempimento verso il legittimato a ricevere l'adempimento (l'ex concessionario per la riscossione).

L'eventuale credito da restituzione cui invero il Comune si riferisce, infatti, è un credito verso Romeo Gestioni e non verso i debitori originari che la loro

obbligazione, invece, hanno già adempiuto con effetto liberatorio; pertanto l'obbligazione originaria registrata in bilancio si è estinta, pur in assenza di incasso.

La contropartita dell'estinzione dovrebbe essere l'insorgenza di un credito da restituzione verso l'ex Concessionario, essendosi realizzata una novazione soggettiva passiva del titolo.

Tale credito costituisce una pretesa e un titolo distinto rispetto a quello originario, connotato peraltro dalla incertezza per il contenzioso in corso, collegato a passività con cui potrà essere regolato in futuro.

Esso costituisce, infatti, legittima contropartita per la futura "regolazione" in compensazione delle reciproche partite di debito e credito, in quanto riguarda lo stesso debitore/creditore (Ro.gestioni), ai sensi del codice civile.

Peraltro, da un punto di vista contabile, per tale credito dovrà procedersi a svalutazione sintetica, nell'ambito del calcolo del FCDE, avendo cura di tutelare gli effettivi equilibri di bilancio. Non sussiste, infatti, alcuna giustificazione legislativa per derogare alla disciplina sintetica e standard del FCDE (che sul titolo III, si rammenta, prevede una svalutazione del 88%), soprattutto in virtù del contenzioso pendente.

Ne consegue che l'intera partita di € 30.058.055,68 va considerata insussistente, per assenza del titolo e per l'ingiustificata sottrazione del credito alla sua svalutazione.

Contemporaneamente la stessa partita, per effetto della argomentata novazione soggettiva, farà virtualmente sorgere un credito da restituzione verso l'ex Concessionario che dovrà essere opportunamente svalutato secondo i criteri di legge e i *cluster* individuati dal Comune.

Da ciò ne consegue che il disavanzo del Comune, al 31.12.2016, deve essere virtualmente aggravato nella misura di soli € 26.451.088,9984 (pari all'88% del sottostante credito da restituzione verso Ro.gestioni) e non dell'intero importo di cui è necessario procedere stralcio (€ 30.058.055,68).

Tabella 5.2- Impatto fitti attivi su disavanzo al 31/12/2016

rendiconto 2016

	totale residui al 31/12/2016 al netto dei residui Romeo Gestione	svalutazione da FCDE (88%)	quota maggiore disavanzo 31/12/2016
risorsa 710 - Fitti	41.317.561,91	36.359.454,48	4.958.107,43
residui Romeo Gestione	30.058.055,68	0,00	26.451.089,00

TOTALE			31.409.196,43

Fonte: elaborazione dati rendiconto 2016

7.2.2. Per quanto concerne l'altra risorsa in passato gestita da Ro.gestioni (risorsa 916 - recupero spese patrimonio immobiliare), anche per tali residui si è riscontrata la criticità della mancata riconciliazione delle bollettature con le partite a bilancio, per la già esposta criticità contabile.

Si tratta di residui, nel 2016, pari a € 28.227.334,99, per cui non si può non giungere alle stesse conclusioni di cui a § 7.2.

Infatti, poiché il Comune non è riuscito a documentare, in contraddittorio, il pareggio tra i bollettati e i residui correlati alle risorse oggetto di verifica, la Sezione, anche qui accerta che il risultato di amministrazione a fine 2016 deve essere peggiorato calcolando in diminuzione gli importi della popolazione della risorsa in esame, al netto della correlata svalutazione effettuata con FCDE, per un importo pari ad € 3.387.280,21

Tabella 5.3-Impatto recupero spese patr. Immob. su disavanzo al 31/12/2016

rendiconto 2016			
	totale residui al 31/12/2016	svalutazione da FCDE (88%)	quota maggiore disavanzo 31/12/2016
risorsa 916 – RECUP. SPESE PATR. IMMOB	28.227.334,99	24.840.054,78	3.387.280,21

Fonte: elaborazione dati rendiconto 2016

7.3. In definitiva, per effetto delle riscontrate anomalie la Sezione accerta l'inesigibilità di residui attivi al 31.12.2016 e la necessità di peggiorare, virtualmente, il risultato di amministrazione per totale di € 35.033.911,67 secondo il dettaglio sottoriportato.

Tabella 5.4 – Residui attivi inesigibili. Elaborazione Corte di conti

rendiconto 2016			
	totale residui al 31/12/2016	Fcde attuale (88%)	quota maggiore disavanzo 31/12/2016
risorsa 699-CDS	542.478.158,89	477.380.779,82	
residui ante 2002	1.978.625,29	1.741.190,26	237.435,03

risorsa 710 - Fitti	41.317.561,91	36.359.454,48	4.958.107,43
residui Romeo Gestione	30.058.055,68	0,00	26.451.089,00
risorsa 916 – RECUP. SPESE PATR. IMMOB	28.227.334,99	24.840.054,78	3.387.280,21
TOTALE			**35.033.911,67**

D.3. INADEMPIMENTO STATICO E DINAMICO SUGLI OBIETTIVI 2015 E 2016

8. Tanto premesso, confrontando i dati del risultato di amministrazione riclassificato sulla base delle necessarie rettifiche in aumento sopra accertate, ne riviene che il Comune di Napoli ha mancato gli obiettivi di riequilibrio nel 2015 e nel 2016.

In quest'ottica occorre ricordare che il primo anno di gestione del piano di riequilibrio si è chiuso, ufficialmente, con un disavanzo di € 702.703.465,47, con un miglioramento, rispetto al primo gennaio di € 49.483.691,61. Questo comportava, formalmente, il raggiungimento dell'obiettivo statico (il risultato di amministrazione minimo atteso, al 31.12.2013, in base alla Tabella A, avrebbe dovuto essere di € -752.187.157,06): il Comune di Napoli, dunque, andando oltre l'obiettivo dinamico di riduzione del disavanzo di € 31 mln, raggiungeva un obiettivo statico e dinamico migliore per € 49.483.691,61.

La pronuncia n. 13/2016/PRSP, su cui, in assenza di impugnazione presso le SS.RR. di questa Magistratura si è formato giudicato processuale e contabile, rilevava peraltro un peggioramento virtuale del risultato di amministrazione legato sostanzialmente a due criticità: la mancata ricostituzione di entrate a specifica destinazione, l'ineffettività di entrate per sanzioni del Codice della strada. Si tratta certamente, anche in quel caso di un inadempimento che tuttavia è legato a situazioni transitorie (l'andamento contingente della cassa a fine anno, poi, come risulta *per tabulas* ricostituita, per quanto attiene le entrate a specifica destinazione, l'anno successivo. La cassa al 1° gennaio 2015 ammontava infatti a € 473.700.930,61, di cui, vincolata € 462.045.351,46, in assenza, tra l'altro, di anticipazioni ordinarie da restituire).

Per altro verso, l'ineffettività delle entrate per sanzioni del Codice della strada è stata assorbita dalle "misure correttive" stabilmente previste dal Legislatore della nuova contabilità armonizzata, attraverso il FCDE, salvo quanto precisato in questa pronuncia sulla necessità di un *cluster* apposito per tale risorsa.

Pertanto, retrospettivamente, il Collegio ritiene tale inadempimento, per quanto processualmente certo, non "grave" ai fini dell'art. 243-quater comma 7.

Tabella 6. Fonte: Corte dei conti

CRITICITA'	IMPORTI
Ammontare dei Fondi da ricostituire	€ 168.978.446,98
Discrasia strutturale tra residui attivi del titolo IV e V e residui passivi del titolo II - F.do cassa al 31.12.2013 che in istruttoria non ha avuto spiegazioni alternative all'utilizzo di entrate a specifica destinazione	€ 114.581.024,38
"*Sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada*" – Riaccertamento. Scarto di effettività accertamenti in base a dati riscossione	€ 23.703.529,26
"*Sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada".* Scarto di effettività accertamenti in base a dati riscossione	€ 59.311.142,10
Totale	**€ 366.574.142,72***
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE 2013 COMPLESSIVO (DISAVANZO)	€ 702.703.465,47
AUMENTO DEL DISAVANZO PER CRITICITA' RILEVATE	€ 366.574.142,72
Totale	**€ - 1.069.277.608,19**

Per contro, nel 2015 e 2016, l'inadempimento dell'obbligo contabile di riduzione del disavanzo (effettivo), per la dimensione finanziaria e le caratteristiche strutturali e non transitorie delle componenti peggiorative individuate, ha certamente carattere di "gravità", ai sensi dell'art. 243-quater, comma 7 TUEL.

Come è noto, gli obiettivi intermedi sono determinati a preventivo nel PRFP e devono essere realizzati annualmente, a consuntivo; in pratica è il PRFP a fornire la griglia di valutazione, il parametro dell'adempimento, nonché della sua "gravità" ed eventuale "reiterazione".

Tali parametri sono individuati, in termini statici, dal disavanzo finale previsto per ciascun anno (obiettivo statico), in termini dinamici, dal correlato ritmo di riduzione (obiettivo dinamico).

L'obiettivo di riduzione dinamico esprime il disavanzo da applicare alle varie annualità di bilancio (divanzo da PRFP) e costituisce l'oggetto immediato dell'obbligazione contabile. Per quanto si è sopra evidenziato, a seguito del riaccertamento straordinario, essendo il "maggiore disavanzo" un disavanzo di mera traduzione contabile del vecchio risultato di amministrazione, esso ingloba il previo assorbimento della quota di disavanzo trentennale, ai sensi dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011.

