Campania/107/2018/PRSP

REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA

composta dai Magistrati:

Fulvio Maria Longavita	Presidente
Rossella Cassaneti	Consigliere
Alessandro Forlani	Consigliere
Rossella Bocci	Consigliere
Francesco Sucameli	Primo Referendario (relatore)
Carla Serbassi	Primo Referendario

nella camera di consiglio del 1° agosto e del 5 settembre 2018

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;

CONSIDERATI gli accertamenti effettuati con la pronuncia specifica di questa Sezione n. 240/2017/PRSP, che hanno evidenziato uno squilibrio latente non palesato dalle scritture di bilancio, con la fissazione dell'obbligo di adozione di misure correttive entro 60 giorni;

CONSIDERATO che il Comune di Napoli, con note prot. C.d.c. nn. 60 e 61 del 10 gennaio 2018, comunicava la "dichiarazione di volontà" di: a) avvalersi della facoltà di riformulazione/rimodulazione del PRFP ai sensi dell'art. 1 commi 888 e 889 della L. n. 205/2017; b) di avvalersi della facoltà di riedizione del riaccertamento straordinario al 31 dicembre 2017, ai sensi dell'art. 1 comma 848 della L. n. 205/2017.

CONSIDERATO che, con successiva nota prot. C.d.c. n. 1730 del 21 febbraio 2018, il Comune trasmetteva la deliberazione del Consiglio comunale n. 3 del 19 febbraio 2018, recante la "riformulazione del Piano di Riequilibrio Finanziario Pluriennale ai sensi dell'art. 1 comma 888 e 889 della Legge n. 205/2017", piano attualmente in corso di istruttoria presso le competenti strutture del Ministero dell'Interno, e delle cui conclusioni la Sezione è in attesa ai fini dell'approvazione o diniego della suddetta rimodulazione/riformulazione;

VISTA la documentazione inviata dal Comune di Napoli, concernente le misure correttive provvisorie adottate, pervenute a valle della proroga concessa della Sezione, in data 16 febbraio con nota prot. C.d.c. n. 1593 in pari data;

VISTA la sentenza n. 11/2018/EL, depositata il 29 marzo 2018, con la quale le Sezioni Riunite in speciale composizione hanno parzialmente riformato la predetta

pronuncia specifica, annullando l'accertamento della violazione del Patto di stabilità 2014 e riducendo la misura dello sforamento del Saldo di finanza pubblica 2016;
VISTO il bilancio di previsione 2018-2020, adottato con deliberazione del Consiglio comunale n. 30 del 23 aprile 2018, qui trasmessa, a titolo di misure correttive definitive, con nota prot. C.d.c. n. 2771 del 10 maggio 2018;
VISTA la relazione di deferimento del Magistrato istruttore, depositata in Segreteria il 28 maggio 2018;
VISTA l'ordinanza presidenziale di deferimento alla trattazione collegiale dell'affare (n. 24/2018), notificata al Comune di Napoli, in uno con la relazione di deferimento, il 30 maggio 2018. Con la richiamata ordinanza è stata fissata l'adunanza pubblica per il successivo 15 giugno 2018 ed il termine del 12 giugno per il deposito di memorie, documenti e scritti difensivi;
VISTE le memorie del Comune, qui trasmesse con nota prot. C.d.c. n. 3390 del 12 giugno e in via integrativa completate con gli scritti depositati in udienza il 15 giugno c.a. (prot. n. 3517 del 18 giugno 2018);
UDITI in adunanza pubblica e in pubblico contradditorio il Ragionerie generale e l'Assessore al Bilancio;
VISTA l'ordinanza istruttoria collegiale n. 81/2018/PRSP emessa nella camera di consiglio del 15 giugno 2018, nonché depositata e notificata il 20 giugno 2018;
VISTE le risposte istruttorie pervenute il 23 luglio 2018 (prot. C.d.c. n. 4030 in pari data);
UDITO, in camera di consiglio, il relatore primo referendario dott. Francesco Sucameli;

Considerato in fatto

1. Con la pronuncia n. 240/2017/PRS del 16 ottobre 2017, questa Sezione ha accertato:

a. l'inammissibilità della rimodulazione e riformulazione del Piano ai sensi e per gli effetti dell'art. 1 comma 714-bis della L. n. 208/2015, effettuata con la deliberazione di C.C. n. 28 del 22 maggio 2017;
b. l'incongruità della rimodulazione/riformulazione effettuata sul piano originario, effettuata con la deliberazione di C.C. n. 15 del 30 settembre 2016, a causa della erroneità del riaccertamento straordinario;
c. il grave inadempimento degli obbiettivi intermedi fissati nel PRFP originario, per le annualità 2015 e 2016;
d. l'elusione del Patto di Stabilità (PSI) 2014, con uno sforamento rispetto al saldo obiettivo di € 9,992 mln;

e. l'elusione del Saldo di finanzia pubblica (SFP) 2016, con uno sforamento, rispetto al pareggio, di € 114,076 mln;

In sintesi, gli accertamenti contabili vengono riportati nella sottostante tabella.

Tabella 1. 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			35.033.911,67
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**	**-2.529.604.658,17**
G) Variazione effettiva del Risultato di amministrazione		+364.747.516,11	+525.844.430,71
Inadempimento dinamico (G+ D))		***433.907.442,98***	***653.629.984,31***
Inadempimento statico (E –F)		***492.533.069,71***	***1.247.510.295,24***

Per quanto riguarda l'elusione del Patto di stabilità 2014, la Sezione dichiarava irregolare l'accertamento di € 15.990.689,00 dell'esercizio 2014 (in

quanto utili dell'azienda speciale ABC, accertati nel bilancio dell'Ente ma non riscossi) e accertava, per l'effetto, l'elusione del PSI 2014, rispettato nell'anno con un margine di € 5.999.000,00 e la nullità dell'accertamento correlato, ai sensi di legge.

I dati analizzati dalla Sezione di controllo ai fini del rispetto del patto hanno fatto riferimento alla certificazione trasmessa dal Comune al Ministero dell'Interno in data 30 marzo 2015, risultante dal rendiconto 2014 pubblicato sul sito dell'ente, dal questionario SIQUEL reso dall'organo di revisione per lo stesso rendiconto 2014.

Nessuna certificazione in rettifica è stata prodotta nel corso del procedimento di controllo, né, tantomeno, in fase di contraddittorio pubblico finale sulle conclusioni istruttorie.

Con la medesima delibera, la Sezione ha altresì ravvisato a titolo di misure correttive ed entro 60 giorni:

i. la necessità di procedere alla riedizione del riaccertamento straordinario ai sensi e nei limiti delineati nella motivazione (in particolare, con riferimento alla costituzione e corretta quantificazione del Fondo oneri e passività potenziali, nonché del Fondo destinato alla neutralizzazione finanziaria dell'anticipazione ottenuta dal fondo di rotazione ai sensi dell'art. 243-ter TUEL);
ii. di porre in essere tutte le altre misure correttive necessarie a rimediare allo squilibrio aggiuntivo evidenziato, anche in connessione agli effetti di legge per l'elusione del Patto di stabilità e del Saldo di finanza pubblica.

2. Avverso tale deliberazione ha proposto ricorso il Comune di Napoli, chiedendo:

a) l'annullamento e/o riforma della decisione nella parte in cui accerta l'elusione del patto di stabilità interno del 2014 nonché la nullità e/o l'irregolarità dell'accertamento nel rendiconto 2014 degli utili dell'azienda speciale ABC. In particolare, con riguardo a tale capo di decisione, l'Ente ha eccepito che la certificazione sulla base della quale la Sezione aveva fondato il suo giudizio ed il contraddittorio risultava essere stata annullata e sostituita da una nuova, trasmessa in data 11 giugno 2015 al Ministero dell'Interno. Tale più recente certificazione attestava un saldo finanziario di € 98.080.000,00, maggiore del saldo obiettivo di € 17.031.000,00;

b) l'annullamento e/o riforma nella parte della decisione relativamente all'elusione del saldo della finanza pubblica 2016 e, in via meramente subordinata, con riferimento alla menzionata elusione del saldo di finanza pubblica 2016, la rideterminazione del presunto scostamento rispetto all'obiettivo fissato;

c) la sospensione cautelare degli effetti di legge connessi ai richiamati accertamenti oggetto di impugnazione.

Per contro, l'accertamento dello squilibrio quantificato con la riclassificazione di cui alla Tabella 1 non è stato impugnato e costituisce, allo stato degli atti, *decisum* contabile stabile e definitivo.

L'udienza di discussione del ricorso era stata originariamente fissata per il 10 gennaio 2018.

Nelle more del giudizio, l'Ente ha chiesto a questa Sezione una proroga del termine di 60 giorni per l'attuazione delle misure correttive (nota prot. 984890 del 15/12/2017; prot. C.d.c. n. 6309 del 18/12/2017).

Considerato che l'esito del ricorso avrebbe potuto influire sul *quantum* delle misure correttive necessarie, la Sezione ha accolto la richiesta, concedendo pertanto al Comune una proroga di ulteriori 60 giorni (nota prot. 984890 del 15/12/2017; prot. C.d.c. n. 6309 del 18/12/2017).

Le Sezioni riunite, nell'udienza fissata, hanno emesso la sentenza-ordinanza n. 3/2018/EL, depositata il 5 febbraio 2018. Con tale sentenza, il Supremo collegio contabile, da un lato, sospendeva gli effetti di legge connessi all'accertamento in accoglimento della domanda cautelare avanzata dal Comune di Napoli, per altro verso, le Sezioni riunite richiedevano:

i. in merito all'accertamento di crediti per dividendi ABC, la constatazione, da parte del Collegio dei revisori dell'Ente locale, del rispetto del disposto dell'articolo 35 dello Statuto della ridetta azienda speciale (nella formulazione vigente alla data dell'adozione dell'accertamento di crediti per dividendi), con particolare riferimento al parere rilasciato in data 15 dicembre 2014 sulle delibere della G.C. n. 850/2014 e del C.C. n. 80/2014;
ii. il regolamento di contabilità del comune di Napoli, completo delle circolari esplicative e degli eventuali atti di indirizzo in materia di ricognizione dei debiti fuori bilancio;
iii. l'attestazione del Collegio dei revisori dell'Ente concernente l'ammontare dei debiti fuori bilancio che, in base alle scadenze fissate dal regolamento di contabilità dell'Ente, dalle circolari e dagli eventuali atti di indirizzo in materia – compatibilmente con i tempi necessari all'espletamento del prodromico iter amministrativo – andavano riconosciuti entro il 31 dicembre 2016, con indicazione dell'ammontare di quelli per i quali è intervenuto l'accordo con i creditori.

3. Nelle more dell'udienza finale, il Comune:

i. con nota prot. C.d.c. n. 60 del 10 gennaio 2018, comunicava la deliberazione del Consiglio comunale n. 2 del 9 gennaio 2018 (su proposta con delibera di Giunta n. 2 del 4 gennaio 2018), contenente la "dichiarazione di volontà" di avvalersi della facoltà di riformulazione/rimodulazione del PRFP ai sensi dell'art. 1 commi 888 e 889 della L. n. 205/2017;

ii. con nota prot. C.d.c. n. 61 del 10 gennaio 2018, comunicava la deliberazione del Consiglio comunale n. 2 del 9 gennaio 2018 (su proposta con delibera di Giunta n. 3 del 4 gennaio 2018), contenete la "dichiarazione di volontà" di avvalersi della facoltà di riedizione del riaccertamento straordinario al 31 dicembre 2017, ai sensi dell'art. 1 comma 848 della L. n. 205/2017;

iii. con nota prot. C.d.c. n. 1593 del 16 febbraio 2018, trasmetteva una relazione sulle misure correttive adottate, in pendenza di giudizio, la quale informava la Sezione di una auto-esecuzione del blocco della spesa discrezionale, in attesa della decisione finale delle Sezioni riunite e dell'approvazione, conseguente, del bilancio di previsione 2018-2020;

iv. con successiva nota prot. C.d.c. n. 1730 del 21 febbraio 2018 trasmetteva la deliberazione del Consiglio comunale n. 3 del 19 febbraio 2018, recante l'approvazione della delibera di Giunta comunale n. 57 del 15 febbraio 2018, relativa alla "riformulazione del Piano di Riequilibrio Finanziario Pluriennale ai sensi dell'art. 1 comma 888 e 889 della Legge n. 205/2017".

3.1. La sentenza n. 11/2018/EL delle Sezioni riunite, depositata il 29 marzo 2018 e comunicata alla Sezione in data 30 marzo 2018, ha accolto il ricorso per quanto concerne l'accertamento della elusione del Patto di stabilità 2014, ed ha ridotto il margine dello sforamento elusivo sul saldo di finanza pubblica 2016 ad un importo di circa € 85,5 milioni.

Per quanto riguarda l'annullamento del capo della decisione concernete l'elusione del PSI 2014, peraltro, le SS.RR. in speciale composizione:

a) da un lato, hanno osservato che «*dalla documentazione in atti non risulta che il Comune abbia mai esplicitato, durante la complessa attività istruttoria che ha caratterizzato la delibera impugnata, di aver trasmesso una seconda certificazione sul PSI 2014. Trattandosi di una circostanza di estrema rilevanza, che avrebbe determinato l'adozione di una diversa delibera, il comportamento del comune appare non solo inspiegabile, ma in violazione dei principi di lealtà, correttezza e buona fede, che trovano applicazione pure nel procedimento di controllo*»;

b) per altro verso, hanno confermato l'irregolarità dell'accertamento degli utili verso ABC.

Per quanto concerne l'elusione del SFP 2016, nel confermare la fattispecie accertata dalla Sezione, le Sezioni riunite procedevano peraltro alla riduzione della forbice di sforamento ivi quantizzata in una somma pari a € 114 milioni circa. Tale riduzione, di circa € 29 milioni, è stata determinata e motivata dal combinato operare di due considerazioni:

- la non computabilità, in termini di elusione del saldo di "pareggio", di una somma per debiti pregressi erroneamente riconosciuti in conto residui, in quanto sebbene illegittimamente inseriti in bilancio, essi erano già presenti ed imputati ad altra competenza finanziaria (diversa dal 2016);

- la delimitazione della finestra temporale per cui sussiste l'obbligo di riconoscimento degli emersi debiti fuori bilancio all'intervallo di date 1°gennaio-30 novembre. Infatti, ai sensi del combinato disposto degli artt. 193 comma 2 e 194 TUEL, nonché del regolamento di contabilità del comune di Napoli, il termine ultimo per la verifica in corso degli equilibri (e quindi per il riconoscimento di eventuali debiti non registrati in contabilità) era il 30 novembre 2016. Sono stati esclusi, quindi, i debiti fuori bilancio che secondo il regolamento di contabilità dovevano essere comunicati, per la verifica degli equilibri del 30 novembre, entro il 31 ottobre.

4. Stabilizzatosi – nei termini precisati – l'accertamento effettuato con la deliberazione di controllo n. 240/2017/PRSP e i correlati effetti di legge, la Sezione si è attivata per verificare la congruità e l'adeguatezza delle misure correttive *medio tempore* e successivamente comunicate, in particolare, dopo la definizione e quantificazione degli ulteriori squilibri futuri legati alla diminuzione dei prossimi trasferimenti erariali per effetto della violazione del saldo di finanza pubblica (art.1, comma 723 lett. *a)*, L. n. 208/2015: riduzione in misura pari all'importo corrispondente allo scostamento accertato dalla Corte dei conti, ai sensi dell'art. 1, comma 724 della medesima legge).

Infatti, in data 9 maggio è pervenuta una nota (prot. C.d.c. n. 2750 del 9 maggio 2018) con la quale il Ragioniere generale dello Stato ha comunicato che il Comune di Napoli ha certificato lo sforamento del SFP 2016 nella misura di € 85,498 mln, in attuazione della deliberazione SRC Campania n. 240/2017/PRSP del 16 ottobre 2017 e della sentenza SS.RR. n. 11/2018/EL della Corte dei conti, depositata il 29 marzo 2018. Il Ragioniere generale dello Stato ha specificato altresì che, ai sensi dell'articolo 1, commi 723 e 724, della legge n. 208/2015, il Comune di Napoli sarà assoggettato nell'anno 2019 alla limitazione amministrativa di cui al comma 723, lettera a), del citato articolo 1, che prevede la riduzione del fondo di solidarietà comunale in misura pari all'importo corrispondente allo scostamento registrato.

La Sezione ha pertanto dato avvio alla disamina delle misure correttive comunicata alla luce di tali fatti sopravvenuti, chiedendo all'uopo di comunicare:

a) il bilancio di previsione approvato per il triennio 2018-2020, corredato dal parere del collegio dei revisori e di tutti gli allegati di legge;
b) copia degli atti prodotti dal Comune di Napoli alle Sezioni Riunite a seguito della sentenza-ordinanza n. 3/2018/EL depositata il 5 febbraio 2018;
c) di produrre una relazione esplicativa delle motivazioni contabili sottostanti la rettifica apportata alla prima certificazione del PSI 2014 trasmessa al Ministero dell'Interno in data 30 marzo 2015 che ha determinato una successiva certificazione in data 11 giugno 2015 sostitutiva della precedente.

La documentazione istruttoria è pervenuta con ritardo, a causa della necessità di concludere il procedimento di approvazione del bilancio di previsione 2018/2020. Della circostanza la Sezione è stata avvertita nell'apposita audizione tenuta il giorno 11 aprile 2018 (verbale n. 72301315 del 18 aprile 2018). Si comunicava, in proposito, che la seduta di Consiglio era stata fissata per i successivi giorni 23 e 24 aprile, conclusa la quale si sarebbe potuto quindi procedere all'invio del documento in questione, assicurando la massima celerità di trasmissione.

Il Comune ha infatti fornito la documentazione sub b) e c) con la nota prot. C.d.c. n. 2545 del 17 aprile 2018, mentre la documentazione sub a) è pervenuta solo in data 10 maggio 2018, con nota prot. C.d.c. n. 2771 in pari data.

Il bilancio di previsione è stato approvato con delibera di Giunta n. 142 del 31 marzo 2018 e, successivamente, con delibera n. 30 del Consiglio comunale del 23 aprile 2018.

In data 7 maggio 2018, con nota prot. 2702 in pari data, è pervenuto l'esposto di un consigliere comunale che esprimeva forti dubbi sulla reale capacità della manovra di recupero degli equilibri attraverso alienazioni immobiliari, sia sotto il profilo della congruità, sia sotto il profilo della legittimità per violazione dell'art. 58 del D.L. n. 112/2008, conv. L. n. 133/2008, soprattutto in relazione alla riduzione dei trasferimenti per violazione del saldo di finanza pubblica 2016.