Peraltro, la determinazione dell'obiettivo statico è importante ai fini della valutazione della gravità dell'inadempimento. Infatti, pur in presenza del mancato raggiungimento dell'obiettivo annuale di riduzione, la gravità potrebbe venir meno in ragione del fatto che il difetto in una annualità è compensato dai migliori

risultati ottenuti negli anni precedenti, non pregiudicando l'obiettivo finale. Infatti, il Legislatore, prevedendo il requisito della "gravità" ha introdotto un minimo di flessibilità applicativa, anche per lasciare agli enti in PRFP un margine minimo di flessibilità di fronte ad esigenze contingenti di spesa imprevista o eventi straordinari.

Tali obiettivi intermedi sono determinati per il Comune di Napoli in base all'originario PRFP, come rimodulato ex D.L. n. 35/2013, con il ritmo di riduzione (obiettivo dinamico) e i risultati intermedi (obiettivo statico) fissati nella sopraesposta Tabella A.

Al 31.12.2014, il Comune di Napoli appariva sostanzialmente in linea con l'obiettivo statico previsto, sebbene il ritmo di riduzione abbia registrato una frenata già nel secondo anno di gestione del PRFP (nel secondo anno, infatti, rispetto all'obiettivo di riduzione dei 80 mln, il Comune riduce il disavanzo solo di € 31.570.261,14).

Tabella 7. Evoluzione del disavanzo e obiettivi intermedi 2013-2014. Fonte: SIRTEL. Elaborazione: Corte dei conti

	2011	**2012**	**2013**	**2014**
Cassa 31.12.	174.381.334,92	193.699.404,85	239.120.071,35	473.700.930,61
Residui attivi	2.369.759.347,84	2.405.520.549,97	2.980.978.203,73	3.214.863.117,93
Residui passivi	3.353.746.084,54	3.345.885.934,94	3.799.564.651,65	3.894.010.152,03
Risultato di amministrazione "formale"	**-809.605.401,78**	**-746.665.980,12**	**-579.466.376,57**	**-205.446.103,49**
Vincoli:				
Fondi vincolati	0,00	-36.521.176,94	-10.046.792,14	-270.297.032,07
Fondi per finanziamento spese in conto capitale	0,00			
Fondi di ammortamento	0,00			
Fondo svalutazione crediti(FCDE)			-113.190.296,74	-195.390.068,75
Fondi non vincolati	0,00	0,00	0,00	0,00
Avanzo/Disavanzo sostanziale (obiettivo riequilibrio)	**-809.605.401,78**	**-783.187.157,06**	**-702.703.465,45**	**-671.133.204,31**
Disavanzo da riaccertamento				
Riduzione prevista (Obiettivo dinamico). Cfr. Tab. A			31.000.000,00	80.000.000,00
Risultato di amministrazione atteso (obiettivo statico). Cfr. Tab. A			-752.187.157,06	-672.187.157,06

Riduzione complessiva disavanzo a consuntivo			80.483.691,61	31.570.261,14
Delta statico			**+49.483.691,61**	**+1.053.952,75**

Purtroppo, la possibilità di comparazione tra il risultato di amministrazione previsto con l'originario PRFP (pre-armonizzazione) e il risultato di amministrazione accertato a consuntivo nella contabilità armonizzata sconta un problema di eterogeneità che inficia la possibilità di verifica binaria del raggiungimento dell'obiettivo.

Per omogenizzare il nuovo risultato di amministrazione e la sua struttura con quello anteriore all'armonizzazione la Sezione ha quindi operato il seguente ragionamento:

- considerato che l'obiettivo statico, in Tabella A è ottenuto applicando le diminuzioni annuale minima previste (obiettivo dinamico) in sottrazione al obiettivo di riequilibrio inziale;
- che al 31.12.2014, il risultato di amministrazione oggetto della conversione contabile, è sostanzialmente in linea con le attese e gli obblighi contabili del PRFP (il delta rispetto all'obiettivo statico era positivo per € 1.053.952,75),

si può ricalcolare l'obiettivo statico annuale per le annualità 2015 e successive applicando le quote di riduzione annuale originariamente previste (riportate in Tabella A), al lordo della ulteriore quota di riduzione di disavanzo determinata dal processo di armonizzazione contabile ("maggiore disavanzo" da armonizzazione, c.d. extradeficit). In altri termini, a partire dall'esercizio finanziario 2015, (post-armonizzazione) per controllare il raggiungimento dell'obiettivo dinamico si procede verificando che l'obiettivo statico si sia ridotto per un ammontare pari alla somma della quota di ripiano annuale da PRFP e di quella del ripiano trentennale da extradeficit.

In tal modo è possibile ottenere il risultato di amministrazione atteso (obiettivo statico) nelle varie successive annualità, pur nel contesto della nuova contabilità armonizzata.

Così ottenuto i parametri di riferimento, la Sezione ha verificato che il Comune di Napoli ha violato gravemente l'obiettivo di riequilibrio tanto nel 2015, tanto nel 2016.

Segnatamente, sulla base delle circostanze evidenziate e degli accertamenti effettuati, il disavanzo di amministrazione effettivo va peggiorato:

A) al 31.12.2015, per € **593.880.310,93;**

Tabella 8. Riclassificazione del risultato di amministrazione 2015. Elaborazione: Corte dei conti

rendiconto 2015	
	quota maggiore disavanzo 31/12/2015
A) Risultato di amministrazione rendicontato	-1.409.879.916,53
mancata neutralizzazione del fondo di rotazione	*211.487.149,54*
per fondo rischi	*172.396.732,12*
errata applicazione del principio contabile 3.3 All. 4/2 D.lgs. n. 118/2011	*209.605.912,79*
mancata contabilizzazione tempestiva di debiti fuori bilancio pagati dal tesoriere su ordine di assegnazione del giudice	*390.516,48*
B) TOTALE	***+593.880.310,93***
Risultato di amministrazione rettificato (A-B)	-2.003.760.227,46

B) al 31.12.2016, per € **639.511.614,19**.

Tabella 9. Riclassificazione del risultato di amministrazione 2016. Elaborazione: Corte dei conti

rendiconto 2016	
	quota maggiore disavanzo 31/12/2016
A) Risultato di amministrazione rendicontato	-1.890.093.043,98
mancata neutralizzazione del fondo di rotazione	*187.988.577,36*
per fondo rischi	*172.396.732,12*
debiti fuori bilancio non ric al 31.12.2016 (al netto "conto residui)	*244.092.393,04*
residui inesigibili	*35.033.911,67*
B) TOTALE	***+639.511.614,19***
Risultato di amministrazione rettificato (A-B)	-2.529.604.658,17

La causa di tale inadempimenti consiste sostanzialmente nella perdita dell'effettiva capacità rappresentativa del risultato di amministrazione prima al 1° gennaio 2015 e successivamente al 31.12.2015, a cagione di plurimi errori di contabilizzazione, prima col riaccertamento straordinario, poi con l'applicazione erronea del principio contabile in materia di FCDE, applicando una norma transitoria di alleggerimento del suo calcolo, incompatibile con la situazione finanziaria dell'ente (cfr. Tabella 4).

8.1. Ciò ha generato, inevitabilmente, anche una alterazione degli equilibri di cassa (cfr. Tabella 10 e grafico 10.1).

La cassa dell'Ente, infatti, registra un andamento positivo dal 2012 al primo gennaio 2015: in tale periodo le entrate sono costantemente superiori alle uscite ed è inoltre possibile osservare che i fondi a specifica destinazione, utilizzati come anticipazione ex art. 195 TUEL, vengono ricostituiti.

Al contrario, dal primo gennaio 2015 ad oggi, l'analisi dei flussi di cassa evidenzia un andamento nuovamente critico: si è determinata, infatti, l'incapienza della cassa rispetto ai vincoli derivanti da entrate a specifica destinazione ex art. 195 TUEL ed il ricorso ad anticipazioni ordinarie di liquidità ex art.222 TUEL non restituite a fine esercizio.

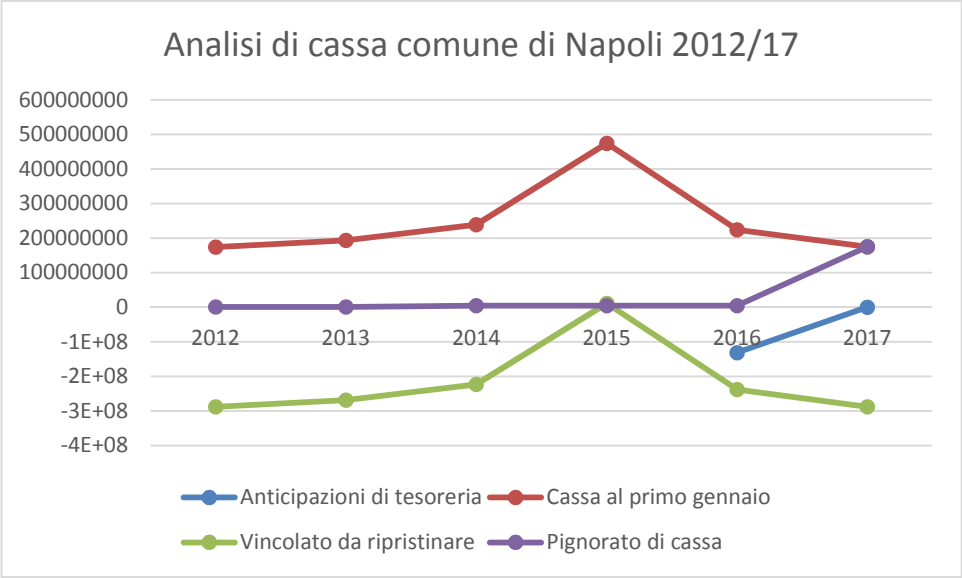
I fenomeni osservati sono l'effetto dell'intersecarsi di fattori quali: a) l'aumento dei pignoramenti collegato all'emersione di debiti fuori bilancio a fronte del mancato appostamento di un adeguato Fondo rischi a compressione della spesa e delle uscite (nonostante la percepibilità dell'incombenza delle passività che poi sono state dotate di titolo esecutivo); b) il delta negativo tra entrate e uscite di cassa, determinato dalla scarsità delle riscossioni (non adeguatamente controbilanciate dal FCDE) e dalla mancata compressione di spese e uscite in relazione alla mancato appostamento del Fondo neutralizzatore dell'anticipazione straordinaria "fondo di rotazione". Tale gap, già a partire dal 2015, è pari a € – 249.784.244,59.