5. Dalla documentazione complessivamente pervenuta e sopra riportata, si evinceva dunque che:

a) a seguito della sentenza n. 11/2018/EL delle Sezioni riunte, con deliberazione di Giunta n. 137 del 31 marzo 2018 si proponeva al Consiglio la "Integrazione del Piano delle valorizzazioni e delle alienazioni di immobili di proprietà comunale approvato con Delibera di G.C. n. 56 del 14 febbraio 2018";

b) tale deliberazione costituiva parte integrante delle risorse di cui al bilancio di previsione approvato dalla Giunta comunale con delibera n. 142 in pari data (31 marzo 2018);

c) per quanto riguarda **il Patto di Stabilità 2014**, nel 2015, sono state prodotte due certificazioni: una prima, trasmessa il 30 marzo 2015 (acquisita dal MEF con protocollo n. 26296 del 30 marzo 2015) dalla quale emergeva il rispetto del PSI 2014 per € 5.999 mln, e una seconda, (trasmessa il 11 giugno 2015) acquisita dal MEF con protocollo n. 48191 del 11 giugno 2015, dalla quale risultava il rispetto del PSI 2014 per € 17,031 mln. La seconda certificazione è stata prodotta in conformità alla circolare n. 6/2014 MEF, che prescriveva "[…] *qualora l'ente, approvando il rendiconto di gestione, modifichi i dati già trasmessi con la certificazione mediante il sistema web di questa Ragioneria generale dello Stato*, [di] *rettificare, entro sessanta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto di gestione, i dati del monitoraggio del secondo semestre presenti nel sistema web e ad inviare la nuova certificazione con le modalità sopra richiamate*". Con quest'ultima, è stata quindi annullata la prima comunicazione "provvisoria". Il miglioramento del saldo, nella seconda certificazione in rettifica, sarebbe dovuto al riaccertamento ordinario dei residui, i cui esiti sono stati formalizzati con l'approvazione di apposita disposizione dirigenziale in data 21 aprile 2015 e confluiti nel rendiconto 2014, poi definitivamente approvato dal Consiglio Comunale in data 21.05.2015. In buona sostanza, il riaccertamento ordinario dei residui avrebbe avuto come esito la riduzione delle passività tramite "minori residui passivi" e "maggiori residui attivi" che avrebbero inciso sui residui finali di competenza 2014, rilevanti per il patto di Stabilità 2014. Tali risultanze sarebbero confluite nella certificazione definitiva: «*Per ciò che attiene alla mancata consegna della seconda certificazione durante l'accesso agli atti effettuato da parte di codesta Sezione nel mese di giugno 2017, si è avuto modo di appurare che in data 20 giugno 2017 è stata effettuata la consegna delle certificazioni inerenti il rispetto del PSl/SFP per il periodo dal 2013 al 2016. In tale sede, per mero errore materiale è stata consegnata la certificazione provvisoria, in luogo di quella definitiva*».

d) per quel che attiene il **Saldo di finanza pubblica 2016**, la riduzione della forbice dello sforamento determinatasi con la sentenza SS.RR. n. 11/2018/EL, da € 114,076 mln (come accertato da SRC Campania n. 240/2017/PRSP) a € 85,498 mln è da imputarsi:

i. alla esclusione, ai soli fini della valutazione "elusiva" del saldo di finanza pubblica 2016, della irregolare copertura effettuata nell'esercizio 2008 (quindi per competenza, allocabile ad una data diversa del 2016) di debiti verso l'UTA per € 21.216.262,21;

ii. alla esclusione dei debiti fuori bilancio maturati dopo il 1° novembre 2016, per € 7.361.752,50. Infatti, ai sensi dell'art. 39 del regolamento di contabilità e della deliberazione di G.C. n. 918 del 4 giugno 2009 recante la "*Approvazione nuovi indirizzi in tema di ricognizione e riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio*", i debiti fuori bilancio devono essere riconosciuti entro il 30 novembre di ogni anno, in occasione della manovra di assestamento generale di bilancio (prevista, appunto, annualmente entro il 30 novembre). Tale riconoscimento deve basarsi sulle ricognizioni amministrative ed interne dei dirigenti responsabili effettuate entro il 31 ottobre.

5. Così ricostruiti i fatti gestionali che hanno determinato, in fase processuale, un esito rettificativo rispetto all'accertamento contenuto nella deliberazione n. 240/2017/PRSP, la Sezione ha acquisito gli atti correlati, attraverso cui, lo scorso 23 aprile 2018, il Comune di Napoli ha dato corso – in via definitiva – alle misure correttive, a garanzia dell'equilibrio dinamico della propria gestione.

Le misure correttive adottate dal Comune, infatti, si sono articolate, vista la pendente impugnazione della pronuncia di controllo, in una serie di provvedimenti provvisori e, poi, all'indomani del deposito delle motivazioni della sentenza SS.RR. n. 11/2018/EL (29 marzo 2018), nell'adozione di provvedimenti definitivi con la manovra di bilancio. Riassumendo, tali provvedimenti e atti consistono:

a) nelle more della adozione del bilancio preventivo e della decisione finale sulle irregolarità accertate con la deliberazione SRC Campania n. 240/2017/PRP (sentenza n. 11/2018/EL), nell'auto-imposizione del blocco della spesa discrezionale (nota protocollo generale comune n. 807267 del 20 ottobre 2017a firma del Direttore Generale, del Ragioniere Generale, e del Dirigente della U.O.A. Monitoraggio Piano Finanziario di Riequilibrio Pluriennale, cfr. nota prot. C.d.c. n. 1593 del 16 febbraio 2018);

b) a valle della decisione delle Sezioni riunite, nell'approvazione di una manovra di bilancio consistente:

i. nella deliberazione di Giunta comunale n. 56 del 14 febbraio 2018 recante "Approvazione piano delle valorizzazioni e delle alienazioni di immobili di proprietà comunale", esitata, con emendamenti, nella deliberazione del Consiglio comunale n. 27 del 23 aprile 2018;

ii. nella deliberazione di Giunta comunale n. 137 del 31 marzo 2018 recante "Integrazione del Piano delle valorizzazioni e delle alienazioni di immobili di proprietà comunale approvato con delibera di G.C. n.56 del 14 febbraio 2018", esitata nella deliberazione del Consiglio comunale n. 28 del 23 aprile 2018;
iii. nella deliberazione di Giunta comunale n. 170 del 20 aprile 2018, avente ad oggetto la riedizione del riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2018, secondo i *dicta* della pronuncia SCR Campania n. 240/2017/PRSP, quale premessa per l'adozione del bilancio di previsione e ricalcolo dei disavanzi da applicare a ciascun esercizio;
iv. nella certificazione del 28 aprile 2018 dello sforamento del SFP 2016 per € 85,498 mln, come risultante dalla nota MEF - RGS - Prot. n. 86169 del 9 maggio 2018 (prot. C.d.C. n. 2750 del 9 maggio 2018);
v. nella deliberazione di Giunta comunale n.141 del 31 marzo 2018 recante la proposta di "Documento Unico di Programmazione – D.U.P. 2018/2020", esitato nella deliberazione di Consiglio comunale n. 29 del 23 aprile 2018;
vi. nella deliberazione di Giunta comunale n. 30 del 23 aprile 2017, di approvazione del bilancio di previsione 2018-2020, nel quale sono confluiti gli effetti sostanziali e contabili dei precedenti atti.

6. Il Relatore ha presentato la propria relazione al Presidente della Sezione, il quale ha fissato l'Adunanza pubblica e la correlata Camera di consiglio per la discussione collegiale del procedimento cautelare di blocco della spesa in data 15 giugno 2018, con ordinanza n. 24 del 30 maggio 2018.

Il comune di Napoli in data 12 giugno 2018:

- è stato audito dagli uffici della Sezione (verbale n.26 del 2018);
- ha presentato le proprie memorie e controdeduzioni rispetto alle surrichiamate conclusioni istruttorie (prot. C.d.C. n. 3390 del 12 giugno e prot. C.d.C. n. 3517 del 18 giugno 2018).

In data 15 giugno il comune di Napoli è intervenuto in adunanza pubblica. L'Amministrazione è intervenuta rappresentata:

- dall'Assessore al Bilancio omissis,
- dal Ragioniere Generale omissis,
- dal Direttore Generale e Capo di Gabinetto omissis,
- dal Responsabile Monitoraggio Piano di Riequilibrio omissis,
- dal Dirigente Servizio Bilancio omissis,
- dal Dirigente Servizio controllo spese e rendiconto omissis,
- dal Capo staff bilancio omissis.

Era altresì presente il Collegio dei revisori dei conti, con il Presidente dott. omissis e un componente, omissis.

La discussione si è incentrata sulle criticità fatte oggetto della relazione istruttoria di deferimento e sulle correlate controdeduzioni del Comune.

In particolare, il *thema disputandi* dell'adunanza ha riguardato:

i. la possibilità di retroapplicare l'art. 1, comma 814, L. n. 205/2017, in caso di riaccertamento straordinario già eseguito;

ii. il significato dell'interpretazione autentica fornita con l'art. 1, comma 814, della L. n. 205/2017 sull'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 ed, in particolare, se la stessa abbia riguardato oltre che il temine di applicazione, anche le "modalità" di "utilizzo" del FAL ai fini della costituzione del FCDE, consentendo un notevole recupero di capacità finanziaria al Comune di Napoli (pari a circa 1,1 mld, in termini di minore extra-deficit);

iii. le modalità di calcolo del FCDE a previsione secondo l'esempio n. 5 dell'All. 4/2 del D.lgs. n. 118/2011. In particolare la discussione ha riguardato lo spettro di rilevanza degli incassi in conto residui registrati nell'anno X+1 (se tra le riscossioni a numeratore della formula di calcolo vadano considerati tutti gli incassi in conto residui, indipendentemente dal titolo di provenienza oppure se l'esempio n. 5 consenta solo di calcolare le riscossioni correlate agli accertamenti dell'anno X);

iv. le modalità di calcolo del c.d. extra-deficit al 1° gennaio 2015 e l'impatto quantitativo dello stesso sull'esercizio 2018, ai sensi del d.m. 2 aprile 2015, in particolare: a) se esso si ottenga mediante differenza tra risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 (risultato di amministrazione post-riaccertamento straordinario, al loro dei fondi della nuova contabilità) e il risultato di amministrazione 31.12.2014 al netto o al lordo dei fondi e accantonamenti (secondo la vecchia contabilità); b) se in caso di mancato recupero di quote di extra-deficit il comune di Napoli abbia dato corso alle prescrizioni di recupero immediato di cui all'art. 4 del predetto d.m.;

v. il grado di attendibilità e di documentazione delle stime delle alienazioni immobiliari.

Al termine della discussione, il Collegio si è ritirato in camera di consiglio e, ritenendo necessario assumere ulteriori elementi istruttori sul bilancio di previsione 2018-2020, ha emesso una ordinanza istruttoria collegiale (n. 81/2018/PRSP del 20 giugno 2018) in relazione a taluni profili oggetto di discussione, in particolare:

a) sull'applicazione retroattiva dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 (conv. L. n. 125/2015) come interpretato autenticamente ai sensi

dell'art. 1, comma 814, L. n. 205/2017, ed in ogni caso sugli incassi in conto residui tra la data del beneficio delle anticipazioni straordinarie di liquidità e la data contabile del riaccertamento straordinario;

b) sul montante degli incassi nell'anno x+1 sui residui provenienti dalla competenza dell'anno x e oggetto di svalutazione tramite il FCDE a previsione;

c) sullo stato di valutazione degli immobili oggetto del piano integrativo di alienazioni immobiliari, a sostegno in particolare della finanza del 2019;

d) sul montante della spesa obbligatoria per LEPS contemplata dal medesimo bilancio.

Le risposte sono pervenute il 23 luglio 2018 (prot. C.d.c. n. 4030 in pari data). In data 1° agosto 2018 e 5 settembre 2018, il Collegio si è riunito per decidere, sulla base degli atti e delle informazioni pervenute.

Considerato in diritto

1. La Sezione, con la pronuncia n. 240/2017/PRSP adottata ai sensi dell'art. 243-quater comma 7 TUEL, emessa in sede di controllo sull'attuazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale (PRFP) in corso di esecuzione dal 2013, accertava un consistente squilibrio di bilancio, provocato dalla particolare gravità dell'inadempimento degli obbiettivi intermedi del PRFP (per il 2015 e per il 2016) e dagli effetti di legge connessi alla elusione del Patto di stabilità 2014 e del Saldo di finanza pubblica 2016. Per tale ragione, contestualmente ai vari accertamenti rilevanti per la valutazione dell'adempimento del PRFP e della sua permanente sostenibilità, avviava la procedura di controllo cautelare per il c.d. blocco della spesa ai sensi dell'art. 148-bis TUEL.

La ridetta procedura, come è noto, si articola in due fasi.

Inizialmente, ove la Sezione regionale di controllo territorialmente competente che accerti uno squilibrio di bilancio, fissa un termine (per legge, stabilito in 60 giorni) per l'adozione delle misure correttive necessarie. Infatti, ai sensi dell'art. 148-bis, comma 3, TUEL «*l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio*».

Successivamente, allo scadere dei 60 giorni, la Magistratura contabile deve effettuare un secondo accertamento concernente: a) l'esistenza di misure correttive b) la loro idoneità ad assorbire lo squilibrio rilevato. L'effetto legale di tale accertamento può essere la "preclusione" dei programmi di spesa privi di copertura o di sostenibilità finanziaria.

Infatti, sempre l'art. 148-bis, comma 3, TUEL stabilisce che i provvedimenti adottati dall'ente locale interessato dalla prima pronuncia «*sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento*. *Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria*».

In buona sostanza, ove la Sezione regionale di controllo, con una seconda pronuncia conseguente alla prima, accertasse la mancata adozione delle misure correttive, ovvero – delibato il merito delle stesse, tempestivamente adottate e trasmesse – rilevasse la permanenza della precarietà degli equilibri di bilancio, la legge dispone la preclusione dei programmi di spesa privi di copertura o sostenibilità finanziaria, ovvero il c.d. "blocco della spesa" diversa da quella obbligatoria.

2. Giova evidenziare che la *Grundnorm* di tutta la procedura, sopra sinteticamente esposta, è la clausola generale dell'equilibrio (C. cost. n. 192/2012), rispetto alla quale deve essere verificata la conformità delle scritture. Ciò avviene attraverso i parametri interposti costituiti dalle norme che presiedono la "produzione" della decisione di bilancio. Infatti, la violazione delle norme e dei principi contabili del D.lgs. n. 118/2011, nonché delle norme del TUEL in materia di bilancio «*non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio regionale presidiati dall'art. 81 Cost. La manovra elusiva consiste essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario […], nel biennio successivo e nel lungo periodo di rientro dai disavanzi pregressi*.» (Corte Costituzionale, sentenza n. 279/2016).

2.1. In quest'ottica, le due pronunce di controllo sono logicamente e giuridicamente strettamente collegate.

Del resto, la prima pronuncia, in uno con i criteri strettamente normativi sulla base dei quali si effettua l'accertamento, costituisce parametro qualitativo e quantitativo delle misure correttive da adottare da parte dell'ente controllato. Infatti, La Corte, già con la prima decisione:

i. individua e quantifica in modo diretto la natura, la causa e la consistenza dello squilibrio della gestione in corso, in violazione della clausola generale dell'equilibrio di bilancio (Corte costituzionale, sent. n. 192/2012);

ii. rileva la violazione di regole contabili e finanziarie a cui la legge riconduce limitazioni o sanzioni amministrative che possono avere riverbero sulla gestione futura dell'ente, come accade nel caso di accertamento di "*violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno*", in relazione ai quali il Legislatore connette particolari effetti sul bilancio e sulla capacità giuridica degli enti.

2.2. Analogo rigore oggettivo ha il secondo giudizio di controllo previsto dalla procedura dell'art. 148-bis, comma 3, TUEL.

Infatti, ai fini della verifica della sussistenza della fattispecie legale cui consegue l'effetto preclusivo dell'art. 148-bis, il Giudice del controllo deve accertare la sussistenza dei due seguenti presupposti normativi: i) da un lato, la mancanza o l'inidoneità delle misure correttive; ii) dall'altro, la mancanza di provvista per i programmi di spesa deliberati nel bilancio di previsione.

Sul primo elemento della fattispecie (la mancanza o inidoneità di misure correttive), si consuma la differenza rispetto agli altri procedimenti di controllo e l'autonomia dell'odierna procedura rispetto a quella di adozione e attuazione del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale (PRFP).

Mentre il PRFP costituisce un piano di rientro adottato in deroga alla regola ordinaria del pareggio e del riequilibrio triennale (art. 40 D.lgs. 118/2011 e 188 TUEL), che viene sottoposto al vaglio di legittimità successivo della Corte dei conti (art. 243-bis e ss. ed in particolare art. 243-quater comma 7 TUEL) e concorre a definire il quadro delle fonti cui il bilancio di previsione annualmente adottato deve essere conforme, le "misure correttive", invece, costituiscono le concrete variazioni delle scritture e delle autorizzazioni di bilancio (*ergo*, sia in sede consuntiva che di previsione) volte a dare corso alla disciplina legale e amministrativa rilevante per l'ente al fine del riequilibrio.

Ne consegue che costituiscono misure correttive la correzione di scritture o l'adozione di un bilancio di previsione, o di una sua variazione, che si considerano in grado di riconoscere ed assorbire, in condizioni di equilibrio, "fattori di perturbazione contabile" che provengono dal passato, o che si prevede si realizzeranno negli esercizi che ricadono nell'orizzonte temporale del bilancio medesimo (come, nel caso di specie, la limitazione amministrativa della diminuzione

dei trasferimenti che verrà applicata nel 2019 per effetto della elusione del SFP 2016).

Non costituisce peraltro misura correttiva l'opzione per una determinata procedura di ripristino e di recupero rispetto a tali "fattori di perturbazione". Infatti, la decisione di aderire alla procedura di cui all'art. 193-194 TUEL, ovvero la mera adesione/approvazione alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (ai sensi dell'art. 243-bis TUEL e ss.) o, in estrema ipotesi, l'avvio della procedura ai sensi dell'art. 244 TUEL e ss. (procedura di dissesto, nell'ambito della quale viene adottato un "bilancio stabilmente riequilibrato", BSR), non sono in grado di assicurare il riequilibrio del bilancio e, con esso, lo svolgimento di funzioni essenziali né l'erogazione di prestazioni costituzionalmente necessarie. Ne consegue che il PRFP o il BSR sono mere condizioni di legittimità del bilancio di previsione annualmente adottato e indici presuntivi di un virtuoso procedimento di recupero degli equilibri (da verificare a consuntivo). Detto in altri termini, l'adesione ad un piano di rientro straordinario e l'astratta applicazione di un disavanzo a previsione non costituiscono, in sé, né parametro né certezza del recupero. Infatti, se per un verso l'adesione ad un piano di rientro pluriennale è la premessa del recupero di squilibri consistenti in un orizzonte temporale allargato e nella continuità di bilancio, tale premessa deve essere riscontrata nelle misure di bilancio annualmente adottate, che devono essere in grado di assicurare la copertura alle passività, ai rischi e ai debiti che ne risultano privi e il rientro progressivo dal disavanzo in conformità alla legge (in questo senso, cfr. SRC Lombardia nn. 38 e 39/2018/PRSP).

2.2.1. Inoltre, le due procedure di controllo (verifica del PRFP e "blocco della spesa" rispettivamente art. 243-quater comma 7 e 148-bis comma 3 TUEL) hanno oggetto parzialmente diverso e funzioni distinte.

Sul piano dell'oggetto, sebbene sia vero che tutti i controlli effettuati dalla Corte dei conti sul bilancio si qualificano come controlli di legittimità-regolarità e si determinano con un accertamento di irregolarità del bilancio medesimo (bilancio che, nelle forma previsionale e del rendiconto, è il luogo di sintesi delle decisioni e dei risultati della gestione) tali controlli possono variare: a) per il segmento oggetto di verifica, b) in relazione all'effetto di legge collegato all'accertamento delle irregolarità.

Nel caso degli enti locali in procedura di riequilibrio, i controlli si attivano più frequentemente sulla base della necessità di verificare costantemente, a previsione, l'applicazione del disavanzo e l'attuazione delle misure previste, nonché, a rendiconto, il raggiungimento degli obiettivi intermedi e finali nell'ambito di un piano straordinario di rientro, con l'ausilio di una relazione semestrale dei revisori (art.

243-quater comma 7). L'obiettivo è verificare la conformità dei bilanci e dei rendiconti, nel tempo adottati, con il piano di rientro (e del piano di rientro alla legge), pena (effetto di legge) l'avvio della procedura dissesto: il dissesto è il convitato necessario della procedura di riequilibrio, nel senso che costituisce la procedura straordinaria destinata a scattare se il PRFP, nell'unità di bilancio, non è in grado di garantire il riequilibrio nella continuità dei servizi e del fisiologico svolgimento dei rapporti con il mercato dei fornitori. Il dissesto, per la sua struttura normativa, infatti, dovrebbe garantire il riequilibrio e, allo stesso tempo, lo svolgimento di funzioni e l'erogazione delle prestazioni essenziali. Si tratta cioè di una diversa tecnica di rientro e risanamento, nel caso in cui il debito accumulato non sia più sostenibile attraverso una gestione unitaria del bilancio (SRC Campania n. 8/2018/QMIG). L'oggetto del controllo è dunque il bilancio (*recte* la decisione di bilancio) nell'integralità del suo ciclo (rendicontazione e previsione), la finalità dello stesso è la verifica dell'adempimento degli obblighi assunti col piano di rientro, a constatazione della sua sostenibilità concreta; infine, l'effetto di tale controllo, normativamente previsto, può essere l'apertura dell'alternativa del dissesto.

Nel caso della procedura di controllo di cui all'art. 148-bis comma 3 TUEL, ci si trova, invece, in presenza di un istituto giurisdizionale di carattere generale, attivabile in presenza di qualsiasi tipo di squilibrio (strutturale, cioè non recuperabile nei tempi ordinari, o contingente), in relazione al quale scatta l'obbligo di legge di misure correttive e di salvaguardia, con un bilancio che tenga conto delle irregolarità accertate.

L'oggetto è dunque, sostanzialmente, più limitato, vale a dire, il bilancio di previsione (e, incidentalmente, il preliminare adeguamento delle scritture contabili): il bilancio di previsione, infatti, è lo strumento deputato, nella contabilità pubblica e finanziaria a pre-determinare l'equilibrio di gestione.

Per altro verso, lo stesso controllo, per quanto più limitato in oggetto, è generale e attivabile a fronte di qualsiasi squilibrio/irregolarità di bilancio rilevata.

Ma quel che più conta, come si vedrà, è che l'effetto e la finalità del controllo ai sensi dell'art. 148-bis TUEL ha natura e funzione diversa, nel senso che non intende monitorare l'andamento di un rientro da uno squilibrio, ma intende prevenire la formazione o l'aggravamento di uno squilibrio in corso di definizione e accertamento. In tale ottica, esso ha l'esito di determinare una transitoria riduzione della capacità di spesa dell'ente sino al definitivo adeguamento della decisione di bilancio alla situazione accertata dalla Magistratura contabile.

In definitiva, l'oggetto e l'effetto del controllo ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, specie nella seconda fase, si focalizza sul bilancio di previsione e sulla sua

"adeguatezza", sulla base dagli equilibri rappresentati e accertati, tramite le scritture contabili, dalla Magistratura contabile.

2.2.2. In definitiva, nell'ambito della procedura di controllo di cui all'art. 148-bis TUEL, l'intrapresa di una delle procedure di legge atte a ripristinare l'equilibrio dinamico di bilancio (PRFP o BSR), costituisce solo una premessa, tramite la quale si individua la cornice giuridica entro cui adottare le concrete decisioni di bilancio, necessarie ad assicurare la copertura alle passività, ai rischi e ai debiti che ne risultano privi (in questo senso, cfr. SRC Lombardia n. 39/2018/PRSP).

In particolare, nel caso di procedura di riequilibrio pluriennale o del dissesto, l'adesione a una delle due procedure o persino l'approvazione del disegno pluriennale di ripristino delle condizioni di equilibrio (PRFP o bilancio stabilmente riequilibrato, BSR), non sostituisce la necessità della attuazione concreta delle misure nell'ambito delle annuali decisioni di bilancio (preventivo, variazioni e consuntivo); in definitiva, il PRFP costituisce solo una condizione preliminare ed esso stesso parametro di legittimità delle misure correttive, non misura di ripristino.

2.2.3. Inoltre, stante la presunzione di legittimità degli atti amministrativi e la complessità del giudizio che l'analisi della legittimità di tale modifica del PRFP comporta (nell'ambito di un separato e distinto rito di controllo, ai sensi dell'art. 243-quater comma 7 TUEL), in questa fase la Sezione non si può occupare di verificare la adeguatezza/congruità della riformulazione/rimodulazione del PRFP, ai sensi dell'art. 1 commi 888 e 889 della L. n. 205/2017 (Legge di bilancio 2018, la quale prevede il riavvio di un articolato procedimento istruttorio, con una prima fase presso il Ministero dell' Interno e una fase successiva presso la competente Sezione Regionale di Controllo della Corte dei conti).

Tale autonomia della procedura di controllo ex art. 148-bis TUEL rispetto al controllo sul piano di riequilibrio riformulato/rimodulato (tra l'altro in piena continuità con quello precedente) è confermata dai commi 850 e 889 della medesima disposizione citata, che sottolinea che i successivi controlli sul PRFP avvengono "*ferme restando le eventuali misure prescritte ai sensi dell'articolo 148-bis del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267*"

Come evidenziato da SRC Lombardia nn. 38 e 39/2018/PRSP, 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.* […] *la Corte dei 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 […], 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».

Per tale ragione, la legittimità del piano di rientro (e delle sue riformulazioni e rimodulazioni) adottato a monte non costituisce, né può costituire, oggetto della verifica della procedura di controllo ai sensi dell'art. 148-bis TUEL.

Pertanto, nella more della procedura cautelare in corso, per il PRFP vigente – adottato, approvato dal Comune e, ora, riformulato e rimodulato (cfr. deliberazione C.C. n. 3 del 19 febbraio 2018) – vale la presunzione di legittimità degli atti amministrativi: il PRFP riformulato e rimodulato sarà oggetto di delibazione da parte di questa Sezione nel diverso e parallelo procedimento avviato ai sensi dell'art. 1 commi 888 e 889 della L. n. 205/2017, la quale prevede il riavvio di un articolato procedimento istruttorio, con una prima fase presso il Ministero dell'Interno, e una fase successiva presso la competente Sezione Regionale di Controllo della Corte dei Conti (di delibazione del Piano ai sensi dell'art. 243-quater comma 7 TUEL).

3. Tanto premesso sulla fattispecie, ed in particolare sull'oggetto della procedura di controllo ex art. 148-bis, comma 3 TUEL, occorre soffermarsi sull'effetto di legge e, correlativamente, sulla funzione e sui presupposti di tale controllo.

L'effetto di tale controllo – collegato all'accertata mancanza di copertura (competenza) o sostenibilità finanziaria (cassa) delle obbligazioni autorizzate col bilancio – è il c.d. "blocco dei correlati programmi di spesa".

Sia la fattispecie (la mancanza di provvista), che l'effetto (la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa per cui la medesima mancanza di provvista è stata accertata) vanno ricostruiti alla luce della finalità della procedura di controllo, del bene tutelato (il bilancio), e della struttura del bilancio medesimo (principio di unità).

3.1. Quanto alla finalità della procedura di controllo rimessa alla giurisdizione non contenziosa di questa Magistratura – esercitata nelle forme del controllo – essa è chiaramente di tipo cautelare.

In tale senso si è orientato lo stesso Giudice delle leggi (sent. n. 40/2014) quando ha osservato che tali controlli mirano «*a prevenire con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio degli enti locali (sentenze n. 266, n. 250 e n. 60 del 2013) […]*» e, pertanto agiscono in modo "conformativo" sì da garantire la continuità dell'amministrazione in modo compatibile con le risorse disponibili, evitando al tempo stesso l'aggravio di situazioni di disquilibrio che le procedure straordinarie, come quella del PRFP o del dissesto, per altro verso, sono chiamate ad eliminare partendo dalle cause.

Il Legislatore ha cioè introdotto delle "misure interdittive" che vengono affidate alla Magistratura di controllo «*in ragione dei caratteri di neutralità e indipendenza del controllo di legittimità della Corte dei conti (sentenza 226 del 1976)» (sentenza n. 39 del 2014)*» (sentenza n. 40 del 2014).

Il controllo avviato ai sensi dell'art. 148-bis TUEL ha dunque una finalità "preventiva" nel senso che introduce una cautela rispetto ad eventuali aggravi dello squilibrio, nonché "conformativa" (e non sanzionatoria), nel senso che elimina la possibilità giuridica di nuova spesa senza copertura, lasciando intatta la facoltà dell'ente di adottare un nuovo bilancio rispettoso della legge, secondo l'interpretazione e gli accertamenti compiuti dalla stessa magistratura di controllo.

Tale misura cautelare, peraltro, non determina una limitazione della capacità giuridica e dell'autonomia territoriale, ma garantisce l'effettività della legalità di bilancio ed il rispetto delle fonti tutte (statali, regionali, locali) che concorrono a determinarne i contenuti (art. 117 Cost.), attraverso un magistrato terzo, neutrale

e "inamovibile". Del resto, come sottolineato dalla Corte costituzionale, «*Dette misure interdittive non sono indici di una supremazia statale né di un potere sanzionatorio nei confronti degli enti locali e neppure sono riconducibili al controllo collaborativo in senso stretto, ma sono strumentali al rispetto degli «obblighi che lo Stato ha assunto nei confronti dell'Unione europea in ordine alle politiche di bilancio. In questa prospettiva […], [detti controlli] […] possono essere accompagnati anche da* ***misure atte a prevenire pratiche contrarie ai principi della previa copertura e dell'equilibrio di bilancio (sentenze n. 266 e n. 60 del 2013)***» (sentenza n. 40 del 2014, enfasi aggiunta).

3.2. Quanto al bene della vita oggetto della tutela attraverso la giurisdizione contabile, esercitata nella forma del controllo, occorre rammentare che ci si trova innanzi ad un bene di importanza suprema e collegato all'intima natura democratica dello Stato costituzionale.

Il bilancio, infatti, è lo strumento normativo e amministrativo attraverso cui viene definita la relazione tra "fini" e "mezzi" (finanziari) di cui un ente dispone, la cui decisione deve quindi essere conforme ad un sistema complesso di prescrizioni normative, talvolta di rango costituzionale, altre volte legislativo o, ancora, di tipo amministrativo. Il bilancio è quindi lo strumento normativo e amministrativo attraverso cui, in termini sostanziali, è assicurata l'effettività dei fini fissati a valle del processo democratico, che si traduce in utilità di rilevanza giuridica (funzioni e servizi pubblici e diritti) e che, a livello procedimentale, consente di verificare l'"*accountability*" (C. Cost. n. 49/2018) dei propri rappresentanti in ordine alla realizzazione dei programmi che quei fini realizzano (art.1 e 97 Cost.).

Detto in altri termini, esso è un "bene pubblico", «*nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato*» (Corte Cost., sentenze n. 184/2016, n. 228/2017, n. 247/2017 e n. 49/2018. In questo senso cfr. altresì, recentemente, Consiglio di Stato, sez. IV, sentenze nn. 2200 e 2201/2018).

Si tratta dunque di un'utilità pubblica separata e distinta rispetto ai fini che mira a realizzare, in quanto – grazie al precetto dell'equilibrio (artt. 81 e 97 Cost.) che deve governare la relazione coi mezzi disponibili – il bilancio fornisce quel sostrato di certezza, effettività e trasparenza che rende seria e giustiziabile l'aspettativa giuridica di funzioni e servizi intestati all'ente dalla legge, oltre a rendere possibili gli adempimenti che sono oggetto dei diritti civili e sociali che la

Repubblica, nelle sue varie articolazioni territoriali, deve assicurare (art. 114, art. 117, comma 2, lett. *m* e art. 120 Cost.).

La disciplina del bilancio, ed in particolare quella definita dal D.lgs. n. 118/2011 e dal TUEL, costituiscono le condizioni e il *modus operandi* necessario di tale decisione, attraverso cui si garantisce l'utilità pubblica in cui esso consiste. Tali prescrizioni normative concorrono e convergono, in base al principio di legalità, sulla decisione concreta di bilancio.

Tale bilancio, oltre ad essere conforme alla Costituzione e alla legge, deve essere in linea anche con agli atti amministrativi generali che lo precedono (si pensi agli atti amministrativi che impegnano l'amministrazione a monte, tra cui, il Piano di riequilibrio pluriennale o il Bilancio stabilmente riequilibrato in caso di dissesto) e che disciplinano il riequilibrio in un orizzonte pluriennale, nel rispetto della continuità di bilancio e dell'amministrazione.

Il bilancio come bene pubblico, infatti, è costituito dal complesso sistema di prescrizioni normative e dalle concrete decisioni di bilancio che assicurano varie utilità di rilevanza giuridica, dalla possibilità di "accountability" (C. Cost. n. 49/2018) dei propri rappresentanti, alla concreta erogazione e funzionalità di funzioni e servizi delle varie articolazioni della Repubblica spesso collegati ai LEP (art. 117, 2° comma lett. *m* e 120 comma 2° Cost).

Questa "utilità pubblica", è collegata ad interessi finanziari ora adespoti, ora soggettivizzati in enti rappresentativi, collettivi o singoli cittadini che possono precedere la stessa decisione di bilancio. Infatti, è «*la garanzia dei diritti incomprimibili ad incidere sul bilancio, e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione*» (Corte costituzionale, sentenza n. 275/2016).

Queste prescrizioni normative concorrono e convergono, in base al principio di legalità, sulla decisione concreta di bilancio-bene pubblico (artt. 81 e 97 cost.), «*nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato*» (Corte Cost., sentenza n. 184/2016,)

In quest'ottica, il blocco della spesa preserva e tutela il bilancio attraverso un presidio di effettività del suo equilibrio.

Infatti, in caso di bilancio di previsione squilibrato, non adeguatamente compensato da idonee misure correttive, l'ente gode di un'autorizzazione e di una possibilità giuridica di spesa sovradimensionata che rischia di determinare la lesione

di interessi costituzionalmente rilevanti e il blocco della economia costruita attorno al bilancio pubblico.

Ciò in quanto l'incapacità di fatto di far fronte alle obbligazioni assunte potrebbe determinare, da un lato, il rifiuto dei fornitori di erogare ulteriori beni e servizi all'amministrazione (art. 1460 c.c.), con l'impossibilità di svolgere le proprie funzioni, dall'altro di penalizzare l'erogazione di beni e servizi la cui prestazione ai cittadini è necessaria e costituzionalmente doverosa.

In tale senso il precetto dell'equilibrio di bilancio è un presidio strumentale alla tutela della comunità di cui l'ente è esponenziale, poiché evita una crescita indiscriminata e insostenibile dell'indebitamento e della spesa, destinati a gravare sulle generazioni e sulle amministrazioni future (art. 2 Cost.). Per altro verso, lo stesso precetto è una tutela a presidio della concorrenza e del buon funzionamento dell'economia, atteso l'interesse dei fornitori a che le obbligazioni assunte siano pagate regolarmente, a fronte della reale copertura della spesa e della sua sostenibilità finanziaria, preservandoli dal rischio di ritardi o, nei casi estremi, del pagamento degli stessi in "moneta fallimentare", in grado di pregiudicare le loro stesse attività economiche.

In tale ottica, si rammenta che il Legislatore fissa standard e stanzia risorse che, attraverso la finanza derivata, devono essere assicurati su tutto il territorio nazionale, con il concorso delle regioni e degli enti locali. La Repubblica, infatti, nelle sue varie articolazioni (art.114 Cost.) non può sottrarsi per ragioni finanziarie all'esercizio di funzioni e all'erogazione di prestazioni che sono costituzionalmente necessarie (artt. 117, 2° c. lett. *m)* e 120 c. 2° Cost.). È, infatti, «*la garanzia dei diritti incomprimibili ad incidere sul bilancio, e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione*» (Corte costituzionale, sentenza n. 275/2016).

Per tali ragioni, l'esito del controllo non può precludere l'erogazione di prestazioni costituzionalmente necessarie, che l'ente, anche in condizioni di squilibrio, deve continuare ad assicurare, adoperandosi per assegnare la priorità alle spese in questione con le risorse disponibili, trattandosi anche in questo caso di spesa obbligatoria.