Tabella 10 – Analisi di cassa. Fonti: SIOPE. Elaborazione: Corte dei conti

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
(A) Cassa al primo gennaio	174.379.482,05	193.699.404,85	239.120.051,35	473.700.930,61	223.919.056,52	174.600.577,28
(B)Pignorato di cassa	765.039,86	765.039,89	4.333.626,35	4.537.757,82	4.333.726,29	174.600.577,28
(C)Vincolato da ripristinare*	- 287.665.869,41	- 268.345.946,61	- 222.925.300,11	**11.655.579,15**	- 238.126.294,94	- 287.444.774,18
(D)Flusso di cassa in entrata (dati siope)	1.521.707.164,09	2.151.158.477,81	2.273.217.153,70	4.537.444.016,44	3.800.843.156,47	n.p.
(E) Flusso di cassa in uscita (dati siope)	1.502.389.094,16	2.105.732.390,83	2.038.636.294,44	4.787.228.261,03	3.850.159.265,21	n.p.
(D)-(E)Delta di cassa diretto(E-U)	19.318.069,93	45.426.086,98	234.580.859,26	-249.784.244,59	-49.316.108,74	n.p.

Anticipazioni di tesoreria					131.262.704,41	n.p.
Restituzioni anticipazioni di tesoreria					108.584.152,58	n.p.
Anticipazioni non restiutite					**22.678.551,83**	n.p.
Residui attivi di parte corrente	1.395.519.217,93	1.695.421.933,66	1.879.661.871,01	2.062.898.529,40	2.196.551.626,23	n.p.
Residui passivi di parte corrente	1.840.378.158,63	1.486.509.150,57	1.004.033.403,92	891.908.282,61	1.016.753.173,67	n.p.
Delta R.A.		21,49%	10,87%	9,75%	6,48%	n.p.
Delta R.P.		-19,23%	-32,46%	- 11,17%	14,00%	n.p.
Debiti fuori bilancio riconosciuti	32.693.397,48	66.400.617,76	112.780.009,76	66.480.917,04		n.p.
Debiti fuori bilancio da riconoscere						**222.344.560,54**

Grafico 10.1 – Analisi grafico/temporale della situazione di cassa



8.2. La dimensione della crisi di cassa conseguente al sovradimensionamento della spesa autorizzata al 1° gennaio 2015 e il delta rispetto all'obiettivo statico a fine 2016 (€ 639.511.614,19), suggeriscono che il peso specifico maggiore del peggioramento degli equilibri di bilancio è da ricondurre all'errato riaccertamento straordinario.

Da un punto di vista procedurale, la contabilità dell'Ente ha fallito nel perseguire gli equilibri e gli obiettivi sostanzialmente nel momento in cui ha totalmente sottodimensionato il proprio disavanzo in sede di riaccertamento straordinario, che ha dissolto componenti di disavanzo (fondo di rotazione) ovvero non ha dato la corretta rappresentazione di rischi, in parte già oggetto del PRFP (la mancata valorizzazione del Fondo rischi), espandendo la capacità di spesa in una misura non sostenuta da effettive coperture ed entrate. In continuità con tale errore, nel 2015, si è sottodimensionato il FCDE a consuntivo.

Cionondimeno, nonostante tale inadempimenti si ripetano per due annualità, essi dipendono in sostanza dalle anomalie contabili riunite in una annualità, il 2015, dove si sono concentrate le operazioni di riaccertamento straordinario e dall'errata applicazione del principio contabile di cui al D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2 §3.3.

In altre parole, l'inadempimento registrato nelle due annualità considerate è l'effetto di un solo comportamento contabile che il Comune non ha poi reiterato.

Infatti, il Comune di Napoli ha mostrato di avere compreso l'errore in corso di gestione e già prima dell'intervento di questa Corte ha avviato un percorso rettificativo e di trasparenza sugli effettivi equilibri di bilancio, modificando virtualmente il FCDE a fine 2015 e dando corretta applicazione all'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 (cfr. SRC Campania n. 1/20177PRSP).

La Sezione, peraltro, non può non evidenziare che il disavanzo segna, in termini statici, un peggioramento che ha pressoché replicato l'obiettivo di riequilibrio originario.

In questa condizione, la reiterazione al 31.12.2017 di un ennesimo inadempimento statico dell'obiettivo (o addirittura dinamico) non potrebbe che portare alla dichiarazione del fallimento del piano per suo "grave e reiterato" inadempimento.

Si soggiunga che, nelle more, la particolare gravità dello squilibrio, impone di avviare la procedura per la misura di controllo cautelare del blocco della spesa. In tale prospettiva, il Comune di Napoli dovrà adottare, ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, entro 60 gg., le necessarie misure correttive, onde evitare che la spesa autorizzata, anche in esercizio provvisorio, possa portare ad un ulteriore deterioramento dello squilibrio.

In quest'ottica si pone come fondamentale il recupero effettivo di capacità di riscossione (con effetto deflattivo sul FCDE) e l'attuazione delle misure straordinarie a suo tempo previste nel piano, per larghissima parte inattuate nonché addirittura fallimentari sul piano delle alienazioni immobiliari.

Tabella 11 Verifica degli obiettivi intermedi nelle annualità 2015 e 2016. Elaborazione: Corte dei conti

	01/01/15	**31/12/15**	**31/12/16**
Cassa 31.12.	473.700.930,61	223.916.686,02	174.600.577,28
Residui attivi	3.214.863.117,93	2.657.267.328,70	3.290.420.203,05
Residui passivi	3.894.010.152,03	1.322.558.103,65	1.922.891.827,29
Risultato di amministrazione "formale"	**-205.446.103,49**	**1.558.625.911,07**	**1.542.128.953,04**
Risultato amministrazione post riaccertamento (al lordo FPV)	**1.535.961.570,32**	**1.372.096.324,28**	**1.304.237.561,01**
Vincoli:			
Fondi vincolati	-1.237.814.667,37	-1.571.800.066,00	-1.554.553.145,29
Fondi per finanziamento spese in conto capitale	-584.370.788,9		
Fondi di ammortamento			
Fondo svalutazione crediti(FCDE)	-1.352.788.825,44	-1.210.176.174,81	-1.639.777.459,70
Fondi non vincolati	0,00	0,00	
Avanzo/Disavanzo sostanziale (obiettivo conseguito) (A)	**-1.639.012.711,35**	**-1.409.879.916,53**	**-1.890.093.043,98**
obiettivo di riduzione PRFP da Tabella A (B)	47.785.553,60	47.785.553,60	47.785.553,60
Obiettivo di riduzione extradeficit da Tabella 3 (C)		80.000.000,00	80.000.000,00
Obiettivo Riduzione complessiva disavanzo (D=B+C)		127.785.553,60	127.785.553,60
Obiettivo statico di riequilibrio (risultato finale) (E=A-D)		-1.511.227.157,75	-1.282.094.362,93
Rettifiche in aumento del Risultato di amministrazione			

Fondo di rotazione	234.985.721,72	€ 211.487.149,54	187.988.577,36
Fondo rischi	172.396.732,12	172.396.732,12	172.396.732,12
FCDE		209.605.912,79	
Residui attivi inesigibili			38.640.878,35
Accertamenti nulli dividendi ABC	15.990.689,00		
Maggiori passività non contabilizzate		390.516,48	244.092.393,04
F) Risultato di amministrazione rettificato	**-2.062.385.854,19**	**-2.003.760.227,46**	**-2.533.211.624,85**
G) Variazione effettiva del Risultato di amministrazione		+364.747.516,11	529.451.397,39
Inadempimento dinamico (G+ D))		***433.907.442,98***	***657.236.950,99***
Inadempimento statico (E –F)		***492.533.069,71***	***1.251.117.261,92***

E. LE RIPERCUSSIONI DELLE IRREGOLARITÀ RILEVATE SUGLI OBBIETTIVI SI SOLIDARIETÀ FINANZIARIA. L'ALTERAZIONE DEI SALDI ANNUALI DI BILANCIO

9. Nell'ambito dei propri poteri ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, la Sezione ha accertato la violazione degli obiettivi di solidarietà finanziaria di rilevanza transazionale.

Come è noto, il sistema delle autonomie della Repubblica (art.114 Cost.) soggiace ai vincoli di solidarietà e convergenza economica che derivano dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (art. 11, 97 comma 1 e 117 comma 1 Cost.).

Costituisce un obbligo europeo, infatti la convergenza delle politiche economiche. Partendo dal presupposto che in una zona a moneta unica, l'adozione di politiche di bilancio eccessivamente espansive può minacciare la stabilità della valuta, l'art. 121 TFUE dispone che gli stessi Stati membri «*considerano le loro politiche economiche una questione di interesse comune e le coordinano nell'ambito del Consiglio, conformemente alle disposizioni dell'articolo 120*». Quest'ultimo, a sua volta, prevede che «*Stati membri attuano la loro politica economica allo scopo di contribuire alla realizzazione degli obiettivi dell'Unione definiti all'articolo 3 del trattato sull'Unione europea e nel contesto degli indirizzi di massima di cui all'articolo 121, paragrafo 2*».