3.3. Infine, considerata la finalità e l'oggetto delle tutele cui sono indirizzate le norme applicate nell'odierno giudizio di controllo, occorre soffermarsi sulla tipica struttura del bilancio nella contabilità pubblica ed in particolare: a) sulla continuità di bilancio; b) sul principio di unità.

3.3.1. Con riguardo al primo, occorre ricordare che ciascuna decisione di bilancio si inserisce in un flusso continuo di fatti di gestione che si dipanano nel

tempo e che attraverso le scritture contabili vengono prima previsti e poi rendicontati. Sia le previsioni (che con riguardo alla spesa, in contabilità pubblica, hanno natura autorizzatoria), che le rendicontazioni (nei termini in cui la misurano l'equilibrio positivo o negativo di bilancio), hanno un contenuto normativo che si riconduce al precetto fondamentale dell'equilibrio, secondo cui vi deve essere un «*armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*» (sentenza n. 250/2013).

Esattamente come il diritto non può non essere ragionevole, il bilancio, qualsiasi bilancio non può non essere in equilibrio (come la stessa etimologia dell'istituto evoca) ed è questa la ragione per cui tale precetto costituisce la misura stessa della ragionevolezza delle prescrizioni giuridiche che riguardano il bilancio e, poi, dei suoi contenuti adottati con legge o con atto amministrativo.

Alla luce di tale precetto, in contabilità finanziaria esiste una continuità temporale e funzionale inscindibile tra previsione e rendicontazione: se da un lato il bilancio di previsione autorizza la spesa sulla base delle risorse che si presumono disponibili o si prevede di prossima disponibilità, il rendiconto deve quantificare le risorse effettivamente disponibili per le successive programmazioni (nella contabilità degli enti territoriali il cd. "avanzo di amministrazione") o la misura del passivo da recuperare (nella contabilità degli enti territoriali espresso dal "disavanzo di amministrazione") nella successiva gestione del bilancio. Nella contabilità finanziaria, dunque, la rendicontazione ha un contenuto normativo-prescrittivo e, definendo la misura del riequilibrio, è titolo per la successiva programmazione, in caso di risultato negativo, o delle risorse utilizzabili, in caso di risultato positivo.

Lo squilibrio può emergere da accertamenti effettuati, dallo stesso ente, con la rendicontazione o con le verifiche intermedie in corso di esercizio prescritte dalle norme contabili, ovvero da accertamenti effettuati, in sede di controllo, da questa Magistratura. La Corte costituzionale, in considerazione del principio della continuità di bilancio e degli esercizi finanziari (sentenza n. 274/2017), ha ricordato che per porre rimedio a queste situazioni di conflitto tra gestione ed equilibrio di bilancio, emerse in sede di rendiconto o comunque in corso di gestione, lo strumento è quello «*dell'adozione di appropriate variazioni del bilancio di previsione*» (sentenza n. 250/2013) ovvero del recupero dello squilibrio (il quale deve essere certificato in sede consuntiva tramite il risultato di amministrazione) attraverso i bilanci di previsione immediatamente successivi. Il principio della continuità, infatti, è «*essenziale per garantire nel tempo l'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale*» (cfr. sul punto Corte costituzionale sentenza n. 155/2015).

Ecco perché un "fallimento" della rendicontazione o della verifica degli equilibri da parte dell'ente, accertato dalla Magistratura contabile, da un lato obbliga a "misure correttive" tramite il bilancio di previsione ed i suoi assestamenti, dall'altro, innesca speciali poteri cautelari della stessa Magistratura di controllo, attraverso il blocco della spesa, nel caso in cui le misure adottate in sede di bilancio di previsione non siano adeguate a ripristinare condizioni di equilibrio.

Infatti, l'equilibrio dinamico di bilancio impone *«all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio»* (ibidem). Una gestione dinamicamente non equilibrata, infatti, rischia di determinare un blocco di funzionamento per impossibilità oggettiva di spesa, prima ancora che legale.

3.3.2. Altra regola che governa il bilancio pubblico e la correlata decisione di bilancio, nel ciclo inscindibile di previsione e rendicontazione, è il principio di unità.

Ad una prima lettura, infatti, l'art. 148-bis TUEL, terzo comma, sembra richiedere un collegamento diretto e specifico tra la provvista e il "programma di spesa" (categoria classificatoria tipica del bilancio di previsione), determinando il blocco della spesa solo per quei programmi per cui è stata accertata la mancanza di copertura o la non sostenibilità finanziaria.

Peraltro, come evidenziato dall'Allegato 1 del D.lgs. n.118/2011, il bilancio di ogni singola amministrazione pubblica (con ciò intendendosi, in contabilità pubblica e finanziaria, sia il bilancio di previsione, che il suo rendiconto, ovvero il bilancio d'esercizio, in caso di contabilità economico-patrimoniale) «*deve essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio d'esercizio.*

È il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione. Le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento.

I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa di disciplina delle entrate vincolate».

In verità, anche quando lo stesso principio di unità ammette una relazione tra entrate e spese, tale relazione non spezza mai l'unità del bilancio (che nel caso del bilancio finanziario è tra l'altro un derivato della natura fungibilie della moneta,

la quale una volta percepita entra in un unitario patrimonio per "confusione"): le entrate, in termini di gestione, continuano infatti a finanziare nella loro unità ed integralità le spese; eppur tuttavia è possibile determinare una relazione tra singole categorie di entrate e di spese nell'ottica dei saldi di fine esercizio (sistema dei fondi), a garanzia del precetto dell'equilibrio e della sua dimensione diacronica. Ciò al fine di: a) creare una specifica provvista per il finanziamento di spesa o rischi futuri, provvista che una volta che viene impiegata (applicazione dell'avanzo), confluisce in modo indistinto al finanziamento dell'integralità della spesa, b) conclamare, prima che si effettui la spesa o si realizzi il rischio, l'insufficienza delle risorse finanziarie presenti in bilancio (crediti e cassa), evidenziando la necessità di recuperare un *deficit*. In questo modo non solo il recupero dello squilibrio, ma anche la copertura della spesa assume una dimensione diacronica e dinamica.

La rottura dell'unità di bilancio, per contro, si realizza solo se, per legge, con norme eccezionali, l'effettuazione della spesa è collegata alla previa realizzazione/accertamento della risorsa in entrata. Si tratta di disposizioni del tutto rare ed eccezionali che non hanno a che fare col sistema dei fondi e che non si realizzano normalmente nel sistema degli enti territoriali.

In definitiva, il risultato di amministrazione non realizza deroghe al principio di unità, ma costituisce un indicatore sintetico, quantitativo e qualitativo, degli equilibri di bilancio in chiave diacronica. In quest'ottica, la quantificazione e l'accertamento in corso di gestione, da parte della Corte, di un sensibile squilibrio, rappresentabile tramite una riclassificazione del risultato di amministrazione, rende necessarie misure correttive a tutela dell'equilibrio dinamico di bilancio, che devono essere "adeguate" rispetto alla "misura" dello squilibrio accertato.

Esso, infatti, è un saldo finanziario ibrido, per cassa e per competenza, in grado di esprimere e quantificare gli equilibri e la "misura" della salvaguardia nel successivo bilancio di previsione o nel suo assestamento/variazione.

Ove:

- il risultato di amministrazione, riclassificato in base all'indagine tecnica sulla contabilità effettuato dalla Corte, risultasse incongruo dal punto di vista quantitativo (determinazione della "parte disponibile", All. 10, c, D.lgs. n. 118/2011), ovvero delle modalità di ripiano di un eventuale disavanzo (profilo qualitativo, cfr. principio contabile All. 4/1, §9.11.7 del D.lgs. n. 118/2011),
- e, allo stesso tempo, il bilancio di previsione non contenesse provviste e riserve in grado di assorbire tali anomalie (né il bilancio medesimo fosse stato "adeguato", nel termine fissato dalla legge – 60 giorni – per assorbire squilibri e rischi che devono essere coperti obbligatoriamente per legge),

ne deriverebbe che l'ente ha effettuato la propria programmazione contando sulla possibilità di autorizzare spesa in misura superiore a quella consentita, accedendo a spesa discrezionale altrimenti non consentita, in quanto priva di copertura (equilibri di competenza), o insostenibile sul piano finanziario (equilibri di cassa).

La stessa situazione si verifica quando, nella valutazione della copertura e della sostenibilità finanziaria, il bilancio non ha tenuto conto di passività la cui esigibilità risulta postergata su annualità successive, ma che ricadono nell'orizzonte temporale del bilancio medesimo.

Pertanto, in ragione dell'appena proclamato principio di unità, ai sensi dell'art. 148-bis comma 3 TUEL, il difetto di copertura o di sostenibilità finanziaria si può ravvisare solo nella unitaria e generale indebita espansione della capacità di spesa a fronte di un risultato di amministrazione, accertato o presunto (cfr. Corte Costituzionale n. 70/2012), che non registra adeguatamente lo squilibrio rilevato dalla Corte. Diversamente, il blocco della presa non sarebbe in grado di espletare alcuna funzione preventiva e cautelare rispetto al bilancio, atteso che la contabilità pubblica conosce, solo in casi eccezionali e dimensionalmente irrilevanti per il funzionamento di tale "bene pubblico", deroghe piene al principio di unità.

In buona sostanza, il difetto di copertura o di sostenibilità finanziaria cui si riferisce la legge non può che attenere alla spesa di bilancio complessivamente intesa, non essendo, quindi, necessaria una correlazione diretta tra questa ed entrate specifiche in contrasto col principio di unità del bilancio (pena una sostanziale *interpretatio abrogans* dell'art. 148-bis TUEL,); di conseguenza determina, unitariamente, la preclusione della spesa non obbligatoria (SRC Piemonte n. 268/2013/PRSP; Cfr. SRC Lombardia n. 31/2014/PRSP e nn. 38 e 39/2018/PRSP; SRC Campania n. 26/2015/PRSP, n. 119/2016/PRSP e n. 267/2017/PRSP), vale a dire ai programmi di spesa che l'ente ha finanziato in base alla sua discrezionalità.

4. Né si può ritenere che l'art. 148-bis, comma 3, TUEL si riferisca alla spesa "vincolata", cioè finanziata con risorse accantonabili in fondi. Ciò in considerazione del fatto che il blocco della spesa, per le finalità cui risponde, non può determinare l'interdizione proprio della c.d. spesa obbligatoria, quale è quella vincolata, spesa a presidio della quale è posto il precetto dell'equilibrio ed il sistema dei fondi e che, ove bloccata, finirebbe per frustrare il carattere "pubblico" del bilancio, con la lesione di interessi costituzionalmente rilevanti rispetto ai quali, invero, il precetto dell'equilibrio si pone a presidio.

Del resto, come è stato già affermato dal Giudice delle leggi, permane l'obbligo per l'Ente di adottare senza indugio le misure di riequilibrio «*in ordine alla*

cui concreta configurazione permane la discrezionalità dell'amministrazione, ***nel rispetto del principio di priorità dell'impiego delle risorse disponibili per le spese obbligatorie e, comunque, per le obbligazioni perfezionate, in scadenza o scadute»*** (sentenza n. 250 del 2013, enfasi aggiunta).

In buona sostanza, quanto all'effetto contemplato dall'art. 148-bis, comma 3, TUEL, il blocco della spesa:

a) da un lato, riguarda l'effetto autorizzatorio del bilancio di previsione, ed in particolare della spesa, classificata in "programmi". Per tale ragione, lo squilibrio che giustifica la misura di legge deve essere attuale e dinamicamente accertato dalla Sezione (Sezioni riunite di questa Corte, sentenza n. 2/2016);
b) per altro verso, non può riguardare la spesa obbligatoria;
c) in virtù del principio di unità, non può colpire singoli e determinati programmi di spesa in funzione di specifiche coperture (per competenza e per cassa), ma deve avere un effetto "costrittivo" solo per la spesa "nuova" e discrezionalmente determinata con la decisione di bilancio, nella misura in cui non è sostenuta dal precetto di legalità ed, in particolare, non risulta rispettosa del precetto dell'equilibrio.

In tale modo si realizza la finalità cautelare della procedura di cui all'art. 148-bis TUEL. Infatti, nelle more di un adeguato riequilibrio, la possibilità giuridica di spesa, in assenza di equilibrio effettivo, rischia di determinare il blocco della economia costruita attorno al bilancio pubblico, da un lato, determinando il rifiuto dei fornitori di erogare ulteriori beni e servizi all'amministrazione per la constatata insostenibilità finanziaria della spesa, dall'altro di penalizzare l'erogazione beni e servizi la cui erogazione a cittadini è necessaria e costituzionalmente doverosa. La Repubblica, infatti, nelle sue varie articolazioni (art.114 Cost.) non può sottrarsi, giova ripetere, per ragioni finanziarie, all'erogazione di prestazioni che sono costituzionalmente necessarie (in quanto afferenti ai "livelli essenziali delle prestazioni" concernenti i diritti civili e sociali ai sensi dell'art. 117, 2° c. lett. *m* e 120 comma 2 Cost.). È, infatti, «*la garanzia dei diritti incomprimibili ad incidere sul bilancio, e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione*» (Corte costituzionale, sentenza n. 275/2016).

Per tale ragione, il blocco della spesa non può altresì colpire la spesa costituzionalmente necessaria (art. 117, comma 2, lett. *m* Cost.), tra cui, in particolare, in relazione alle funzioni svolte dagli enti locali, la spesa per i livelli di prestazioni sociali la cui erogazione è rimessa agli enti locali (LEPS), nei termini oggi disciplinati dalla L. n. 328/2000.

5. In definitiva, il blocco della spesa può riguardare solo i programmi di spesa

discrezionalmente autorizzata dal bilancio.

Questa conclusione è altresì confermata da un'altra considerazione sistematica, che riguarda la natura della pronuncia della Corte. Come è noto, le pronunce della Corte sul bilancio di enti locali e del servizio sanitario nazionale attengono alla loro regolarità-legittimità rispetto a parametri di legge ordinaria e costituzionale; non si tratta di un provvedimento amministrativo (Sezioni riunite, sentenza n. 15/2017/EL), ma di un giudizio dicotomico (Corte costituzionale, sent. n. 60/2013) di una magistratura; esso quindi non concorre alla determinazione dei contenuti del "bene pubblico" bilancio (Corte Cost., sentenze n. 184/2016, n. 228/2017 e n. 247/2017), ma si limita a rilevare una sua illegittimità sotto il profilo delle coperture e della sostenibilità finanziaria in relazione alla quale è la legge stessa a determinare la "preclusione" di programmi.

Per l'effetto la pronuncia della Corte: a) non può che applicare la legge e, quindi, non può precludere spesa obbligatoria in base alla stessa; b) non può "selezionare" i singoli contenuti del bilancio la cui attuazione è preclusa, ma deve riferirsi indistintamente a tutta la spesa discrezionale.

In definitiva, a seguito della pronuncia di controllo che accerta il carattere inadeguato della "misure correttive" rispetto all'obbiettivo della salvaguardia dell'equilibrio di bilancio, la legge fa scattare un regime di gestione equivalente alla gestione provvisoria, come se il bilancio e le correlate misure non fossero state mai adottate, e con la conseguente necessità dell'ente di rideterminarsi nei tempi di legge, pena le conseguenze previste in caso di mancata adozione del bilancio.

Del resto, l'art. 193, u.c., TUEL stabilisce che la mancata approvazione dei provvedimenti di riequilibrio (in relazione a disavanzi, anche presunti, debiti fuori bilancio o fondo crediti di dubbia esigibilità inadeguati) equivale alla mancata approvazione del bilancio di previsione o del rendiconto (cfr. art. 141 comma 2 e 188 comma 1 TUEL). L'accertamento negativo della Corte dei conti in ordine alle misure correttive comporta il riscontro della permanenza della situazione di squilibrio originaria con il conseguente regime giuridico in tal caso previsto dalla legge, sia per quanto riguarda la gestione provvisoria, sia per quanto riguarda l'obbligo di provvedere al ripristino degli equilibri (con la conseguenza dello scioglimento degli organi in caso di mancata adozione del bilancio nei tempi previsti).

5.1. Peraltro, come già detto, resta impregiudicata, nei limiti delle risorse effettivamente disponibili e debitamente verificate, l'effettuazione della spesa c.d. "obbligatoria". Non è superfluo evidenziare che con tale concetto non ci si riferisce solo alla spesa per cui sussiste un titolo che per legge impegna il bilancio (titolo

giuridico che può essere, a sua volta, legale o contrattuale) in presenza di una obbligazione che, *iure privatorum*, «*quo necessitate adstringimur alicuius rei solvendae secundum iura nostrae civitatis*». La spesa "obbligatoria", in diritto pubblico, e per il bilancio, può attenere ad obbligazioni non ancora sorte ma che allo stesso tempo non possono non essere contratte alla stregua delle funzioni intestate all'ente e al principio di preservazione del patrimonio. Il concetto di tale genere di spesa è, del resto, declinato e coincide con le obbligazioni che possono essere onorate e contratte in caso di esercizio provvisorio (cfr. art. 163 comma 2 TUEL e All. 4/2 al D.lgs n. 118/2011, punto 8.3 e 8.4): secondo tale normativa (ed, in particolare, in caso di emersione di un disavanzo presunto), nonostante le limitazioni di spesa, sono fatti salvi: i) il pagamento di residui passivi, ii) l'assolvimento di obbligazioni contrattualmente già assunte, nonché derivanti direttamente da specifiche disposizioni di legge o da provvedimenti giurisdizionali esecutivi; iii) il finanziamento di operazioni necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.

In tale evenienza, l'ente destinatario del blocco deve motivare ed attestare la caratteristica della obbligatorietà e della essenzialità della spesa nell'ambito del provvedimento di impegno o di prenotazione, qualora ricorresse una delle prefate fattispecie.

In buona sostanza, la procedura di "blocco della spesa" si innesta nel ciclo di bilancio per verificare la congruità delle misure di salvaguardia adottate e, in caso di inadeguatezza delle stesse, può determinare l'accertamento di una situazione giuridica coincidente con un bilancio "*tamquam non esset*".

In questo modo, la legge preclude spesa nuova e discrezionale la quale – in assenza di copertura e sostenibilità nelle risorse complessivamente considerate ed effettivamente disponibili – finirebbe per perpetuare o addirittura espandere lo squilibrio accertato.

6. Tanto precisato sul quadro normativo ed ordinamentale del controllo esitato nel presente giudizio, quanto all'oggetto dello stesso, la Sezione rileva che il comune di Napoli ha trasmesso, per quanto in ritardo, le misure correttive.