I ridetti principi sono supportati da una serie di regole a carattere "preventivo" (sorveglianza multilaterale, l'art. 121 TFUE, §§ 2-5, basata su indirizzi di massima e raccomandazioni) e da meccanismi di tipo "correttivo" (procedura per disavanzi eccessivi, art. 126 e Protocollo n. 12 del TFUE).

All'interno dell'Unione, le politiche economiche degli Stati membri sono coordinate in base a norme di diritto derivato che compongono il c.d. Patto di stabilità e crescita (PSC). Tale impalcatura normativa impone che ciascun membro

raggiunga un determinato rapporto di Deficit/P.I.L (tendente al pareggio) e del Debito pubblico delle AA.PP./P.I.L. (convergente verso il 60%).

Il PSC consta principalmente dei due regolamenti (CE) 1466/1997 e 1467/1997, così come emendati nel 2005 dai regolamenti (UE) 1055/2005 e 1056/2005 e nel 2011 dai regolamenti (UE) nn. 1175/2011 e 1177/2011 (questi ultimi due, parte integrante del c.d. *Six pack*)

Proprio perché gli obiettivi coinvolgono tutte le PPP.AA. e i livelli di governo, per garantire l'adempimento di tale obbligo dal 1999 (Legge n. 448/1998) l'Italia ha formulato ogni anno per legge, attraverso le proprie leggi "finanziarie" e poi di "stabilità", il proprio Patto di stabilità interno (PSI) esprimendo gli obiettivi programmatici e a consuntivo per gli enti territoriali. La struttura e la consistenza del saldo è variata negli anni, prevedendo diverse configurazioni di saldi finanziari o misure sulla spesa.

Peraltro, la struttura del PSI negli ultimi anni si era attestata su quella di un saldo sulla gestione annuale tra entrate e spese finali (esclusi prestiti e varie partite finanziarie) sulla base di una competenza mista (competenza per parte corrente, cassa per parte capitale): il saldo risultante era vincolato all'obiettivo del patto, anche calcolato a competenza mista (per cassa e per competenza).

A partire da 2016, a livello interno, gli obiettivo di solidarietà finanziaria e coordinamento della finanza pubblica, nell'ottica degli art. 117 commi 1 e 3 Cost, è assicurata, in luogo del PSC, dal saldo di finanza (SFP).

L'art. 1, comma 707, della legge di stabilità 2016 (L. n. 208/2015), infatti, ha disposto che, a decorrere dall'anno 2016, cessano di avere applicazione tutte le norme concernenti la disciplina del patto di stabilità interno degli enti locali; restano fermi gli adempimenti relativi al monitoraggio ed alla certificazione del patto 2015

Questa scelta è conseguenza dell'applicazione della L. n. 243/2012 (legge rafforzata, attuativa della riforma costituzionale sul "pareggio di bilancio", realizzata con la Legge Costituzionale n. 1/2012).

La struttura del Saldo finanza Pubblica (SFP) è quella disciplinata dall'art. 9 della L. n. 243/2012 (saldo non negativo tra entrate e spese finali). Pur tuttavia, per il 2016, il concorso al contenimento dei saldi di finanza pubblica viene attuato dagli EE.LL. attraverso il conseguimento di un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali (comma 710 legge di stabilità), considerando però anche il fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa, al netto della quota rinveniente dal ricorso all'indebitamento. Il Fondo crediti di dubbia esigibilità e i fondi rischi sono esclusi dal saldo.

Il raggiungimento del saldo del PSI o del SFP è oggetto di un obbligo/divieto di sforamento variamente "sanzionato", attraverso diversi fonti normative, che però mantengono in termini di contenuti, una sostanziale continuità nel tempo.

Lo sforamento del Patto/Saldo può essere auto-certificato dagli enti medesimi (c.d. violazione), o può essere rilevato da parte della Magistratura contabile, che può accertare l'elusione del saldo a fronte del suo formale raggiungimento auto-certificato.

Tale accertamento può determinare l'applicazione delle "conseguenze" negative previste dalla legge, riportate nell'art. 31, comma 26 e ss. della L. n. 183/2011, "legge di stabilità 2012" e s.m.i. e recentemente, per il 2016, nell'art. 1, comma 723-727 della L. n. 208/2015.

Il rispetto del PSI/SFP, infatti, costituisce uno dei parametri fondamentali del controllo della Corte dei conti (cfr. l'art. 148-bis TUEL e prima ancora l'art. 1, comma 266 e ss. della L. n. 266/2005) ed è altresì oggetto di una specifica competenza giurisdizionale delle Sezioni giurisdizionali (a tale ultimo proposito, cfr. le Sezioni riunite in speciale composizione, che con sentenza n. 33/2014, hanno espressamente affermato che si tratta di una « *fattispecie tipizzata di responsabilità di tipo "sanzionatorio", pur se finalizzata a tutelare il medesimo bene giuridico, (il rispetto del patto di stabilità interno),* [che] *non interferisce,[…], col potere intestato alle sezioni di controllo dapprima dall'art.168 e poi dall'art.148-bis del d.lgs n. 267/2000, di accertare oltre all'"an" del rispetto degli obiettivi il "quomodo" ovvero le modalità con cui sono stati realizzati, dunque di indagare in ordine a violazioni che si realizzano in forma elusiva, il che significa implementare una concezione sostanziale e non formale del controllo medesimo*»; in merito al rapporto tra gli accertamenti delle sezioni regionali di controllo e le prerogative sanzionatorie delle sezioni giurisdizionali, si rinvia alla delibera SRC Lombardia n. 510/2011/PAR e 115/2014/PRSP).

Tanto premesso, in termini di competenza, in punto di fattispecie si deve sottolineare che, a differenza dello sforamento auto-accertato dall'ente (violazione), con la certificazione al MEF dello sforamento, l'elusione accertata dalla Corte dei conti è una fattispecie di irregolarità sostanzialmente aperta, connotata dalla presenza di un "artificio" (saldo "*artificiosamente conseguito mediante una non corretta applicazione dei principi contabili di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, o altre forme elusive*"). Già prima delle citate leggi di stabilità che hanno codificato tale grave irregolarità contabile, prevedendo uno specifico regime limitativo e sanzionatorio, la Magistratura contabile aveva

sottolineato che le verifiche in materia di Patto di stabilità/Saldo di finanza pubblica non possono che avere natura sostanziale (cioè attenere al risultato pratico di un'operazione sul patrimonio e sulla responsabilità dell'ente, cfr. Corte Conti SS.RR. n. 49/2011), con la conseguente possibilità di riqualificare, sia contabilmente che giuridicamente, accertamenti e impegni, incassi e pagamenti (cfr. *ex multis,* SRC Lombardia nn. 1052/2010/PRSE e 459/2011/PRSE; Toscana, n. 5/2012/PAR, Emilia-Romagna n. 5/2012, Campania n. 339/2011/PAR, SRC Piemonte 114/2011/PAR e 12/2012/PAR, Lombardia, nn. 510/2011/PAR, 1139/2009/PRSE, 953/2010/PAR, e 1003/2010/PRSE; per una rassegna cfr. Lombardia n. 7/2012/PAR e n. 405/2012/PAR).

Ciò detto, dunque, la fattispecie di elusione può realizzarsi con due modalità: a) mediante un abuso "interpretativo-applicativo" dei principi del TUEL, del D.lgs. n. 118/2011 e delle fonti collegate; b) mediante "altre forme elusive".

L'elusione contabile, tipizzata, si realizza infatti "*mediante una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio*" determinata da una "*non corretta applicazione dei principi contabili di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*" (art. 31, comma 31, L. n. 183/2011, c.d. Legge di stabilità 2012 e art. 1 comma 727 della L. n. 208/2015). L'abuso è sostanzialmente di tipo interpretativo e operativo, fornendo una non corretta interpretazione dei principi contabili (contraria al principio costituzionale di ragionevolezza e al principio di buona fede e leale cooperazione tra le istituzioni repubblicane) ovvero un'applicazione ad essi palesemente contraria, pregiudicando l'affidabilità dell'auto-certificazione dello stesso Ente.

L'elusione atipica, invece, costituisce una fattispecie residuale che di norma si riferisce a condotte amministrative che agiscono direttamente sul piano "sostanziale", a monte della registrazione della transazione contabile: l'anomalia, cioè, non attiene al momento della rappresentazione in bilancio (e quindi all'interpretazione ed applicazione dei principi contabili), ma concerne il titolo, i cui effetti finanziari sono rilevati in bilancio. Essa dunque si sostanza in un abuso della capacità giuridica (pubblicistica o di diritto comune) in grado di fornire una rappresentazione alterata della realtà contabile, dissimulando la sostanza finanziaria dell'operazione (esposizione del patrimonio ad un debito o una responsabilità ovvero la simulazione di una copertura non effettivamente in grado di sostenere spesa autorizzata e poi contratta).

Comune denominatore di entrambe le fattispecie è dunque l'"artificio", in termini strettamente oggettivi, inteso quale qualsiasi condotta interpretativa, applicativa, negoziale o potestativa (*ergo* qualsiasi dispositivo giuridico) in grado

di fornire una rappresentazione alterata della realtà contabile, dissimulando l'esposizione effettiva del patrimonio dell'ente a debito e responsabilità. Del resto, ai sensi dell'art.3, comma 1, previsto dall'allegato n. 1 n. 18 del d.lgs n. 118/2011 (recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi"), i fatti *«devono essere rilevati contabilmente secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa e non solamente secondo le regole e le norme vigenti che ne disciplinano la contabilizzazione formale»*

In termini oggettivi, dunque, l'artificio abbraccia qualsiasi condotta amministrativa, di diritto pubblico o di diritto privato, in grado di dissimulare una entrata o una spesa, alterando la competenza finanziaria o l'imputabilità al bilancio dell'ente, conseguendo lo stesso risultato vietato (vale a dire un'espansione di spesa altrimenti preclusa).