Il ritardo è peraltro giustificato dalla esigenza di verificare l'esito del giudizio e le motivazioni alla base della sentenza n. 11/2018/2018, con la correlata stabilizzazione degli effetti della pronuncia SRC Campania n. 240/2017/PRSP. Solo a valle del deposito di tale sentenza (29 marzo 2018), il Comune ha avuto la concreta definizione dell'impatto quantitativo dell'accertamento e della necessaria entità delle misure correttive, provvedendo ad adottarle con le deliberazioni del Consiglio comunale nn. 27, 28, 29 e 30 del 23 aprile 2018 (rispettivamente aventi

ad oggetto l'approvazione del piano delle alienazioni, la rettifica-integrazione dello stesso, il DUP ed il bilancio di previsione 2018-2020, unitamente al quale è stata trasmessa la rettifica al riaccertamento straordinario).

La Sezione ritiene, dunque, di potere procedere alla disamina di merito delle misure correttive e della loro rispondenza alla legalità contabile**.**

Riassumendo esse si articolano nei seguenti provvedimenti:

i. nell'adozione, nel periodo antecedente all'approvazione del bilancio di previsione 2018-2020 e successivo alla deliberazione n. 240/2017/PRSP, di un auto-blocco della spesa. Segnatamente, nel periodo che intercorre dalla decisione di questa Sezione alla adozione delle misure correttive, è stata inviata apposita circolare a tutte le strutture organizzative dell'Amministrazione, affinché le stesse, prima di effettuare impegni o prenotazioni di nuove spese, procedessero a verificare ed attestare la ricorrenza di alcune fattispecie tassativamente elencate, direttamente mutuate dalla disciplina della gestione provvisoria, ex art. 163 TUEL (nota protocollo generale comune n. 807267 del 20 ottobre 2017 a firma del Direttore Generale, del Ragioniere Generale, e del Dirigente della U.O.A. Monitoraggio Piano Finanziario di Riequilibrio Pluriennale, cfr. nota prot. C.d.c n. 1593 del 16 febbraio 2018);
ii. nella riedizione del riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015, per assorbire le componenti omesse e riclassificare il risultato di amministrazione sulla base delle poste modificative necessarie in riferimento all'accertamento sintetizzato nella Tabella 1 (deliberazione di Giunta comunale n. 170 del 20 aprile 2018);
iii. nella certificazione del 28 aprile 2018 dello sforamento del SFP 2016 per € 85,498 mln, come risultante dalla nota MEF - RGS - Prot. 86169 del 9 maggio 2018 (prot. C.d.c. n. 2750 del 9 maggio 2018);
iv. nella effettuazione della manovra di bilancio (deliberazioni del Consiglio comunale nn. 27, 28, 29 e 30 del 23 aprile 2018) attraverso cui il comune di Napoli:
    a. provvede alla conseguente applicazione del nuovo disavanzo annuale come correttamente ri-quantificato a valle della operazione di cui al punto ii e nel reperimento delle risorse a copertura nell'esercizio 2018, applicazione che deve avvenire conformemente all'art. 4 del d.m. 2 aprile 2015;
    b. per far fronte ai minori trasferimenti attesi per effetto della nuova certificazione sul SFP 2016 (punto iii), provvede a reperire le risorse che nel 2019 sono necessarie per sopperire all'applicazione della limitazione della riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio o del fondo perequativo in

misura pari alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo programmatico predeterminato (art. 1, comma 723 L. n. 208/2015), per un importo pari a € per 85,498 mln. Infatti, poiché il *decisum* della Sezione di controllo si è stabilizzato con l'esito del ricorso presentato dal Comune di Napoli, con la sentenza SS.RR. n. 11/2018/EL, tale limitazione si applica a partire dall'anno successivo alla definitività dell'accertamento (L. n. 208/2015, art. 1 commi 723, 724 e 727), *ergo* con riferimento all'esercizio 2019.

6.1. La Sezione prende positivamente atto della tempestiva auto-riduzione della facoltà di spesa nel periodo immediatamente successivo alla pronuncia SRC Campania n. 240/2017/PRSP, e sino alla stabilizzazione del contenuto dell'accertamento in esso contenuto con la sentenza SS.RR. n. 11/2018/EL del 29 marzo 2018. È di planare evidenza che tra le varie misure adottabili il Comune abbia, in tale periodo, assunto un atteggiamento prudente che – se correttamente eseguito – non può in nessun modo avere deteriorato i già precari equilibri evidenziati con la pronuncia n. 240/2017/PRSP.

A) IRREGOLARITÀ CONTABILI RETTIFICA DEL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO

7. Per quanto attiene al riaccertamento straordinario "rieditato" con la deliberazione G.C. n. 170/2018, peraltro, la Sezione accerta le seguenti criticità contabili, dipendenti da una cattiva interpretazione e applicazione: a) dei limiti legali alla riedizione, in autotutela, del riaccertamento straordinario; b) dell'art. 1, comma 814 della L. n. 205/2017; c) sul calcolo del "maggiore disavanzo" ai sensi dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015 (nonché dell'art. 2, comma 8, del d.m. 12 febbraio 2018).

7.1. Errata interpretazione dei limiti legali alla riedizione del riaccertamento straordinario. Per valutare il primo aspetto, occorre richiamare brevemente le prescrizioni della delibera 240/2017/PRSP della Sezione concernenti il riaccertamento straordinario.

In particolare, la citata decisione disponeva la riedizione del riaccertamento straordinario per includervi due poste mancanti: *1)* l'accantonamento per la neutralizzazione dei finanziamenti del fondo di rotazione per € 234.985.721,72 e *2)* quello per un Fondo rischi, pari almeno pari (*de minimis*) a € 172.396.732,12.

La Sezione aveva ritenuto sussistenti i presupposti per una modifica in autotutela del preesistente riaccertamento straordinario (effettuato nel 2015 con la deliberazione di G.C. n. 370 del 8 giugno 2015, rettificata con la successiva deliberazione n. 479 del 24 luglio 2015 in relazione ad errori materiali di compilazione) solo «*ai sensi e nei limiti delineati nella motivazione*» e, cioè, per le due citate partite contabili. La riedizione era disposta "ora per allora", cioè a titolo

di misura correttiva, entro 60 gg. dalla pronuncia n. 240/2017/PRSP, con imputazione contabile al 1° gennaio 2015, ma con effetti sulle decisioni di bilancio in corso, ovvero, successivi bilanci di previsione e rendicontazione.

Del resto**,** nemmeno il richiamo all'art. 1, comma 848, L. n. 205/2017 da parte degli enti (deliberazione C.C. n 2 del 9 gennaio 2018) consente e autorizza, in sede di riedizione del riaccertamento straordinario, ri-valutazioni o ricalcoli delle poste che non abbiano fondamento nella pronuncia di controllo che tale riedizione ha reso possibile con la certezza del *decisum* della Magistratura contabile. Tale norma, infatti, consente solo di effettuare, in concomitanza con le operazioni di rendicontazione 2017, quindi in contemporanea al riaccertamento ordinario 2017, le rettifiche necessarie al riaccertamento straordinario, di modo che gli effetti di tale modifica si possano ripercuotere immediatamente sul 2017 e sul successivo bilancio di previsione.

Per contro, il comune di Napoli ha operato il riaccertamento straordinario introducendo elementi di novità contabile non consentiti.

Ed infatti, passando al merito del riaccertamento, l'analisi della delibera G.C. n. 170/2018 mostra i seguenti esiti: «*il risultato di amministrazione esposto nell'allegato B/1, allegato al presente provvedimento (ALL. 2) quale parte integrante e sostanziale, che sostituisce l'analogo allegato alla deliberazione di G.C. n. 370/2015, come modificata dalla deliberazione di G.C. n. 479/2015, reca altresì l'effetto dell'applicazione di quanto previsto dall'art. 1, comma 814, della L. 205/2017, già disposta dal Consiglio Comunale in occasione dell'approvazione, con la deliberazione n. 3/2018, del nuovo piano di riequilibrio finanziario pluriennale*».

Come si può osservare dalla Tabella 2, il nuovo risultato di amministrazione post-armonizzazione, rispetto alla precedente versione, mostra le seguenti rettifiche:

i. inserimento del Fondo per la restituzione dell'anticipazione ricevuta a titolo di fondo di rotazione ex art. 243-ter TUEL (fondo di rotazione) di un importo di € 234.985.721,72;
ii. azzeramento del pregresso Fondo DFB (debiti fuori bilancio), ovvero del larvale Fondo rischi, acceso a suo tempo per un importo rivelatosi inadeguato (per € 23 mln) e accensione, parallelamente, di un FR (Fondo rischi e passività potenziali) sulla base di un'articolata mappatura del rischio, nonché di una metodologia condivisa dall'Ente già in sede di decisione n. 240/2017/PRSP (cfr. Fondo passività Potenziali, per € 746.193.577,03).

iii. azzeramento del Fondo Anticipazioni liquidità, originariamente pari a € 1.140.485.893,16, motivato dall'applicazione dell'art. 1, comma 814, della L. 205/2017.

Tabella 2. Riedizione del Riaccertamento straordinario. Schema cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011. Fonte: Comune di Napoli, delibera G.C. n. 170/2018

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	-
Fondo per la restituzione dell'anticipazione ricevuta a titolo di fondo di rotazione ex art. 243ter del D.lgs. 267 /2000	*234.985.721 ,72*
Fondo per le passività potenziali	*746.193.577,03*
Totale parte accantonata (i)	**2.333.968.124,19**
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Costituzione fondo relativo alle anticipazioni di liquidità di cui al DL 35/2013	*0,00 (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	*0,00*
Flussi finanziari da Finanza derivata	*10.450.802,71*
Fondo DFB	*0,00 (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)	**74.328.774,21 (1.237.814.667,37)**
Totale parte destinata agli investimenti (m)	584.370.788,86
Totale parte disponibile (n) =(k)-(i)- (l)-(m)	**- 1.456.706.116,94 (-1.639.012.711,35)**

Quanto alla rettifica di cui al punto *i* essa è pienamente conforme ai *dicta* di accertamento della Sezione; analogamente, si rileva con riguardo al punto *ii*, un adeguamento del FR che supera anche l'importo *de minimis* accertato dalla Sezione con la pronuncia n. 240/2017/PRSP.

Di tutt'altro tenore è il giudizio riguardante la rettifica di cui al punto *iii*, per i motivi di seguito esposti. Segnatamente, in sede della riedizione del riaccertamento straordinario, il Comune ha abbattuto l'intero accantonamento per FAL "a finanziamento" della costituzione del FCDE. Il risultato è che, nonostante la

contabilizzazione delle poste oggetto di accertamento da parte di questa Corte (e erroneamente non calcolate a suo tempo), il riaccertamento straordinario registra come esito (parte disponibile) un risultato finale migliorativo per il Comune, finanche, addirittura, rispetto alla quantificazione originaria su cui si era soffermata la deliberazione n. 240/2017/PRSP (riduzione del disavanzo da € -1.639.012.711,35 a € - 1.456.706.116,94).

Del resto, come ha già evidenziato da SRC Puglia n. 44/2018/PAR, «*nessuna modifica poteva essere applicata al riaccertamento straordinario precedentemente effettuato per effetto di una nuova valutazione* […] *anche alla luce dei principi che regolano l'attività amministrativa*» (SRC Puglia n. 44/2018/PAR,) nemmeno sulla scorta dell'art. 1, comma 848, della L. n. 205/2017: infatti, tale disposizione si è limitata a codificare una giurisprudenza ormai consolidata con riferimento ai limitati casi in cui è ammessa una riedizione del riaccertamento straordinario, tanto in *bonam* , quanto *in malam partem* per gli enti.

Ciò al fine di evitare pratiche elusive e allo stesso tempo di preservare la continuità dell'amministrazione e dell'erogazione di beni e servizi.

7.2. Errata interpretazione dell'art. 1, comma 814 della L. n. 205/2018. Ad avviso del Collegio è errata l'interpretazione della norma in virtù della quale il Comune si è ritenuto legittimato ad effettuare l'abbattimento integrale del FAL.

Segnatamente, l'art. 1, comma 814, della "Legge di bilancio 2018" prevede:

«*L'articolo 2, comma 6, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125, si interpreta nel senso che la facoltà degli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità, di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, di utilizzare la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione,* ***può essere esercitata anche con effetti sulle risultanze finali esposte nell'allegato 5/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui effettuato ai sensi dell'articolo 3, comma 7, dello stesso decreto legislativo n. 118 del 2011****, nonché sul ripiano del disavanzo previsto dal comma 13 del medesimo articolo, limitatamente ai soli enti che hanno approvato il suddetto riaccertamento straordinario a decorrere dal 20 maggio 2015,* ***fermo restando il rispetto dell'articolo 3, comma 8, del medesimo decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che l'operazione di riaccertamento straordinario sia oggetto di un unico atto deliberativo***».

Tanto premesso, l'abbattimento totale del FAL in sede di riaccertamento straordinario appare errato e non giustificato per due ordini di motivi. La disposizione dell'art. 1, comma 814, della L. n. 205/2017 infatti:

i. incontra, *expressis verbis*, il limite della "unicità" del riaccertamento straordinario. In buona sostanza, la norma non introduce o autorizza un nuovo riaccertamento straordinario ex art. 1 comma 814, ma autorizza la retro-

applicazione dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 e delle quantificazioni effettuate negli esercizi successivi. La norma, invero, non autorizza a replicare quantificazioni e valutazioni già effettuate. Di conseguenza, la norma avrebbe potuto legittimare, semplicemente, la retro-datazione ed applicazione in sede di riaccertamento straordinario dei valori di FAL e FCDE, come successivamente determinati nelle rendicontazioni seguenti ai sensi dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, nel caso del comune di Napoli, nel rendiconto 2016;

ii. rispetto all'art. 2, comma 6 del D.L. n. 78/2016, oggetto dell'interpretazione autentica, non introduce elementi nuovi per l'interpretazione dei presupposti e dei limiti e delle modalità per l'utilizzo del FAL per l'accantonamento a FCDE, ma si limita a stabilire la decorrenza contabile di tale utilizzo.

7.2.1. Si rammenta, infatti, che dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, il Comune di Napoli si era già avvalso in sede di rendiconto 2016 (il D.L. n. 78/2015 è infatti stato emanato il 19 giugno 2016, mentre l'approvazione del rendiconto 2015 è del 24 maggio 2015), con modalità che questa Sezione, tra l'altro, aveva considerato congrue e corrette. In particolare, nella pronuncia n. 240/2017/PRSP la Sezione aveva sottolineato la «*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)*».

Come si ricorderà, ai sensi dell'art. 2, comma 6 del D.L. n. 78/2015: «*Gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione*».

La norma in questione aveva posto problemi di compatibilità costituzionale, che la Sezione ha risolto con una interpretazione conforme (Corte costituzionale, *ex plurimis*, sent. n. 356/1996; sentt. n. 219/2008 e n. 1/2013, nonché sentenze nn. 221/2015, 262/2015, n. 45/2016, n. 95/2016 e n. 240/2016). In base a tale interpretazione l'"utilizzo" previsto dalla legge, incontra i limiti di principio statuiti dalla giurisprudenza Costituzionale (sentenze n. 181/2015 e n. 89/2017) e contabile (pronunce nomofilattiche della Sezione Autonomie, n. 14/2013/QMIG, n. 19/2014/QMIG. Con particolare riguardo all'art. 6, comma 2, del D.L. n. 78/2015, tali principi sono stati ribaditi con la deliberazione n. 33/2015/QMIG e, per le norme emanate per le regioni in attuazione delle pronunce costituzionali, dalla deliberazione n. 28/2017/QMIG).

Tale giurisprudenza ha costantemente evidenziato e sancito che le anticipazioni straordinarie di liquidità ex D.L. n. 35/2013 (e successivi rifinanziamenti) e le norme in seguito emanate, che ne disciplinano la contabilizzazione, non possono essere interpretate in modo che si determini un'espansione della capacità di spesa degli enti che di tali finanziamenti hanno beneficiato: l'anticipazione straordinaria di liquidità ex D.L. n. 35/2013, infatti, realizza un finanziamento per il pagamento di spesa pregressa indifferenziato, che ove si traducesse in maggiore capacità finanziaria degli enti che ne beneficiano, realizzerebbe una violazione della regola aurea dell'art. 119, comma 6 Cost. (che ammette indebitamento solo per spesa di investimento).

Di conseguenza la Sezione ha ritenuto che l'utilizzazione del FAL per costituire l'accantonamento a FCDE può avvenire solo se lo spazio finanziario creato dall'anticipazione straordinaria, e corrispondente al FAL, non venga destinato a coprire disavanzi latenti e quindi spesa corrente; fermo restando che l'accantonamento complessivo derivante da FAL e FCDE deve continuare a svolgere le funzioni proprie di statuite dalla legge e ammesse dalla Costituzione.