Per tali caratteristiche, la fattispecie elusiva è sanzionata più ampiamente della violazione, ed infatti, accanto alle limitazioni di apparato (c.d. limitazioni amministrative) comuni all'ipotesi di violazione auto-certificata, l'elusione contempla sanzioni per il comportamento illecito che ha generato l'elusione (mediante una forma speciale di responsabilità erariale, per cui sono competenti la Procura e le Sezioni giurisdizionali, art. 31, comma 31 L. n. 183/2011, art. 1 comma 727 L. n. 208/2015), oltre alla sanzione conformativa della nullità (testuale) del mezzo giuridico attraverso cui il risultato elusivo è stato conseguito (art. 31 comma 30 L n. 183/2011; art. 1, comma 726 L. n. 208/2015).

<u>La sanzione della nullità si rende necessaria in quanto l'elusione può realizzarsi non solo attraverso l'errata rappresentazione contabile di un fatto, ma anche sul piano sostanziale ponendo in essere atti attraverso cui si realizza una esposizione del patrimonio dell'ente, in ragione del saldo obiettivo, altrimenti non consentita</u>.

Le "limitazioni", per contro, sono comuni ad entrambe le fattispecie (violazione ed elusione) e consistono (art. 31, comma 26, della legge di stabilità 2012 e art. 1, comma 723 legge di stabilità 2016):

a) nella riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio o del fondo perequativo in misura pari alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo programmatico predeterminato;

b) nel divieto di impegnare spese correnti in misura superiore all'importo annuale medio dei corrispondenti impegni effettuati nell'ultimo triennio;

c) nel divieto di ricorrere all'indebitamento per gli investimenti;

d) nel divieto di assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. E' fatto altresì divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della presente disposizione;

e) nell'obbligo di rideterminare le indennità di funzione ed i gettoni di presenza indicati nell'articolo 82 del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, e successive modificazioni, con una riduzione del 30% all'ammontare risultante alla data del 30 giugno 2010 (sul punto cfr. SRC Lombardia n. 409/2012/PRSE e n. 521/2012/PAR, nonché SRC Molise n. 115/2012/PAR).

Dette "limitazioni amministrative" mirano a "recuperare" lo spazio finanziario indebitamente consumato dall'ente locale con lo sforamento del saldo, imponendo una restrizione delle risorse e della spesa autorizzabile (sono quindi a tutela dello stesso interesse alla base del Patto/Saldo); in secondo luogo, non sono graduate in relazione alla gravità o alla causa della violazione della disciplina del Patto/Saldo, ma operano sull'ordinaria attività amministrativa, limitando la potestà degli organi di governo e direzione dell'ente, inibendo lo svolgimento di specifiche attività (ad es. divieto di indebitamento e divieto di assunzione di personale) o riducendo il margine di discrezionalità (ad es., come nel caso di specie, limitazione della spesa corrente entro specifici parametri, cfr. sul punto specifico le già richiamate delibere SRC Lombardia n. 813/2009 e n. 288/2010).

Le sanzioni, invece, hanno una funzione general e special preventiva (la tutela della legalità contabile e la dissuasione dal comportamento e della sua reiterazione).

Per tale ragione, al netto della sanzione della nullità testuale, le altre sanzioni previste in caso di elusione hanno carattere personale e pertanto deve essere provato anche l'elemento soggettivo, consistente nell'avere «*artificiosamente*» (deliberatamente) conseguito il rispetto del saldo obiettivo dissimulando il suo sforamento, violando l'obbligo di solidarietà finanziaria in cui consiste il Patto/Saldo (cfr. SRC Lombardia n. 510/2011/PAR, n. 405/2012/PAR e n. 515/2013/PRSP). L'accertamento di tale profilo e la sua "dimostrazione" è di esclusiva pertinenza delle Sezioni giurisdizionali di questa Corte, integrando una fattispecie di responsabilità amministrativo-contabile.

Ai fini della nullità, invece, come per le "limitazioni", l'accertamento dell'elusione afferisce solo all'aspetto della rappresentazione contabile dei fatti o della struttura dell'atto attraverso cui si è realizzata l'elusione, quindi ad aspetti oggettivi ed esteriorizzati. La nullità, infatti, è una fattispecie di non conformità oggettiva dell'atto al suo schema legale (norme di validità) e non uno strumento repressivo di comportamenti illeciti (norme di comportamento).

Essa scaturisce dalla constatazione della non conformità del dispositivo giuridico e dei suoi effetti pratici, oggettivamente considerati (causa), alla legge.

Pertanto, alla stregua della fattispecie civilistica di frode alla legge ex art. 1344 c.c. e degli abusi tipizzati in materia *antitrust* e fiscale (abuso di posizione dominante e di dipendenza economica, cfr. ad es. Corte di giustizia, *Hoffmann-La Roche* Causa 85/1976, sentenza del 13 febbraio 1979; TAR Lazio, Sez. I, senteza n. 25434 del 14 luglio 2010; Consiglio di Stato, sez. VI, n. 1673 SS.UU. ord. 25 novembre 2011 n. 24906 e del 8 aprile 2014; Corte di Giustizia Halifax, C-255/02, sentenza del 21 febbraio 2006), non è dunque necessario l'accertamento di alcun *animus fraudis* o *abutendi* (l'intenzione di eludere l'applicazione di una norma o di abusare delle forme giuridiche), ma la rilevazione dell'effetto pratico conseguito.

9.1. Delineato il quadro giuridico e contabile di riferimento, nell'esercizio del generale potere di tutela dinamica degli equilibri di bilancio, la Sezione ha rilevato una serie di irregolarità che hanno inciso direttamente sul rispetto effettivo degli obblighi nazionali di derivazione comunitaria, in termini di saldi annuali di bilancio.

In particolare, la Sezione ha accertato:

a) l'elusione del PSI nel 2014, mediante l'accertamento elusivo di crediti verso un proprio organismo partecipato;

b) l'elusione del saldo di finanza pubblica nel 2016 mediante la mancata imputazione di spese ai pertinenti capitoli di bilancio, determinata da una "*non corretta applicazione dei principi contabili di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*" (ar art. 1 comma 727 della L. n. 208/2015), in materia di riconoscimento dei debiti fuori bilancio.

10. Quanto al primo profilo, gli accertamenti compiuti dalla Sezione sul Titolo III hanno consentito di evidenziare anomalie nella registrazione, sul bilancio del Comune di Napoli, di debiti e crediti imputabili al Comune nei confronti di un proprio organismo partecipato (ABC) cui è affidata, *in house*, la gestione di fondamentali servizi (e quindi di componenti importanti della liquidità del comune di Napoli).

Segnatamente, dal rendiconto 2016 del Comune di Napoli emerge:

- la sussistenza di una serie di crediti/debiti non circolarizzati (Tabella 11) da cui è emersa la mancata evidenziazione di passività non contabilizzate dalla contabilità comunale;
- la contabilizzazione di crediti per dividendi la cui legittimità è risultata insussistente sulla base dell'evidenziazione di alcuni elementi di fatto e in diritto che di seguito si riportano.

Tabella 11 - Circolarizzazione rapporti di debito/credito ARIN/ABC. Fonte: Comune di Napoli

ORGANISMO	CREDITO COMUNE	DEBITO COMUNE	DIFF.	DEBITO COM.	CREDITO SOC.	DIFF.
ARIN/ABC	€ 55.286.189,18	€ 65.621.687,40	-€ 10.335.498,22	€ 19.184.709,81	€ 78.733.227,64	-€ 59.548.517,83

Fonte: documentazione acquisita in sede di accesso all'ente

Ai fini delle considerazioni contabili che seguono, occorre ricordare che ABC non è un soggetto di diritto privato, ma un'azienda speciale di diritto pubblico, quindi un organo con personalità giuridica dello stesso Comune di Napoli. Ai sensi dell'articolo 114 comma 1 TUEL, infatti, l'azienda speciale si qualifica quale ente strumentale dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, approvato dal consiglio comunale.

Dal punto di vista contabile, le aziende speciali operano in contabilità economica, alla stregua delle società private. E tuttavia nonostante la contabilità economica, a riprova della immutata natura pubblicista e della contiguità con l'ente locale, l'azienda speciale conosce strumenti di previsione e la necessità di rispettare il principio dell'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.): l'articolo 114 comma 4 TUEL, infatti, statuisce che l'azienda ha l'obbligo del pareggio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti.

Il successivo comma 8 del citato art. 114 precisa che sono fondamentali i seguenti atti: a) il piano programma, comprendente un contratto di servizio che disciplini i rapporti tra ente locale ed azienda speciale; b) i bilanci economici di previsione pluriennale ed annuale; c) il conto consuntivo; d) il bilancio di esercizio.

Tanto premesso, occorre precisare che ABC eroga al Comune e ai cittadini la risorsa idrica e bolletta i consumi; oltre a ciò riscuote i canoni di fognatura e di depurazione per conto del comune su propri conti che poi dovrebbero essere riversati, a saldo, a periodi prestabiliti, nei conti di tesoreria del Comune.

10.1. Sul versante delle passività non registrate, il fenomeno è collegato ad una "prassi operativa" che replica in parte la fenomenologia contabile rilevata per il concessionario privato Ro.gestioni, il quale, avendo la disponibilità di entrate

incassate per conto del Comune, procede a “compensazioni” dei propri crediti per le prestazioni erogate nei confronti del Comune, generando un costante “contenzioso”.