Tale interpretazione costituzionalmente conforme (in questo senso cfr. SRC Campania n. 1/2017/PRSP; analogamente cfr. SRC Sicilia n. 150/2017/PRSP e n. 13/2018/PRSP), si rammenta brevemente, si basa sui seguenti assunti logico-interpretativi derivati dalla citata giurisprudenza contabile e costituzionale:

i. il FAL e il FCDE sono due accantonamenti che rispondono a funzioni e rischi diversi, il primo relativo al passivo, il secondo relativo all'attivo del conto del bilancio (SS.RR. n. 26/2016/EL);
ii. il FAL si correla al "debito da restituzione" per anticipazioni "straordinarie" di liquidità, annotato nella sua integralità, in forma di vincolo sul risultato di amministrazione, con funzione neutralizzatoria del rischio di un'espansione incostituzionale della spesa: ove contabilizzato alla stregua di un mutuo, infatti, l'anticipazione straordinaria di liquidità determinerebbe una crescita del risultato di amministrazione commisurata alla diminuzione dei residui passivi estinti con il finanziamento vincolato ex D.L. n. 35/2013, con una conseguente espansione dello spazio finanziario per nuova spesa sugli esercizi successivi. Tale espansione sarebbe costituzionalmente incompatibile con la regola aurea dell'art. 119, comma 6 Cost, in quanto: a) generata da un indebitamento destinato al pagamento di spesa indifferenziata, tanto corrente, quanto di investimento, b) potrebbe indirettamente migliorare il risultato di amministrazione coprendo pregressi disavanzi. Per tale ragione, prima in via pretoria, poi per via legislativa, è stata prevista la contabilizzazione "neutrale" di un accantonamento per Fondo

anticipazioni liquidità (Sezione Autonomie, pronunce n. 14/2013/QMIG, n. 19/2014/QMIG e n. 28/2017/QMIG; Corte Costituzionale n. 181/2015 e n. 89/2017);

iii. questa operazione, effettuata sul piano contabile, sul piano civilistico passa necessariamente dalla riqualificazione interpretativa della causa del negozio di anticipazione contratto ai sensi del D.L. n. 35/2013. Ai sensi dell'art. 1424 c.c., la causa concreta del contratto col MEF non potrebbe corrispondere al "tipo" legale (mutuo), ma come l'anticipazione ordinaria, deve rispondere ad una causa giuridica che combina «*la funzione di finanziamento con quella di razionalizzazione dello sfasamento temporale tra flussi di spesa e di entrata*» (causa di anticipazione);

iv. per converso, il FCDE è una posta non collegata alla spesa, ma alla peculiarità dell'attivo, accomunata al FAL solo dalla circostanza di operare un "accantonamento" sul risultato di amministrazione, determinandone una compressione che costringe gli enti a ridurre la spesa autorizzabile sugli esercizi successivi. La sua funzione 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). In definitiva, il FCDE mira ad accumulare risorse sufficienti a coprire le "prevedibili" insussistenze di crediti. In altri termini il FCDE previene l'evidenziazione di squilibri di bilancio, ex art. 81 e 97 Cost., collegati a crediti la cui riscossione risulti statisticamente improbabile o impossibile;

v. il FAL e IL FCDE hanno peraltro una indiretta interferenza funzionale. Il FCDE svaluta anche i residui attivi che coprivano i residui passivi estinti con l'anticipazione e che hanno manifestato una evidente crisi di esigibilità, al punto da rendere necessario il finanziamento straordinario ex D.L. n. 35/2013: esso evita che si generi avanzo libero non effettivo, in violazione dell'equilibrio di bilancio (art. 81 e 97 comma 1 Cost.). Entrambi i fondi, del resto, concorrono in modo combinato a definire il disavanzo. Pertanto ove il FAL, generato da un

mutuo con Cassa depositi e prestiti, venisse utilizzato integralmente a beneficio del FCDE, si avrebbe certamente l'impiego di indebitamento (non più neutralizzato dal FAL poiché assorbito dentro il FCDE) a ripiano di insussistenze (e disavanzo) correlate a residui attivi che erano a copertura della spesa anticipata. In questo modo l'anticipazione straordinaria di liquidità, oltre a costituire un finanziamento per cassa, determinerebbe un miglioramento del risultato di amministrazione – generato dalla riduzione del FAL a totale vantaggio del FCDE – con una indebita espansione (per competenza) della capacità di spesa sugli esercizi successivi. Per tale ragione la Sezione Autonomie (deliberazione n.33/2015/QMIG), in sede nomofilattica, ha precisato e ribadito che «*L'utilizzo del fondo di sterilizzazione ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità di cui all'art. 2, comma 6, d.l. 19 giugno 2015, n. 78, convertito dalla l. 6 agosto 2015, n. 125, non deve produrre effetti espansivi della capacità di spesa dell'ente"*».

In estrema sintesi, si tratta di poste contabili aventi finalità diverse (cfr. sentenza SS.RR. n. 26/2016/EL) e allo stesso tempo concorrenti ad evitare il surrettizio finanziamento della copertura del disavanzo e l'alleggerimento del suo peso sulla nuova spesa autorizzabile negli esercizi futuri (Sezione Autonomie, deliberazione n.33/2015/QMIG).

Poiché, peraltro, solo una parte del FCDE corrisponde ad effettive insussistenze (in quanto la svalutazione si basa su una presunzione standard e statistica di inesigibilità e su classi di svalutazione, c.d. cluster, cfr. D.lgs. n. 118, All. 4/2 § 3.3 ed esempio n. 5), l'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 consente di ridurre l'impatto complessivo del combinato operare di FAL e FCDE.

Sulla base di queste premesse logico-normative (con fondamento costituzionale) si è ritenuto che l'"utilizzo" ammesso possa essere esclusivamente quello legato ad un comprovato e attuale miglioramento sul lato della riscossione delle entrate (SRC Sicilia nn. 150/2017/PRSP e 13/2018/PRSP), che non fosse ancora percepito dal criterio di calcolo del FCDE fondato su criteri *standard* e *trend* storici, ossia un effettivo realizzo del processo di accumulo a provvista dei pagamenti anticipati (in misura più che proporzionale rispetto alle esigenze di neutralizzazione e restituzione sottese al FAL). Si è ritenuto, cioè, che la ridetta disposizione non possa che autorizzare un "utilizzo" del FAL a finanziamento del FCDE solo nei limiti degli incassi in conto residui registrati in corso d'anno (SRC Campania n. 1/2017).

Questa interpretazione rispetta ed armonizza funzioni ed finalità costituzionali dei due fondi. Infatti, in tal modo, entrambi continuano complessivamente ad

eserciate la loro funzione, sempreché l'accantonamento complessivo si riduca in misura tale da non pregiudicare la funzione di tutela degli equilibri e non realizzi un aggiramento della regola aurea dell'art. 119, comma 6, Cost. Segnatamente, è possibile effettuare una riduzione: a) in modo superiore alla quota di ammortamento per la restituzione dell'anticipazione, registrabile progressivamente nel FAL; b) in modo superiore alla riduzione del FCDE determinato da un recente miglioramento della riscossione. Tale ultimo fondo, infatti, si riduce solo per effetto della stabile crescita nel tempo della riscossione in conto residui: poiché l'esempio n. 5 del principio contabile applicato n. 4/2, richiede che la svalutazione si determini sulla base della riscossione "media" su 5 anni, tale fondo, senza l'art. 2, comma 6 D.L. n. 78/2015, non sarebbe in grado di registrare con immediatezza recenti miglioramenti della riscossione. Per altro verso, il finanziamento ex D.L. n. 35/2013 è compensata da un fondo la cui riduzione si ha certezza che non sia determinata da copertura di disavanzi (e quindi spesa diversa dall'investimento) in violazione dell'art. 119, comma 6, Cost.

Continua, peraltro, ad essere inammissibile un integrale e non giustificato assorbimento di un fondo nell'altro, perché l'effetto sarebbe sicuramente quello del surrettizio finanziamento della copertura di disavanzi effettivi «*generando una "plusvalenza fittizia" ai fini della determinazione del risultato di amministrazione*» (cfr. Corte costituzionale n. 89 del 2017)», spendibile come maggiore spesa negli esercizi futuri: una simile interpretazione dell'istituto vanificherebbe *de plano* la funzione del FAL come delineata dalla giurisprudenza costituzionale (sentt. n. 181/2015 e n. 89/2017), ponendosi in diretto contrasto con gli artt. 81, 97 e 119, comma 6, Cost.

Né una simile, incostituzionale, impostazione può dirsi che corrisponda ad un difforme orientamento della SRC Calabria (citato in contraddittorio dal Comune), atteso che, nelle pronunce n. 78/2018/PRSP e n. 48/2018/PRSP, la Sezione medesima si occupa esclusivamente di un problema di diritto intertemporale e non ha affrontato né direttamente, né *funditus* la questione delle modalità di applicazione dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, per mezzo del comma 814 dell'art. 1 della L. n. 205/2017.

In definitiva, la vera finalità dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, non può essere quella di distrarre il FAL dalle sue funzioni, ma di consentire una riduzione del sacrificio aggiuntivo, in termini di spesa, richiesto dalla nuova contabilità armonizzata, diminuendo l'impatto del "maggiore disavanzo" collegato al FCDE. Tale finalità è chiarita dall'art. 1, comma 814, della L. n. 2015/2017, che nell'intento di risolvere i contrasti ermeneutici emersi in sede applicativa, ha

precisato, in modo coerente con il sistema, che la norma interpretata era applicabile già in sede di riaccertamento straordinario, consentendo, già con tale decorrenza, una riduzione del sacrificio aggiuntivo in termini di spesa, richiesto dalla nuova contabilità armonizzata (e diminuendo l'impatto del "maggiore disavanzo" collegato al FCDE, che non esprime disavanzi effettivi, ma solo prudenziali e cautelativi).

Nel rinviare alla pronuncia n. 1/2017/PRSP per quanto concerne la ragionevolezza di tale interpretazione anche sotto il profilo della non disparità di trattamento tra enti virtuosi, che non hanno avuto necessità di ricorrere alle anticipazioni straordinarie di liquidità ex D.L. n. 35/2013, e non virtuosi (in sintonia con la giurisprudenza delle Sezioni riunite, ed in particolare con SS.RR. n. 26/20916/EL), si osserva che, diversamente interpretando la disposizione, la norma sarebbe in modo manifesto in contrasto con la Costituzione, con riguardo ai parametri degli artt. 81, 97 comma 1 e 119, comma 6, obbligando il giudice *a quo* a sollevare questione di legittimità costituzionale della norma, considerato che la Costituzione e la legge gli vietano di dare applicazione a norme della cui costituzionalità dubita (art. 1 della L. cost. n. 1/1948 e artt. 23 e 24 della L. n. 87/1953).

Il Comune, tra l'altro, nel progetto di rendiconto 2016, approvato con delibera G.C. n. 219 del 28 aprile 2017 e quindi con deliberazione C.C. n. 30 del 26 maggio 2016, aveva aderito a questa interpretazione. Infatti, l'Ente riferiva: «*Le disposizioni dell'art. 2, comma 6, D.L. 78/2015 sono state di recente oggetto di interpretazione da parte della Corte dei Conti sezione Regionale di Controllo per la Campania che, nella deliberazione n. 1/2017, ha indicato i limiti entro cui il vincolo per Fondo Anticipazione di Liquidità (FAL) può essere utilizzato per l'accantonamento al Fondo Crediti Dubbia esigibilità (FCDE). Tale utilizzo viene dalla Corte ammesso nella misura massima della riscossione in conto residui di anno in anno intervenuta.*

In base a tale interpretazione che non avvalora l'applicazione totale del FAL al FCDE, si è ritenuto opportuno includere il vincolo per FAL nella determinazione del Risultato di Amministrazione al 31/12/2016. Nella Relazione sulla gestione sono indicati i valori che hanno portato alla quantificazione di tale vincolo, nel Risultato 2016». Analoghe considerazioni sono contenute nella relazione sulla rimodulazione del PRFP ex art. 1, comma 714, della L. n. 208/2015, che ri-quantifica correttamente il FCDE a fine 2015 (deliberazione del Consiglio Comunale di Napoli n. 15 del 30 settembre 2016 di approvazione della proposta di Giunta Comunale n. 555 del 22 settembre 2016).

7.2.3. Per tali motivi la misura correttiva della riedizione del riaccertamento straordinario risulta inesatta ed incongrua, in quanto:

- come si è già detto, viola il principio della unicità del riaccertamento straordinario, rieditando valutazioni che – nei casi eccezionali in cui è permesso correggerne gli esiti – non sono ammesse né nella giurisprudenza di questa Corte né in base all'art. 1, comma 848, L. n. 205/2017. In tale senso ha operato il comune di Napoli ri-quantificando gli esiti dell'applicazione dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 in modo divergente da quanto già effettuato nel rendiconto 2016;

- e tuttavia, anche a volere ritenere possibile, in base ad una scelta legislativa, la rettifica del FAL a favore del FCDE nell'ambito del riaccertamento straordinario "rieditato", non deve essere violato il principio di unicità del riaccertamento, come evidenziato dall'art. 1, comma 814, della L. n. 205/2017: il riaccertamento straordinario deve essere quindi neutro in merito ad eventuali poste già liquidate (sebbene retro-datate), altrimenti costituendo facile occasione di comportamenti opportunistici. Così ha operato il comune di Napoli che, in sede di riedizione del riaccertamento, ha realizzato l'integrale assorbimento del FAL entro il FCDE, travalicando i necessari limiti legislativi e costituzionali che già caratterizzavano l'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 (limiti peraltro in precedenza riconosciuti dallo stesso Comune ed oggetto di attenzione e analisi nell'ambito dei controlli effettuati con la deliberazione n. 240/2017/PRSP).

In definitiva, il richiamo del combinato disposto dei commi 814 e 848 dell'art. 1 della L. n. 205/2017 da parte degli enti (come il Comune di Napoli), non consente e autorizza, in sede di riedizione del riaccertamento straordinario, ri-valutazioni o ricalcoli delle poste che non abbiano fondamento nella pronuncia di controllo e nelle quantificazioni già effettuate con i rendiconti successivi quanto al rapporto tra FCDE e FAL, alla stregua dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015.

In estrema sintesi, quindi, il riaccertamento straordinario risulta non corretto, in quanto:

- come si è già detto, viola il principio della unicità del riaccertamento straordinario;

- interpreta non correttamente il contenuto dispositivo dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 in nessun modo innovato dall'art. 1, commi 814 e 848, della L. n. 205/2017 (tranne che in punto di decorrenza contabile).

La riduzione del combinato accantonamento di FCDE e FAL, con il totale azzeramento del FAL, ha quindi l'effetto espandere illegittimamente la capacità di spesa e di quantificare in modo incongruo il disavanzo, in contrasto con la legge e

con la Costituzione, in un contesto contabile, tra l'altro, affetto da gravi patologie accertate con la pronuncia n. 240/2017/PRSP.

Infatti, si rammenta che «*lo stato della riscossione in conto residui costituisce, insieme alla mancanza di controllo del contenzioso e del fenomeno di produzione dei debiti fuori bilancio, la principale ragione della crisi finanziaria del Comune di Napoli*» (ibidem).

Tale anomalia ha ripercussioni immediate, per il principio continuità, sulle decisioni di bilancio successive e ciò, tanto in sede di rendicontazione, che di previsione. Pertanto,

i. in primo luogo, non può legittimare le successive rendicontazioni in cui il FAL viene abbattuto senza il rispetto dei principi sopra esposti;
ii. in secondo luogo, determina l'illegittimità della quantificazione del disavanzo applicato nel bilancio di previsione 2018-2020.

7.3. Erroneo calcolo del "maggiore disavanzo" ai sensi dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015 (e dell'art. 2, comma 8, del d.m. 12 febbraio 2018). La mancata contabilizzazione della componente di cui sopra, da un lato, "deflaziona" il disavanzo finale post-armonizzazione, dall'altro concorre, insieme ad un altro errore tecnico, a diminuire il c.d. extra-deficit, ovvero il "maggiore disavanzo" da ripianare in trent'anni ai sensi dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011 a decorre dal 2015.

Il Comune ha, infatti, errato a definire il "maggiore disavanzo", ponendo a confronto il nuovo risultato di amministrazione armonizzato con il pregresso "disavanzo effettivo", anziché con il risultato di amministrazione secondo la previgente formulazione del combinato disposto degli artt. 186, 187 e 188 TUEL.

Come è noto, la nuova contabilità armonizzata (D.lgs. n. 118/2011) ha introdotto un "*nuovo criterio di identificazione del risultato di amministrazione* [...] *laddove prima della riforma contabile si distingueva tra risultato contabile di amministrazione e disavanzo effettivo, integrato proprio dall'insufficienza del risultato a coprire le quote vincolate, ora si parla tout court di disavanzo e del conseguente obbligo di rientro, ai sensi degli artt. 42, comma 12, d.lgs. n. 118/2011 e 188 del Tuel*" (cfr. Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, deliberazione n. 9/2016/INPR). La nuova formulazione dell'art. 187 TUEL (come dell'art. 42 del D.lgs. 118/2011), infatti, supera la vecchia concezione "formale" del risultato di amministrazione, e lo definisce - anche a consuntivo - come la sommatoria algebrica tra le poste contabili "reali" (debiti, crediti e cassa) e quelle "figurative" ("fondi" per accantonamenti, vincoli e spesa pluriennale), in modo da evidenziare pienamente,

con un sistema articolato di informazioni, il reale stato di equilibrio o squilibrio del bilancio.

In precedenza, il risultato di amministrazione e l'eventuale disavanzo, a consuntivo, veniva esclusivamente identificato come la risultante algebrica del "fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi" (art. 186 e 188 TUEL, vecchia formulazione).

Nel sistema del D.lgs. n. 118/2011, la contabilizzazione dei fondi, ed in particolare dei nuovi e ridefiniti istituti del Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE) e del Fondo rischi e passività potenziali (FR), hanno determinato una crescita esponenziale e generalizzata dei disavanzi, in forza di regole più stringenti ispirate al principio di prudenza e trasparenza: il Legislatore ha, quindi, previsto un più largo lasso temporale (30 anni) per ripianare i "maggiori disavanzi" determinati dal passaggio alla nuova contabilità armonizzata (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 dell'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.).

Il decreto attuativo emanato dal MEF, previsto dallo stesso articolo 3, comma 16 d.m. 2 aprile 2015, disciplina taluni aspetti tecnici del riaccertamento straordinario e definisce la grandezza contabile "maggiore disavanzo" (c.d. extra-deficit) oggetto del ripiano trentennale: esso è 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*».

L'extra-deficit è, quindi, ottenuto come differenza tra i due valori del risultato di amministrazione a consuntivo (oggetto, cioè, delle attività di rivalutazione e correzione delle poste con il "riaccertamento" ordinario e straordinario) al 31.12.2014 e al 1° gennaio 2015, rispettivamente calcolati con le regole vigenti prima e dopo l'entrata in vigore e la piena applicazione del D.lgs. n. 118/2011.

Occorre, cioè, nettare il disavanzo ottenuto alla lettera "n" dell'Allegato 5/2 del D.lgs. n. 118/2011 (cfr. Tabella 2) con il risultato di amministrazione secondo la vecchia formulazione dell'art. 188 TUEL (quale saldo algebrico tra residui attivi, residui passivi e cassa) vigente anteriormente all'entrata in vigore del D.lgs. n. 118/2011.

Secondo i calcoli del Comune, il "maggiore disavanzo", applicato nei vari esercizi del bilancio di previsione, sarebbe pari a € 26.185.763,75 (cfr. Tabella 3) e sarebbe stato ottenuto sulla base del ragionamento contabile esposto in Tabella 3.1.