In proposito si deve ricordare che il transito sui conti dei concessionari deve avvenire, a tutela del patrimonio degli enti pubblici, entro i tempi tecnici strettamente necessari al riversamento sul conto di tesoreria del Comune ed essere oggetto di costante rendicontazione (cfr. in tal senso lettera gg-septies dell'articolo 7, comma 2 del D.L. n. 70/2011), in secondo luogo, dal 1° ottobre 2017 i concessionari che svolgono le attività di accertamento e riscossione delle entrate locali non potranno incassare su conti propri, in quanto il versamento spontaneo delle entrate tributarie e patrimoniali potrà essere effettuato da contribuenti e utenti solo su conti correnti postali intestati al concedente, oltre che sul conto di tesoreria dell'amministrazione (art. 2-bis, D.L. n. 193 del 2016 e art. l'art. 13, comma 4, alinea del D.L. n. 244/2016, conv. L. n. 19/2017).

Per altro verso, il “contenzioso” sulle reciproche debenze crea un ristagno di cassa sui conti di ABC, sottraendoli alla disponibilità della tesoreria comunale, e determina incertezza e l’emersione progressiva di debiti fuori bilancio, sul versante dei residui passivi.

Segnatamente, i debiti non circolarizzati ammontano a circa 59 milioni, corrispondenti, in larga parte, a "fatture da emettere" da parte di ABC.

Nel dettaglio i 59 milioni non circolarizzati riguarderebbero:

- per 21 milioni “sospesi contabili”, legati ad un mero disallineamento temporale tra la contabilità del comune e quella di ABC, che successivamente il Comune avrebbe regolarizzato;
- 10 milioni circa sono stati riconosciuti come debiti effettivamente sussistenti dal comune (a definizione di un contenzioso con ABC relativo a consumi idrici) e spostati, mediante accordo transattivo più ampio, in termini di esigibilità, al 2020. Il Comune ha precisato che il pagamento al 2020 era previsto come facoltà già nell'atto originario;
- 28 milioni su cui pesa la indeterminatezza dell'aggio di cui sopra e varie altre pendenze per consumi.

Il “contenzioso”, è determinato da due fatti sostanziali: in primo luogo, dalla necessità di liquidare alcuni consumi idrici del comune in modo forfettario, a causa, si riferisce, di difettoso funzionamento di contatori. Per tale ragione occorrerebbe procedere sistematicamente ad “accordi” componitivi a chiusura delle partite.

Il momento della "conturizzazione", si rammenta, è un momento essenziale per rendere determinato e, quindi, esigibile il corrispettivo per il contratto di somministrazione all'utenza (1559 e ss. c.c.) nonché per individuare il soggetto che è tenuto a pagarlo, in quanto il corrispettivo della somministrazione idrica, in questo caso, è normalmente determinato non *a forfait*, ma in base all'effettiva quantità di risorsa percepita (cfr. art. 1562 c.c.). È infatti la certezza della quantificazione e del soggetto destinatario materiale della stessa a completare la fattispecie di insorgenza del credito ed a rendere esigibile il corrispettivo; in tal modo è infatti possibile la liquidazione (con la fattura) e, quindi, la riscossione.

È evidente che il persistente difetto nel sistema di misurazione della prestazione, apre una situazione di conflitto permanente e una incertezza che sottrae ad una programmazione effettiva (ed al principio di autorizzazione della spesa che connota la contabilità degli enti pubblici) una componente importante delle passività del Comune.

Il secondo fatto sostanziale determinante il contenzioso riguarda il conteso ammontare dell'aggio sulle riscossioni dei canoni di fognatura e depurazione, che secondo ABC ammonterebbe alla *ictu oculi* gravosa percentuale del 15%, mentre per il Comune a circa il 5%.

Non è questa la sede per determinare la fondatezza delle reciproche pretese di ABC verso il Comune né del titolo giuridico della compensazione; tuttavia non si può rilevare l'anomalia di un fenomeno che rende incerto l'equilibrio tra costi di gestione e ricavi e uno stato di controversia interna permanente con un organismo che, di fatto, è un'articolazione organica alle piene dipendenze dell'amministrazione comunale.

La dinamica di tali passività determina la posposizione in bilancio, sistematica, di passività sostenute immediatamente e per cassa dal comune, con una dinamica che in parte riproduce le criticità di "regolarizzazione" delle partite di credito e debito con Romeo gestioni.

Infatti, ABC, tramite la compensazione, si costituisce di fatto come creditore privilegiato nei rapporti con il Comune, regolando unilateralmente le partite contese, salva successiva regolarizzazione per competenza.

Dall'elenco prodotto da ABC relativo alle attuali "fatture da emettere", trasmesso su espressa richiesta dalla Sezione, invero, tale importo si riduce a € 23.203.321,98 e riguarda passività a vario titolo, con anzianità risalenti anche al 2011.

Nessuna rilevazione di tali debiti risulta nella contabilità finanziaria del Comune nell'anno di erogazione del servizio.

È evidente che tale prassi operativa fa di ABC e delle relazioni finanziarie con la stessa, un veicolo di alterazione dei saldi di bilancio del Comune.

10.2. Cionondimeno, sebbene questa prassi certamente sussista, per l'indeterminatezza dei dati riscontrati a causa del livello di "contenzioso", non è al momento possibile determinare con certezza se e in che misura tale prassi operativa abbia illegittimamente sottratto poste passive alla rappresentazione di bilancio del Comune, influendo sul rispetto dei saldi annuali di bilancio di solidarietà finanziaria (Patto di Stabilità e Saldo di finanza pubblica).

Tale certezza, peraltro, è emersa dall'indagine specifica delle poste attive per crediti accertati dal Comune verso ABC.

L'analisi della **risorsa 850 - DIVIDENDI DI PARTECIPAZIONI AZIONARIE**, infatti, ha evidenziato la presenza di numerosi dividendi non riscossi verso l'organismo partecipato in questione, avente natura di azienda speciale.

10.2.1. In proposito occorre ricostruire preliminarmente il quadro normativo che disciplina il funzionamento dell'azienda speciale in relazione al bilancio e alla distribuzione degli utili, attesa la natura ibrida dell'organo, di diritto pubblico, ma in larga parte soggetto alla normativa degli enti economici di diritto privato.

Per disciplina generale di diritto statale, la deliberazione dei bilanci e quindi la distribuzione degli utili nelle aziende speciali è affidata alla "Commissione amministratrice" (artt. 5 e 6 del *R.D. 15 ottobre 1925, n. 2578, testo unico sull'assunzione diretta dei pubblici servizi da parte dei comuni e delle provincie e* art 15, del D.P.R. 4 ottobre 1986, n. 902, *regolamento delle aziende di servizi dipendenti dagli enti locali*).

Ai sensi dell'art. 6 «*La commissione delibera annualmente, nei modi e termini che saranno stabiliti dal regolamento speciale dell'azienda, il bilancio preventivo e provvede alla presentazione dei conti al consiglio comunale*.»

Come è ovvio, il bilancio consuntivo costituisce l'occasione ed il presupposto per la distribuzione dell'utile. Infatti, ai sensi dell'art. 2 del T.U. servizi «*Gli utili netti dell'azienda, accertati dal conto approvato,* […] *, sono devoluti al bilancio comunale e saranno versati alla cassa del comune nei modi e tempi da stabilirsi coi regolamenti speciali delle singole aziende*.»

Tuttavia, per disposizione statutaria, lo statuto/regolamento, non si limita a modificare "modi e termini", ma delinea un sistema di competenze dell'organo di vertice dell'azienda parzialmente diverso.

Tale organo viene chiamato "Consiglio di amministrazione", il quale **adotta** il bilancio (art. 35 St.) che deve essere però poi anche **approvato** dal Consiglio comunale.

Inoltre, secondo l'art. 36 dello Statuto, la distribuzione dell'utile può avvenire solo secondo gli scopi e l'ordine dell'art. 36 medesimo.

10.2.2. Tanto premesso in punto di diritto, l'istruttoria ha evidenziato che la distribuzione di utili in un'annualità, ha assunto per tempistica, modalità e premesse "politico-amministrative" il carattere di un'operazione elusiva del Patto di stabilità e crescita, almeno nell'annualità 2014.

Segnatamente, al momento della "adozione" da parte del Cda del bilancio 2013 (l'ultimo bilancio "adottato" dal CdA e poi approvato con Delibera del Consiglio di amministrazione dell'ABC nella riunione del 22.07.2014)**, lo stesso si chiudeva con i seguenti risultati:**

- Patrimonio netto € 230.773.393,00;
- Utile portato a nuovo € 12.490.040,00 (rappresentante il 5,41% del patrimonio netto);
- Utile d'esercizio "2013 - € 1.372.730" e "2012 – € 2.312.164".

Lo stesso bilancio contemplava altresì debiti per dividendi solo per un totale di € 3.850.000,00 (€ 600.000,00 relativi alla distribuzione utili conseguiti nel 2007; € 2.000.000,00 relativi alla distribuzione utili conseguiti nel 2010; € 1.250.000,00 relativi alla distribuzione utili conseguiti nel 2011).

La relazione sulla gestione riportava altresì la proposta del Consiglio di amministrazione di destinare l'utile d'esercizio 2013 interamente a Fondo riserva cosi come previsto dall'art. 36 dello statuto dell'azienda speciale (con espresso parere favorevole del collegio Sindacale su tale destinazione).

Con successiva deliberazione di Giunta n. 850 del 27.11.2014 e di Consiglio Comunale n. 80 del 19.12.2014 sostanzialmente si stabilisce di distribuire gli utili portati a nuovo e quelli rilevati nel 2012 e 2013, per un importo totale di € 15.990.689,00.

In pratica, in sede di approvazione del bilancio 2013, da parte del Consiglio comunale, vi è stata una modifica sostanziale al bilancio consuntivo medesimo ed al patrimonio netto dell'azienda.