Tabella 3. Fonte: Parere dei revisori alla proposta di bilancio di previsione 2018-2020

	2018	2019	2020
Quota di ripiano da riaccertamento straordinario "rettificato" ex SRC Campania n. 240/2017/PRSP	26.185.763,75	26.185.763,75	26.185.763,75
Quota di disavanzo da PRFP "riformulato e rimodulato" ex art. 1, commi 888 e 889 L. 205/2017	106.814.236,25	95.814.236,25	143.814.236,25
Totale quota annua ripiano	**133.000.000,00**	**122.000.000,00**	**170.000.000,00**

Tabella 3.1. Fonte: Comune di Napoli. Relazione alla rimodulazione/riformulazione del Piano ex art. 1 commi 888 e 889 L. n. 205/2017

Risultato di amministrazione al 31.12.2014 (C.C. n. 8 del 21/05/2015)			
Fondo cassa al 31.12.2014	(+)	€	473.781.766,06
	(+)	€	3.214.863.117,00
	(-)	€	3.894.090.987,48
	saldo finanziario al 31.12.2014	*-€*	*205.446.104,42*
Totale dei fondi vincolati	**(-)**	**€**	**465.687.100,82**
	disavanzo di amministrazione al 31.12.2014		***-€ 671.133.205,24***
Risultato di amministrazione al 1.1.2015 (G.C. n. 170 /04/2018)			
Risultato di amministrazione al 31.12.2014		-€	205.446.104,42
Residui attivi cancellati (privi di obbligazione)	(-)		246.071.845,39
Residui passivi cancellati (privi di obbligazione)	(+)		1.987.479.519,20
Residui attivi cancellati (reimputati)	(-)		387.509.990,23
Residui passivi cancellati (reimputati)	(+)		455.630.667,12
Fondo Pluriennale Vincolato	(-)		68.120.676,89
	saldo finanziario al 1.1.2015	*€*	*1.535.961.569,39*
Fondi accantonati - accantonamenti FCDE	(-)		1.352.788.825,44
Fondi vincolati (recte accantonati) - per Anticipazione di Liquidità D.L. n. 35/2013 (FAL)	(-)		1.140.485.893,16
Altri fondi vincolati	(-)		658.699.563,07
Accantonamento del "Vincolo" (recte accantonamento) D.L. 35/2013 al FCDE (art. 1, comma 814 L. 205/2017)	(+)		1.140.485.893,16
Fondo di rotazione	(-)		234.985.721,72
Fondo rischi	(-)		746.193.577,03
	disavanzo al 1.01.2015	***-€***	***1.456.706.117,87***

Calcolo del maggiore disavanzo all'1.1.2015			
disavanzo di amministrazione al 1.01.2015	(a)	-€	1.456.706.117,87
disavanzo di amministrazione al 31.12.2014 indicato nella deliberazione C.C. n. 42/2015	(b)	-€	671.133.205,24
	Differenza=Maggiore disavanzo al 1.01.2015 (a-b=c)	-€	785.572.912,63
Quota trentennale di ripiano	*c/30*	-€	*26.185.763,75*

Calcolo del maggiore disavanzo all'1.1.2015 ai sensi dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015			
disavanzo di amministrazione al 1.01.2015	(a)	-€	1.456.706.117,87
disavanzo di amministrazione al 31.12.2014 indicato nella deliberazione C.C. n. 42/2015	(b)	-€	205.446.104,42
	Differenza=Maggiore disavanzo al 1.01.2015 (a-b=c)	-€	1.251.260.013,45
Quota trentennale di ripiano	*c/30*	*-€*	*41.708.667,12*

In giallo, nella Tabella 3.1., sono evidenziati i due errori contabili in cui è incorso il Comune e segnatamente:

i. l'avere totalmente abbattuto il FAL a beneficio del FCDE, in contrasto con i principi e i precetti sopra richiamati. L'errato abbattimento del FAL ha consentito di diminuire il disavanzo finale (parte disponibile) rispetto alla originaria formulazione del riaccertamento straordinario, nonostante l'Ente abbia dovuto accantonare, conformemente ed in esecuzione alla pronuncia n. 240/2017/PRSP, un Fondo Rischi pari ad € 746.193.577,03 (tra l'altro notevolmente superiore al minimo prescritto in delibera) e l'accantonamento per la neutralizzazione del Fondo di rotazione per un importo pari ad € 234.985.721,72 (voci in precedenza non esistenti). Il disavanzo "riquantificato" con la delibera G.C. n. 170/2018 (riedizione del riaccertamento straordinario in base alla decisione n. 240/2017/PRSP) è, infatti, inferiore al precedente disavanzo da armonizzazione di € 182.306.594,41 (Tabella 3.2.);

ii. l'avere ritenuto di dovere assumere come "sottraendo", per il calcolo di cui all'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015, il disavanzo effettivo e non quello formale calcolato secondo i previgenti artt. 186 e 188 TUEL. In buona sostanza, il Comune ha ritenuto di dovere fare riferimento al disavanzo sostanziale, di norma rilevante – nel vecchio sistema contabile – in sede di programmazione e non in sede di consuntivo. Ciò nonostante il riaccertamento straordinario sia una mera operazione contabile di "traduzione" del precedente risultato di amministrazione accertato, a rendiconto, al 31.12.2014, nel nuovo sistema contabile armonizzato.

Tabella 3.2. Riduzione del disavanzo da armonizzazione post "riedizione" del riaccertamento straordinario. Fonte: Comune di Napoli. Elaborazione: Corte dei conti

Raffronto tra riaccertamento straordinario e rettificato		
Risultato di amministrazione armonizzato ex delibera G.C. n. deliberazione di G. C. n. 370/2015, come modificata dalla deliberazione di G.C. n. 479/2015 (parte disponibile)	(a)	-€ 1.639.012.711,35
Risultato di amministrazione armonizzato ex delibera G.C. n. G.C. n. 170 /04/2018 (parte disponibile)	(b)	-€ 1.456.706.116,94
	Riduzione disavanzo (a--b=c)	-€ 182.306.594,41

A causa di questo grave e duplice errore concettuale, la Sezione accerta che, in realtà, il "maggiore disavanzo" del rieditato riaccertamento straordinario è stato sottostimato e avrebbe dovuto essere pari a € 2.391.745.906,61 (Tabella 4).

Per l'effetto, la quota di ripiano trentennale non avrebbe dovuto essere, come in Tabella 3, pari a € 26.185.763,75, ma pari ad € 79.724.863,55 (come in Tabella 4), vale a dire più alta di € 53.539.099,80.

Tabella 4. Maggiore disavanzo al netto degli errori di calcolo. Elaborazione: Corte dei conti

Calcolo del maggiore disavanzo all'1.1.2015 ai sensi dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015		
disavanzo di amministrazione al 1.01.2015	(a)	-€ 1.456.706.117,87
rettifica in aumento per FAL	(a.1)	€ 1.140.485.893,16
disavanzo di amministrazione al 1.01.2015	(a.3=a-a1)	-€ 2.597.192.011,03
disavanzo di amministrazione al 31.12.2014 indicato nella deliberazione C.C. n. 42/2015 senza computo delle quote vincolate	(b)	-€ 205.446.104,42
	Differenza=Maggiore disavanzo al 1.01.2015 (a.3-b=c)	-€ 2.391.745.906,61
Quota trentennale di ripiano	***c/30***	*-€ 79.724.863,55*

B) IL MAGGIORE DISAVANZO DA EXTRA-DEFICIT NON RECUPERATO DA APPLICARE SUL 2018

8. Come evidenziato dalla Tabella 3 (che per comodità di lettura si riporta nuovamente qui in calce) il risultato di amministrazione del comune di Napoli ingloba due diversi tipi di disavanzo.

Tabella 3. Fonte: Parere dei revisori alla proposta di bilancio di previsione 2018-2020

	2018	**2019**	**2020**
Quota di ripiano da riaccertamento straordinario "rettificato" ex SRC Campania n. 240/2017/PRSP	26.185.763,75	26.185.763,75	26.185.763,75
Quota di disavanzo da PRFP "riformulato e rimodulato" ex art. 1, commi 888 e 889 L. 205/2017	106.814.236,25	95.814.236,25	143.814.236,25
Totale quota annua ripiano	**133.000.000,00**	**122.000.000,00**	**170.000.000,00**

Secondo la disciplina vigente, infatti, il risultato di amministrazione e i documenti di bilancio, devono inglobare informazioni di tipo non solo quantitativo e interno (componenti ai sensi dell'allegato 5/2 al D.lgs. n. 118/2011), ma anche qualitativo ed esterno. Deve essere, cioè, qualificata ciascuna componete del disavanzo finale in base alla causa e al trattamento legislativo del ripiano, nell'ottica della rappresentazione degli equilibri nella continuità di bilancio (D.lgs. n. 118/2011, principio contabile 4/1, §9.11.7 introdotto dal d.m. 4 agosto 2016 e art. 4, commi 5 e 6, del d.m. 2 aprile 2015.)

La nota integrativa al bilancio di previsione, infatti, deve contenere l'indicazione sulle «*modalità di copertura dell'eventuale disavanzo applicato al bilancio distintamente per la quota derivante dal riaccertamento straordinario rispetto a quella derivante dalla gestione ordinaria. La nota integrativa indica altresì le modalità di copertura contabile dell'eventuale disavanzo tecnico di cui all'art. 3, comma 13, del decreto legislativo n. 118 del 2011*» (art. 6, comma 6, d.m. 2 aprile 2015.

In particolare, il trattamento previsto per il ripiano dell'extra-deficit è disciplinato dall'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011 (ripiano trentennale) e dal d.m. 2 aprile 2015 (modalità di ripiano e definizione del concetto di "maggiore disavanzo").

L'art. 4 del d.m. 2 aprile 2015 stabilisce che «*2. In sede di approvazione del rendiconto 2016 e dei rendiconti degli esercizi successivi, fino completo ripiano del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, si verifica se il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno risulta migliorato rispetto al disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione cui il rendiconto si riferisce, aggiornato ai risultati del rendiconto dell'anno precedente. Se da tale confronto risulta che il disavanzo applicato non è stato recuperato, la quota non recuperata nel corso dell'esercizio, o il maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per tale esercizio, in attuazione dell'art. 3, comma 16, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.*

[…]

4. Il recupero dell'eventuale quota del disavanzo non derivante dal riaccertamento straordinario può essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro di tale quota del disavanzo, secondo le modalità previste dall'art. 42, comma 12, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 per le regioni e gli enti regionali e e dall'art. 188 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 per gli enti locali.

5. La relazione sulla gestione al rendiconto analizza la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio, distinguendo il disavanzo riferibile al riaccertamento straordinario da quello derivante dalla gestione. La relazione analizza altresì la quota ripianata dell'eventuale disavanzo tecnico di cui all'art. 3, comma 13, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011. In caso di mancato recupero del disavanzo, la relazione indica le modalità di copertura da prevedere in occasione dell'applicazione al bilancio in corso di gestione delle quote non ripianate».

Così delineato il quadro normativo, appare evidente che il comune di Napoli si è limitato a prendere atto, a valle del riaccertamento straordinario, di una diversa quantificazione dell'extra-deficit (delle cui criticità si è già ampiamente trattato), senza peraltro tenere conto che nell'esercizio 2016 ha accertato – col rendiconto formalmente approvato – un disavanzo peggiorativo (cfr. Tabella 1), che non risulta recuperato a fine 2017 col rendiconto di recente approvato.

Per tale ragione, la quota di disavanzo da applicare nell'esercizio, avrebbe dovuto contemplare, oltre che la quota trentennale di pertinenza nel 2018, quella non recuperata negli esercizi 2016 e 2017 (secondo la quantificazione del Comune, peraltro errata in diminuzione) e, quindi, la quota di extra-deficit da applicare nel 2018 non avrebbe dovuto essere di soli € 26.185.763,75, ma di € 78.557.291,25, con un incremento di € 52.371.527,50.

C) LA COPERTURA DEL DISAVANZO NEL BILANCIO DI PREVISIONE. FCDE ED ENTRATE PATRIMONIALI STRAORDINARIE

9. Tanto premesso sul piano dell'inadeguatezza del disavanzo applicato nel bilancio di previsione e del conseguente squilibrio (attuale) non oggetto di congrua misura di recupero nell'ambito del bilancio di previsione 2018-2020, la Sezione accerta l'inattendibilità delle misure poste a parziale ripiano del maggiore disavanzo emerso a seguito dello squilibrio "prossimo" (cioè destinato a manifestarsi in un esercizio futuro) dovuto ai minori trasferimenti previsti nel 2019, a seguito dell'applicazione delle limitazioni amministrative conseguenti alla elusione del saldo di finanza pubblica 2016.

9.1. Per altro verso, Il Collegio prende atto delle precisazioni fornite dal Comune in ordine alla quantificazione del FCDE a previsione, ed in particolare, sulla incidenza deflattiva dell'accantonamento del regime transitorio previsto dall'esempio tecnico dell'All. 4/2 del D.lgs. n. 118/2011. Segnatamente, l'appendice tecnica di cui all'esempio n. 5 dell'All. 4/2 del D.lgs. n. 118/2011 (punto 2) prevede – via eccezionale e per un periodo limitato al primo quinquennio – la facoltà:

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

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

Tali facoltà sono concesse, nella fase di avvio della nuova contabilità armonizzata (il primo quinquennio), per tenere conto dell'effettiva dinamica di riscossione delle entrate in relazione agli esercizi più recenti, ed evitare che, per quelli più risalenti, gli enti siano penalizzati da un'organizzazione della riscossione degli anni passati in cui non si teneva conto degli oneri e delle "penalizzazioni" che derivano per il bilancio in caso di riscossione non efficiente.

Segnatamente, rispetto al bilancio 2018-2020, questo si è tradotto nella facoltà di calcolare:

i. per gli anni dal 2013 al 2014

$$\frac{(incassi\ di\ competenza\ esercizio\ X + incassi\ c/residui\ X)}{accertamenti\ esercizio\ X}$$

ii. per gli anni dal 2015 al 2017

$$\frac{(incassi\ di\ competenza\ esercizio\ X\ + [incassi\ \ esercizio\ X{+}1\ in\ c/residui\ per\ accertamentii\ in\ es..X\ ])}{accertamenti\ esercizio\ X}$$

Per tale ragione, il comune di Napoli, ha quantificato un FCDE a previsione nettamente più basso rispetto a quello previsto a regime e simulato da apposito modello di analisi elaborato dalla Sezione.

9.2. Il Collegio, cionondimeno, accerta la permanenza dello squilibrio prospettico determinato dalle consistenti minori entrate ordinariamente previste nel 2019.

Sebbene lo stesso sia stato oggetto di uno specifico piano di "copertura" attraverso un piano straordinario di alienazioni immobiliare e mobiliare (partecipazioni sociali, aziende e reti di distribuzione energetica; segnatamente, sono previste le alienazioni di *rete distribuzione Gas*, *Real Albergo dei Poveri*, dielle *quote GESAC* e di *Terme di Agnano*, cfr. Tabella 5), infatti, permane l'evidenza di una sovrastima della capacità di detta misura di dare effettiva copertura alla spesa non più coperta dalle entrate ordinarie da trasferimenti erariali (limitatamente all'esercizio 2019).

Del resto, il Comune, ha già previsto un consistente piano di alienazioni tra le misure da attuare col PRFP che, peraltro, non ha avuto sinora il successo sperato e che dimostra l'ingiustificato ottimismo sul buono e tempestivo esito di operazioni di dismissione nell'arco del prossimo anno.

9.2.1. Segnatamente il Comune, nella nota prot. C.d.c. n. 1593 del 16 febbraio 2018 ("*relazione sulle misure correttive poste in essere dal Comune di Napoli al fine di superare le criticità rilevate dalla Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per la Campania, con la deliberazione n. 240 del 16/10/2017*"), aveva in proposito evidenziato che il quadro giuridico e procedurale delle alienazioni è stato oggetto di profonde rivisitazioni, ed in particolare:

- dal 2013 è venuto a scadenza il rapporto contrattuale con l'ex Gestore Romeo Gestioni S.p.A. (rapporto che ha evidenziato le criticità di cui si è fatto riferimento nella precedente deliberazione di questa Sezione in relazione al c.d. "passaggio di consegne"). Il Comune attribuisce a questa vicenda amministrativa il "*fortissimo rallentamento del processo di dismissione tanto che, solo nel corso del 2015, è stato possibile stipulare i primi contratti di compravendita*";
- la gestione, valorizzazione e/o dismissione del patrimonio immobiliare, giusta deliberazione consiliare n. 29 del 1° luglio 2013, è stata affidata alla società Napoli Servizi S.p.A., in regime di *in-house providing*;
- a valle della deliberazione di questa Corte, e nel corso del 2017, ha:
    - proceduto a modifiche regolamentari per rendere chiari i criteri di alienazione e le procedure;
    - sottoscritto un'apposita convenzione con Napoli Servizi S.p.a e la B.I.N. (Borsa Immobiliare di Napoli) per lo svolgimento delle attività legate alla redazione delle perizie di stima, necessarie alla determinazione del valore di vendita;
    - riferito che sono in corso, ad opera dell'Agenzia del Demanio, le attività di *due diligence* relative alla stima del valore immobiliare di taluni cespiti inclusi nell'originario piano (1. Commissariato Polizia Barra San Giovanni - Via Atripaldi ii, 24; 2. Commissariato PS Ponticelli - Via Ammaturo 103 - 107; 3. Stazione C.C. Piscinola - P.zza Tafuri 4; 4. Stazione C.C. Ponticelli - Via Villa Romana; 5. Stazione c.c. San Pietro a Patierno - Via Caproni, 33; 6. ex Istituto di Porteria a S. Raffaele a Materdei; 7. Comando C.C. San Giovanni a Teduccio -Via B. Quaranta 2/e; 8. Caserma levino - Via Medina, 1; 9. Caserma C.C. 167 -Via Gobetti; 10. Commissariato P.S. Chiaiano -Via Raffaelli);
    - individuato alcuni beni immobili, non ricompresi in precedenti piani di alienazione, tra cui due importanti cespiti, costituiti dalla rete per la distribuzione del gas naturale e dal palazzo storico del Real Albergo dei Poveri/Palazzo Fuga, rientrante in un progetto di "*federal building*" della Agenzia del Demanio - INAIL.

9.2.2. Il Titolo IV delle entrate del bilancio di previsione, in conformità al preannunciato corposo aggiornamento del piano delle alienazioni immobiliari, prevede nel triennio degli esercizi 2018-2020 una consistente realizzazione di entrate per alienazioni immobiliari.

Tale previsione è stata preceduta, conformemente a quanto previsto dal D.lgs. n. 118/2011, All. 4/1., § 8, dalla predisposizione del "Piano delle alienazioni e valorizzazioni patrimoniali" quale parte integrante del DUP.