L'emendamento sostanziale del Consiglio comunale al bilancio di ABC ha quindi fornito titolo per l'accertamento (atto di accertamento PG 0988519 del 15.12.2014**), sul rendiconto 2014 del Comune di Napoli, di supplementari residui attivi finali, di € 15.990.689,00**.

Il ridetto atto di accertamento si è tradotto in un residuo di pari importo al 31.12.2016, al capitolo di entrata 304285, attualmente non riscosso.

Tanto l'atto di accertamento originario che il residuo attivo, alla voce "Ragione e titolo giuridico" riportano come atto legittimante la delibera di Giunta comunale n. 850 del 27.11.2014 approvata con deliberazione del consiglio comunale n. 80 del 19 dicembre 2014.

10.2.3. Così ricostruita la situazione in fatto e in diritto, la Sezione rileva che il ridetto accertamento costituisce un "artificio" il cui effetto oggettivo è quello di aver consentito, *in limine* di chiusura dell'esercizio finanziario 2014, il fittizio rispetto del Patto di stabilità. Il carattere irregolare dell'accertamento emerge da diversi elementi di contesto, tutti tra loro concordanti, in particolare:

a) la delibera n. 80/2014 documenta, al suo interno, il chiaro intento di accertare l'entrata senza procedere all'incasso, come l'evidenza dei dati contabili ancora nel secondo semestre 2017 conferma. Infatti, all'interno della stessa delibera è registrata la dichiarazione dell'assessore, che espressamente dichiara che i ridetti utili, pur giuridicamente distribuiti rimarranno "economicamente" in ABC (testualmente: «*L'assessore […], precisa che la decisione di distribuire gli utili pregressi di ABC (circa 16 milioni di euro che però, economicamente, resteranno nelle disponibilità di ABC) non mette in discussione la solidità economica né la regolare corresponsione degli stipendi, che il Comune non si appropria indebitamente di alcuna risorsa economica*»). L'effetto pratico è stato infatti l'accertamento di maggiori entrate che ad oggi, *per tabulas*, conformemente ai *considerata* dell'atto, non sono stati riscossi, senza alcun impatto economico sull'azienda;

b) la competenza ad "adottare" il bilancio, ex art. 35 St., è del Cda e non del Consiglio comunale. La norma statutaria, oltre a non alterare la competenza delineata dall'art. 2 del T.U. servizi (secondo cui la predisposizione e presentazione del conto pertiene al vertice amministrativo dell'azienda), tratteggia una chiara distinzione di competenza tra chi ha l'iniziativa e chi ha il potere deliberativo finale, con lo scopo, ad avviso della Sezione, di attuare il principio legislativo della separazione tra politica e amministrazione e di affidare al Consiglio comunale solo una funzione di controllo politico e giuridico della correttezza della gestione dell'ente. Di conseguenza, in caso di divergenze sul piano della destinazione dell'utile tra organo proponente e Consiglio comunale, quest'ultimo poteva solamente respingere *in toto* il bilancio, chiedendone una modifica. Altrimenti ragionando, e cioè ritenendo che l'organo politico abbia un potere diretto di emendamento sostanziale e senza limiti di competenza rispetto

alla proposta di bilancio effettuata dall'organo tecnico (il Cda), si dovrebbe concludere che il Consiglio comunale possa all'occorrenza riscrivere da capo l'intero bilancio della partecipata, bypassando il raccordo tecnico con le scrittura contabili (che sono nelle disponibilità dell'organo tecnico) e il relativo controllo del Collegio dei revisori, affidando quindi a logiche politiche, e non contabili, la predisposizione del bilancio consuntivo, che presuppone il necessario raccordo con le scritture contabili dell'organismo partecipato, oltre che senza la visione completa dell'andamento e delle prospettive aziendali;

c) anche a volere accedere ad una diversa interpretazione, l'art. 36 St. vigente al tempo non prevedeva la possibilità di distribuzione di utili, ma solo ipotesi di autofinanziamento. Addirittura il vigente art. 36 esclude in assoluto la distribuzione degli utili («*Tenuto conto della natura dei servizi pubblici gestiti, e considerata la vocazione pubblica di ABC e la natura dell'acqua bene comune, l'eventuale utile di esercizio è destinato: a) alla costituzione o all'incremento del fondo di riserva, in misura non inferiore a quella stabilita dall'art. 2430 del codice civile; b) alla costituzione o all'incremento del fondo rinnovo impianti; c) al fondo di finanziamento dello sviluppo degli impianti nell'entità prevista dal Piano programma; d) all'organizzazione diretta o indiretta, tramite collaborazione con gli istituti scolastici, di corsi di alfabetizzazione ecologica; e) al fondo di solidarietà internazionale di cui all'art. 28 dello statuto, nella misura minima dell' 1%*»).

Per contro, la prefata disposizione, modificata negli anni successivi, al tempo dell'accertamento prevedeva: «*L'utile d'esercizio, per quanto compatibile con la natura dei servizi pubblici locali gestiti, deve essere destinato nell'ordine:*

a) alla costituzione o all'incremento del fondo di riserva;

b) alla costituzione o all'incremento del fondo rinnovo impianti;

c) al fondo di finanziamento dello sviluppo degli impianti nell'entità prevista dal piano programma;

d) all'organizzazione diretta o indiretta tramite le scuole del comune di corsi di alfabetizzazione ecologica degli utenti e dei lavoratori;

e) l'eccedenza è versata al Comune entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di riferimento»

<u>La destinazione dell'utile "in distribuzione", quindi, presupponeva la previa "soddisfazione" degli altri scopi, rendendola possibile solo in modo eventuale e per l'eccedenza</u>;

d) resta fermo, comunque, ed in generale, che in assenza di disposizioni speciali come quelle citate (che limitano la facoltà di distribuzione degli utili), vale il principio generale secondo cui il finanziamento degli equilibri di bilancio con

entrate straordinarie come i dividendi deve essere congrua: trattandosi di entrate di natura non ripetitiva ed aleatoria (alla stregua dell'entrate da evasione), per il principio di prudenza, corollario dell'art. 81 Cost., non possono costituire fonte di finanziamento di spese fisse e ripetitive negli anni (come invece dimostra la sussistenza di dividendi non riscossi anche per le annualità 2007-2010-2011). Esiste una prassi ripetuta nel tempo consistente nel deliberare la distribuzione dei dividendi che non vengono mai effettivamente distribuiti, sottraendo una importante disponibilità di cassa alla tesoreria del Comune di cui, si rammenta, l'ABC è soltanto un organo su cui l'amministrazione ha pieno potere di *governance*.

Tale ripetuta attività finisce di fatto per realizzare dei surrettizi finanziamenti gratuiti all'azienda, che però anziché emergere come passività, dal bilancio, emergono come crediti che possono alterarne gli equilibri.

10.2.4. La Sezione ha dunque verificato l'impatto di tale anomalo accertamento sul formale rispetto del patto di stabilità 2014 attestato dall'Ente.

È facilmente constatabile che la contabilizzazione del dividendo di ABC per € 15.990.689,00, ha consentito di raggiungere un saldo migliore rispetto all'obiettivo di circa € 5,9 mln.

Tabella 12.1. Dimostrazione del rispetto del patto di stabilità per l'anno 2014

OBIETTIVO PROGRAMMATICO 2014 (A)	81.049,00
SALDO FINANZIARIO 2014 (B) (Entrate Finali Nette – Spese Finali Nette)	87.048,00
DIFFERENZA TRA IL SALDO FINANZIARIO E SALDO OBIETTIVO FINALE 2014 (C=B-A)	5.999,00
Pagamenti di residui passivi di parte capitale (di cui all'art. 4-ter, comma 6 del d.l. n. 16/2012)	3.433,00
Pagamenti in conto capitale effettuati nel primo semestre 2014 (di cui al comma 9-bis, art. 31 della l. n. 183/2011)	0,00

Eliminando virtualmente lo stesso importo, si evidenzierebbe uno sforamento del PSI 2014 per € 9,992 mln.

Alla luce di ciò, **le evidenze di fatto e di diritto sopra riportate, per il loro carattere grave, preciso e concordante, costituiscono prova dell'irregolarità dell'accertamento e della dissimulazione dello sforamento del PSI 2014, per € 9,9 mln**

Tabella 12.2 Elusione del Saldo di finanza pubblica per l'anno 2016

OBIETTIVO PROGRAMMATICO (A)	81.049
SALDO FINANZIARIO (B)	87.048
rettifica (C)	15.991

SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI rettificato (D=B-C)	71.057
forbice di sforamento del saldo (A-D)	9.992

Inoltre, tale irregolarità, non costituisce una mera illegittimità di diritto amministrativo, ma una invalidità colpita, atteso il suo carattere elusivo, da una nullità testuale (art. 21-septies L. n. 241/1990, art. 31, comma 30, L. n. 183/2011).

Pertanto, poiché *Quod nullum est, nullum producit effectum*, la Sezione dichiara la nullità dell'accertamento degli utili distribuiti dall'azienda speciale ABC, **e per l'effetto ne accerta la necessità di cancellazione dal bilancio con il riaccertamento ordinario che verrà effettuato in sede di rendicontazione 2017. Non è per tale posta possibile né necessario operare lo stralcio con la riedizione del riaccertamento straordinario qui disposto dalla Sezione, in quanto: a) si tratta di posta insussistente già al 31.12.2014, la cui mancanza del titolo per l'imputazione a bilancio non dipende dal passaggio ai nuovi standard di contabilità armonizzata, ma da una nullità anteriore; b) lo stralcio determina un mutamento della situazione rappresentata in bilancio che può essere rappresentata con gli strumenti ordinari di gestione, ragione per cui non sussiste la condizione di "non altrimenti-evitabilità" che giustifica la riedizione del riaccertamento straordinario.**

11. Per quanto concerne il saldo di finanza pubblica 2016 si rammenta che il Comune di Napoli lo ha rispettato con un *surplus* di € 155.585/mgl.

Tuttavia le uscite finali non hanno registrato, per la posposizione del riconoscimento al 2017, un importo consistente di debiti fuori bilancio.

Tabella 13. Dimostrazione del rispetto del Saldo di finanza pubblica per l'anno 2016

SALDO DI FINANZA PUBBLICA 2016	*(migliaia di euro)*	**Competenza**
1	Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti	37.925
2	Fondo pluriennale vincolato di entrata in conto capitale al netto della quota finanziata da debito	189.700
3	ENTRATE FINALI valide ai fini del saldo di finanza pubblica	1.594.920
4	SPESE FINALI valide ai fini del saldo di finanza pubblica	1.666.960
5=1+2+3-4	SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI valide ai fini del saldo di finanza pubblica	155.585
6	**SALDO OBIETTIVO PAREGGIO RIDETERMINATO 2016**	4.353
7	SPAZI FINANZIARI ACQUISITI CON I PATTI REGIONALIZZATI E CON IL PATTO ORIZZONTALE NAZIONALE 2016 E NON UTILIZZATI PER IMPEGNI DI SPESA IN CONTO CAPITALE	0
8=6+7	SALDO OBIETTIVO PAREGGIO RIDETERMINATO FINALE 2016	**4.353**
9=5-8	DIFFERENZA TRA SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI valide ai fini del saldo di finanza pubblica E SALDO OBIETTIV O PAREGGIO RIDETERMINATO FINALE 2016	**151.232**

Nel 2016, il ritardato riconoscimento di debiti, ed in particolare, il mancato tempestivo riconoscimento del debito della sentenza esecutiva riguardante il CR8, ha quindi determinato il raggiungimento solo formale del saldo di finanza pubblica.

Segnatamente, al netto dei debiti riconosciuti per pagamenti disposti nel 2015 dal Tesoriere (€ 390.516,48) in esecuzione di ordinanze di assegnazione emesse dal Giudice dell'esecuzione, da contabilizzare sull'esercizio finanziario 2015 ai sensi dell'All. 4/2 §6.3 del D.lgs. n. 118/2011, il saldo del Comune nel 2016 andrebbe peggiorato di 265.308.655,25, evidenziando lo sforamento, di fatto, dell'obiettivo di pareggio nei termini seguenti.

Tabella 13.1 Elusione del Saldo di finanza pubblica per l'anno 2016

SALDO OBIETTIVO PAREGGIO RIDETERMINATO FINALE 2016 (A)	4.353
SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI valide ai fini del saldo di finanza pubblica (B)	155.585
rettifica (C)	265.308
SALDO TRA ENTRATE E SPESE FINALI rettificato (D=B-C)	-109.723
forbice di sforamento del saldo (A-D)	114.076

Ove il mancato riconoscimento sia stato determinato dall'impossibilità di rinvenire le coperture necessarie per completare la procedura ex art. 194 TUEL, ciò non esime il Comune dalla necessità di contabilizzare tali passività agli stretti fini del saldi di finanza pubblica, in quanto si tratta di un saldo "sostanziale" che mira a determinare l'effettivo pareggio di bilancio, limitando la necessità di ricorrere a forme di finanziamento esterno; ove ciò fosse accaduto, è cioè che il Comune di Napoli non era in grado di rinvenire le coperture, ad essere violate non sarebbero soltanto le norme procedurali su modalità e tempi del riconoscimento del debito fuori bilancio, ma lo stesso principio di equilibrio di bilancio, strumentale, in questa prospettiva, all'adempimento degli oneri di solidarietà finanziaria nazionale ed europea del Patto di stabilità e crescita.

In secondo luogo, e nell'ottica della sostenibilità del piano, non si può fare a meno di osservare che il Comune avrebbe in tal caso omesso di prendere atto di trovarsi in uno stato di squilibrio strutturale talmente deteriorato da determinare l'impossibilità di fare regolarmente fronte alle proprie obbligazioni (art. 244 TUEL), nonostante il già intervenuto ricorso al PRFP e ai suoi strumenti di flessibilità (allungamento dei tempi e ricorso ad anticipazioni straordinarie).

***

12. Tutto ciò premesso e considerato, la Sezione di controllo per la Campania, accerta che:

- la riformulazione e rimodulazione del piano di riequilibrio del Comune di Napoli è stata effettuata esclusivamente ai sensi dell'art. 1, comma 714, della L. n. 208/2015, in relazione alla necessità di rideterminare l'obiettivo di riequilibrio del PRFP per quanto non riassorbito dall'extradeficit dell'armonizzazione contabile;

- la successiva riformulazione ai sensi dell'art. 1 comma 714-bis Legge di stabilità 2016 è inammissibile in quanto tardiva e non avente ad oggetto un "nuovo disavanzo";

- per l'effetto, il procedimento di controllo instauratosi non determina la necessità di una approvazione o diniego da parte della Sezione, né la sospensione delle azioni esecutive dei creditori, ma solo una verifica della congruità della riformulazione/rimodulazione del Piano originario ai sensi dell'art. 1 comma 714;

- che gli errori contabili commessi in sede di riaccertamento straordinario per il passaggio alla nuova contabilità armonizzata, ai sensi dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n.,118/2011, pregiudica qualsiasi ricalcolo del disavanzo e degli obiettivi di riequilibrio, per l'erronea ricostruzione delle coordinate contabili di riferimento a partire dal 1° gennaio 2015; pertanto qualsiasi riformulazione/rimodulazione effettuata, a prescindere dal titolo giuridico (comma 714 o comma 714.bis dell'art. 1 della L. n. 208/2015), risulta nel merito viziata ed incongrua. Di conseguenza la rimodulazione/riformulazione del PRFP va ritenuta errata e la valutazione del Piano va effettuata con riferimento al Piano originario e gli ivi delineati obiettivi intermedi. Segnatamente, sulla base delle circostanze evidenziate e degli accertamenti effettuati, il disavanzo di amministrazione effettivo va peggiorato,

a) al 31.12.2015, per € **593.880.310,93;**

b) al 31.12.2016, per € **639.511.614,19**.

Il Comune di Napoli ha quindi evidenziato, per due annualità consecutive non solo un mancato miglioramento nei termini previsti (obiettivo intermedio dinamico), ma un peggioramento dello stesso, mancando anche, in modo "grave" gli obiettivi statici.

La causa di tali inadempimenti peraltro si concentra ed ha causa nell'azione amministrativa, svoltasi nel 2015, contrassegnata dalla confusione contabile in fase di armonizzazione e dall'applicazione inesatta del principio contabile D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, § 3.3, che ha portato alla perdita dell'effettiva capacità rappresentativa degli equilibri del risultato di amministrazione nonché ad errate politiche di programmazione cui il Comune ha cercato di porre rimedio già a fine 2016.

In questa condizione, la reiterazione al 31.12.2017 di un ennesimo inadempimento statico dell'obiettivo (o addirittura dinamico) non potrebbe che portare alla dichiarazione del fallimento del piano per suo "grave e reiterato" inadempimento.

12.1. La Sezione rileva peraltro che, nelle more, la particolare gravità dello squilibrio, impone di avviare la procedura per la misura di controllo cautelare del blocco della spesa. In tale prospettiva, il Comune di Napoli dovrà adottare, ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, entro 60 gg., le necessarie misure correttive, onde evitare che la spesa autorizzata, anche in esercizio provvisorio, possa portare ad un ulteriore deterioramento dello squilibrio.

In quest'ottica si pone come fondamentale il recupero effettivo di capacità di riscossione (con effetto deflattivo sul FCDE) e l'attuazione delle misure straordinarie a suo tempo previste nel piano, per larghissima parte inattuate nonché addirittura fallimentari sul piano delle alienazioni immobiliari.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per la Campania ai sensi dell'art. 1 comma 714 e 714-bis della L. N. 208/2015 e dell'art. 243-quater, comma 7 del D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267

ACCERTA

A) l'inammissibilità della riformulazione e rimodulazione del piano ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 714-bis della L. n. 208/2015, effettuata con la deliberazione del Consiglio comunale n. 28 del 22 maggio 2017;

B) l'incongruità della rimodulazione/riformulazione effettuata sul piano originario, effettuata con la deliberazione del Consiglio Comunale n.15 del 30 settembre 2016, a causa dell'erroneità del riaccertamento straordinario per il passaggio della nuova contabilità armonizzata, a tutti gli effetti di legge;

C) il grave inadempimento degli obiettivi intermedi fissati nel PRFP originario, per le annualità 2015 e 2016;

D) l'elusione del Patto di stabilità 2014;

E) l'elusione del Saldo di finanza pubblica 2016.

DISPONE

- la riedizione del riaccertamento straordinario ai sensi e nei limiti delineati in parte motiva;

- che siano poste in essere, entro 60 giorni, le misure correttive (come prospettate in parte motiva) necessarie a superare le rilevate criticità e a comunicarle a questa Sezione.

ORDINA

che copia della presente deliberazione, a cura della Segreteria, sia trasmessa al Sindaco del Comune, al Presidente del Consiglio Comunale nonché all'organo di revisione.

Rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. 14 marzo 2013 n. 33.

Dispone la trasmissione della presente delibera alla competete Procura della Corte dei conti.

Così deliberato in Napoli nella Camera di consiglio del 13 settembre 2017.

L'Estensore
Dott. Francesco Sucameli

Il Presidente
Dott. Giovanni Coppola

Depositata in Segreteria
il 16 ottobre 2017
Il Direttore della Segreteria
f.to dott. Mauro Grimaldi