Si rammenta che per il richiamato principio contabile applicato «*Al fine di procedere al riordino, gestione e valorizzazione del proprio patrimonio immobiliare l'ente, con apposita delibera dell'organo di governo individua, redigendo apposito elenco, i singoli immobili di proprietà dell'ente. Tra questi devono essere individuati quelli non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali e quelli suscettibili di valorizzazione ovvero di dismissione. […] Sulla base delle informazioni contenute nell'elenco deve essere predisposto il "Piano delle alienazioni e valorizzazioni patrimoniali" quale parte integrante del DUP.*

La ricognizione degli immobili è operata sulla base, e nei limiti, della documentazione esistente presso i propri archivi e uffici.

L'iscrizione degli immobili nel piano determina una serie di effetti di natura giuridico-amministrativa previsti e disciplinati dalla legge» (enfasi aggiunta).

9.2.3. Tali effetti sono disciplinati dall'art. 58 del D.L. n. 112/2008 (conv. Legge 6 agosto 2008, n. 133). In base a tale norma Regioni, Province, Comuni e altri Enti Locali, con deliberazioni dei rispettivi organi consiliari, sulla base della proposta dell'organo di governo, approvano il piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari, il quale deve essere allegato al bilancio di previsione. Tale piano deve riguardare immobili:

- ricadenti nel territorio di competenza,
- non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali,
- che siano altresì "suscettibili di valorizzazione ovvero di dismissione".

I richiamati presupposti sono condizioni di legittimità dell'inserimento nel piano delle relative alienazioni.

Quanto al requisito della strumentalità, si rammenta che qualora un bene sia ancora destinato ad essere utilizzato per un pubblico scopo, lo stesso non può essere fatto rientrare nel novero dei beni disponibili; perché il bene perda la qualificazione di "indisponibile" non è, infatti, sufficiente la temporanea inidoneità del bene a quella funzione pubblica ovvero una temporanea utilizzazione ad altri fini (cfr. Cass. Sezioni Unite, 21 aprile 1989, n. 1889).

L'inserimento del bene nel piano, inoltre, presuppone che sia suscettibile:

- "di valorizzazione", cioè deve avere caratteristiche che lo rendano appetibile per il mercato e, allo stesso tempo, a "godimento" rinunciabile o sostituibile, in relazione all'uso funzionale cui è attualmente destinato.

- "di dismissione", cioè deve essere accompagnato da una valutazione di impatto, in termini di costi sostitutivi e di tempi di sostituzione, dell'uso attuale.

Con riguardo al requisito della suscettibilità alla dismissione, si tratta di un requisito complementare a quello della "non strumentalità". Entrambi concorrono «*a preservare in modo adeguato l'utilizzazione di un bene per un pubblico scopo e sarebbe incompatibile con le esigenze di tutela dell'interesse pubblico, garantite invece dal particolare regime cui sono soggetti i beni del patrimonio indisponibile. Al contrario, verrebbero sottoposti all'alea di rischio tipica dell'attività privatistica beni pubblici per i quali si impone, con particolare evidenza, il rispetto del principio di sana gestione finanziaria che implica la valutazione da parte dell'Ente locale non solo dei vantaggi derivanti nell'immediato, ma anche dei rischi che potrebbero sorgere in futuro in conseguenza della propria attività gestionale e finanziaria*» (SRC Campania n. 8/2017/PAR).

Con riguardo alla suscettibilità alla "valorizzazione", si deve ritenere che essa coincida con la sussistenza delle condizioni per la valorizzazione patrimoniale ai sensi dell'IPSAS (International Public Sector Accounting Standards,) n. 16, §§ 20, 27 e 45 che danno rilievo all'idoneità del bene a costituire "investimento" (uscendo dalla condizione di "*Owner-occupied property*)" per le parti della transazione e ad essere oggetto di valutazione di mercato (*fair value*). In particolare, «*Il* fair value *di un investimento immobiliare è il prezzo al quale l'immobile può essere scambiato in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili* […]. *Il* fair value *esclude specificatamente stime di prezzi gonfiati o ridotti a causa di termini contrattuali o circostanze speciali, quali finanziamenti atipici, vendite con patti di retrolocazione, corrispettivi e concessioni particolari concessi da soggetti coinvolti nella vendita*».

9.2.4. L'iscrizione nel piano delle alienazioni, come ricorda il richiamato principio contabile applicato, «*determina una serie di effetti di natura giuridico-amministrativa previsti e disciplinati dalla legge*».

Segnatamente, produce due effetti legali sostanziali e uno contabile.

Per quanto riguarda quelli sostanziali essa produce: la classificazione dei beni ivi inclusi come patrimonio disponibile (fatto salvo il rispetto delle tutele di natura storico-artistica, archeologica, architettonica e paesaggistico-ambientale); la determinazione espressa della destinazione urbanistica (e, nel caso sia previsto dalla disciplina regionale, anche la variazione dello strumento urbanistico generale).

Sul piano contabile, per la sopra esposta concatenazione col DUP e col bilancio di previsione, costituisce le premesse per l'inserimento nel bilancio di previsione di entrate patrimoniali straordinarie; infatti il rispetto dei richiamati

presupposti di legge per l'inserimento nel piano delle alienazioni ai sensi dell'art. 58 del D.L. n. 112/2008 garantisce una ragionevole attendibilità delle stime di entrata.

In relazione a tale importanti effetti legali non è, dunque, sufficiente la notarile iscrizione di beni nel piano delle alienazioni (SRC Campania n. 8/2017/PAR), ma occorre, onde evitare un danno agli interessi pubblici dell'ente, verificare "a monte" il sostanziale rispetto di tutti i surrichimati presupposti di legge, in particolare la non strumentalità e l'idoneità del bene alla destinazione al mercato, *sub specie* di "suscettibilità" di "valorizzazione ovvero di dismissione".

In buona sostanza l'inserimento nel piano di alienazione, ai fini contabili, ma anche di tutela sostanziale degli interessi pubblici connessi, presuppone il rigoroso rispetto dei presupposti dell'art. 58 del D.L n. 112/2008, e una attendibile valutazione del valore di mercato.

9.2.5. La nota integrativa del bilancio di previsione rappresenta, infatti, che le previsioni di tali entrate, iscritte in bilancio nei termini sopra riportati, sono avvenute sulla base del "Piano delle Alienazioni e Valorizzazione immobiliare" approvato dal comune di Napoli con Delibera C.C. n. 27 del 23 aprile 2018 ed integrato con Delibera di C.C. n.28 in pari data, rispettivamente in base alla deliberazione di Giunta comunale n. 56 del 14 febbraio 2018 recante "approvazione piano delle valorizzazioni e delle alienazioni di immobili di proprietà comunale", e alla deliberazione di Giunta comunale n. 137 del 31 marzo 2018, recante "Integrazione del Piano delle valorizzazioni e delle alienazioni di immobili di proprietà comunale approvato con delibera di G.C. n.56 del 14 febbraio 2018".

La medesima nota integrativa mette in evidenza anche la relazione tra le alienazioni (di cui si prevede la realizzazione) e la copertura del disavanzo, come evidenziato nella Tabella 9 (la quale infatti contiene valori in linea con le Tabelle 3 e 8).

In tale documento si legge infatti: «*Come programmato nel Piano di riequilibrio, le risorse destinate al recupero del disavanzo di amministrazione sono costituite, nel primo triennio, dai proventi delle alienazioni immobiliari, le cui previsioni di entrata sono state iscritte in bilancio in base al Piano delle Alienazioni e valorizzazioni immobiliari approvato, nonché in base alle relazioni predisposte dai Dirigenti dei competenti Servizi*».

L'analisi delle delibere di Giunta richiamate e dei connessi pareri dei revisori contabili evidenzia, peraltro, le seguenti criticità sul piano dei presupposti per il loro legittimo inserimento in bilancio come valore attendibile:

a) i beni attualmente oggetto di "*Owner-occupied property*", come la sede del consiglio comunale (quindi beni strumentali), non sono stati oggetto di un programma di sostituzione con l'individuazione dei relativi costi e tempi;
b) al momento della predisposizione del bilancio, non sussisteva la documentazione che sostenesse l'attendibilità delle stime dei beni di cui si è prevista l'alienazione. La stessa società Napoli Servizi S.P.A., incaricata dal Comune per la valutazione degli immobili da dismettere, nella nota prot. 5382/2018 allegata alla Delibera di C.C. n. 27/2018 dichiarava espressamente che le stime risultavano effettuate sulla base di criteri "probabilistici di vendita" non meglio esplicitati e, soprattutto, non supportati da alcuna documentazione comprovante. Nella nota del concessionario Napoli Servizi S.P.A. prot. n. 18931/2018, allegata alla Delibera di C.C. n. 28/2018, si rileva, infatti, che i valori indicati sono "valori orientativi che non rappresentano delle stime effettive dei valori immobiliari".

Con riguardo alla anomalia sub b), si evidenzia che a valle della deliberazione istruttoria di questa Sezione (n. 81/2018/PRSP), il Comune ha ottenuto dal soggetto incaricato di effettuare le stime (la B.I.N., ovvero la "Borsa Immobiliare di Napoli" società a responsabilità limitata di proprietà della Camera di commercio di Napoli, "istituita al fine di regolamentare, valorizzare e rendere trasparente il mercato immobiliare locale", cit. dal "regolamento generale" della medesima società, disponibile *online*) la maggior parte di esse di cui, peraltro, alcune sono ancora in corso di predisposizione, con tempi programmati, almeno, per la fine di settembre del corrente anno (per immobili di cui l'importo provvisoriamente stimato è di circa 20 milioni di euro).

Cionondimeno, le stime effettuate, nell'ambito di un bilancio pubblico di previsione, non possono riguardare solo il valore atteso, ma anche la capacità di realizzarlo entro i tempi previsti in modo da finanziare la spesa, ovvero, la riduzione del "debito" inteso in senso ampio (disavanzo ovvero, comunque, spesa senza copertura o debito per la restituzione del capitale di terzi). Diversamente ragionando, infatti, il rischio cui ci si espone è di programmare spesa o di dovere sostenere debito immediatamente esigibile per il quale le entrate finanziarie a copertura, invece, si realizzeranno con notevole ritardo, impedendo all'ente di adempiere regolarmente le proprie obbligazioni, esponendosi così a situazioni critiche e rilevanti ai sensi dell'art. 244 TUEL.

Si rammenta, che la spesa di cui si tratta corrisponde all'importo di € 85,498 mln, pari alla differenza tra l'obiettivo programmatico predeterminato in relazione al saldo di finanza pubblica 2016 (L. n. 208/2015, art. 1, commi 723, 724 e 727) e

l'accertamento definitivo sul saldo effettivo registrato, risultante a valle della sentenza SS.RR. n. 11/2018/EL.

In relazione a tale accertamento, il Ragioniere generale dello Stato ha comunicato, ai sensi del comma 724 cit., che il comune di Napoli sarà assoggettato nell'anno 2019 alla limitazione amministrativa di cui al comma 723, lettera a) (riduzione dei fondi erariali) del citato articolo 1.

Per fare fronte a tali minori entrate, la Giunta comunale ha adottato la deliberazione n. 137 del 31 marzo 2018 recante "Integrazione del Piano delle valorizzazioni e delle alienazioni di immobili di proprietà comunale approvato con delibera di G.C. n.56 del 14 febbraio 2018", esitata nella deliberazione del Consiglio comunale n. 28 del 23 aprile 2018.

Nella nota integrativa al bilancio, infatti, si legge che «*nella tabella degli equilibri correnti, tali entrate sono incluse tra le entrate in conto capitale destinate a finanziare spese correnti, costituite più specificatamente da*»:

Tabella 5. Correlazione Accertamenti da proventi da alienazioni immobiliari e copertura del disavanzo

	COMPETENZA 2018	**COMPETENZA 2019**	**COMPETENZA 2020**
Recupero del disavanzo di amministrazione	133.000.000,00	122.000.000,00	170.000.000,00
Accantonamento a Fondo alienazioni patrimoniali, iscritto alla Missione 20 - *Fondi e accantonamenti*	954.023,94	2.500.000,00	4.500.000,00
TOTALE	**133.954.023,94**	**124.500.000,00**	**174.500.000,00**

Fonte: Nota Integrativa allegata al BP 2018-2020

Tali previsioni consistono in quanto illustrato nella seguente Tabella 6:

Tabella 6. Accertamenti da proventi da alienazioni immobiliari

	2018	**2019**	**2020**
Piano straordinario di alienazioni immobiliari ad uso non abitativo	63.110.016,36	14.000.000,00	14.000.000,00
Immobili ad uso residenziale patrimonio disponibile	12.147.610,00	15.000.000,00	15.000.000,00
Immobili ad uso commerciale patrimonio disponibile	15.396.397,58	16.000.000,00	16.000.000,00
Immobili ad uso commerciale ricadenti in edifici di ERP	5.250.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00
Immobili ad uso residenziale ERP	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00
Alienazione Rete distribuzione Gas naturale	-	40.000.000,00	-
Real Albergo dei poveri/Palazzo Fuga (progetto federal building Agenzia del demanio - INAIL)	-	-	120.000.000,00
Alienazione quote GESAC (vendita già realizzata nel gennaio 2018)	35.550.000,00	-	2.000.000,00
Alienazione Terme di Agnano	-	32.000.000,00	-
TOTALE	**133.954.023,94**	**124.500.000,00**	**174.500.000,00**

Fonte: Nota Integrativa allegata al BP 2018-2020

Il comune di Napoli, come si accennava, ha fornito in sede istruttoria la documentazione e un cronoprogramma che evidenziano, in sostanza, che attualmente mancano le stime solo per beni immobili da cui, secondo il bilancio di previsione, si attende di realizzare circa 20 milioni di euro.

La Sezione prende atto e tuttavia evidenzia la precarietà dell'equilibrio di bilancio così determinato: l'esperienza storica dell'attuazione del PRFP ha dimostrato che la realizzazione delle entrate da alienazioni immobiliari costituisce uno dei punti di maggiore criticità dello stesso; dal 2012 ad oggi, infatti, non risultano registrati significativi risultati in termini di alienazioni (cfr. Tabella 7), e ciò anche quando stime e valutazioni sono presenti, ma riguardano beni il cui valore – per l'elevato importo di offerta e le limitate possibilità di utilizzo commerciale – si rivolge ad una domanda di per sé contenuta, circostanze per cui i tempi di transazione potrebbero essere assai lunghi ed incerti, tanto quanto l'esito della contrattazione sul valore.

A fronte di tali rischi, storicamente dimostrati dal decorso del piano "ordinario" di alienazioni già contemplato dal PRFP approvato nel 2013 e dalla natura dei beni inclusi nel citato "piano straordinario", le misure correttive adottate su tale specifico punto (lo squilibrio previsto per il 2019) non appaiono adeguate ove la previsione di siffatte entrate straordinarie "a copertura" non venga compensato da un adeguato e prudenziale accantonamento a fondo rischi. L'importo dell'accantonamento determinato dal comune di Napoli, infatti, pur presente, come si vede mediante un raffronto tra gli importi in Tabella 5 con quelli nella sottostante in Tabella 7, appare *ictu oculi* sottodimensionato, pur tenendo conto delle richiamate misure organizzative (§10) in termini di accelerazione delle operazioni di alienazione di recente adottate.

In relazione a tale accantonamento, dunque, appare evidente la permanente urgenza di una manovra correttiva.

Tabella 7. Alienazioni immobiliari in esecuzione delle misure del PRFP.

	2013	2014	2015	2016	2017
Alienazioni programmate immobiliari	31.000.000,00	300.000,00	13.433.815,49	60.880.569,10	143.644.068,40
Alienazioni realizzate (rogate)	0	0	44	42	19
Alienazioni incassate	2.038.326,63	3.065.003,69	3.877.274,38	3.407.113,89	4.710.406,34
Alienazioni programmate partecipazioni	0,00	0,00	8.524.088,23	7.561.699,00	35.290.000,00
Alienazioni realizzate (rogate)	0	0	2	0	0
Alienazioni incassate	0,00	0,00	7.962,10	376.378,20	0,00

Fonte: Comune di Napoli (nota PG/499573 del 31 maggio 2018)

***

10. In definitiva, per le ragioni sopraesposte, le misure correttive comunicate, sono inidonee a cautelare gli equilibri di bilancio. Ciò in particolare:

i) per la sottostima dello squilibrio oggetto delle misure correttive. Ciò per effetto dell'errata ri-quantificazione del disavanzo nel riaccertamento straordinario con effetti sia sulla corretta quantizzazione del risultato di amministrazione sul

rendiconto 2017 che sulla la manovra 2018-2020. Ci si riferisce in particolare: a) all'errato riassorbimento del FAL entro il FCDE, per un importo pari a circa € 1,1 mld (cfr. §§ 7.1, 7.2); b) alla conseguente errata quantificazione dell'extra-deficit da ripianare negli esercizi successivi (cfr. § 7.3), anche per effetto di un'errata applicazione dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015, c) nonché per il mancato computo, nella manovra 2018-2020, dell'extra-deficit non ripianato, ai sensi dell'art. 4 del d.m. 2 aprile 2015 (cfr. § 8);

ii) per l'inidoneità del piano straordinario di alienazioni a fornire copertura allo squilibrio "prossimo" (nel 2019), determinato dai minori trasferimenti erariali conseguenti all'elusione del saldo di finanza pubblica 2016 (cfr. § 9.2. e sotto-paragrafi).

Ne consegue che il "grado" e la dimensione del disavanzo non ancora correttamente rilevato nelle scritture contabili dell'Ente e già accertato con la pronuncia n. 240/2017/PRSP, così come la mancata predisposizione di adeguate misure per far fronte allo squilibrio sull'esercizio 2019, rendono privi di copertura tutti i programmi di spesa discrezionali, autorizzati nel presupposto del minore disavanzo da ultimo accertato con il rendiconto 2017.

In buona sostanza, per il Comune di Napoli non appare, ad oggi, risolta la situazione di *periculum* incombente sugli equilibri di bilancio:

- sia perché non è stata ancora introitata la discrasia tra il risultato di amministrazione e gli squilibri accertati dalla Sezione e quelli certificati nei documenti di bilancio (rendiconto e bilancio di previsione). La veridicità del bilancio e della rendicontazione è la preliminare misura correttiva di qualsiasi effettiva azione di risanamento e di ripristino degli equilibri;
- sia perché sono state predisposte misure di ripiano (piani di alienazione straordinari di beni in patrimonio) inadeguate a rendere "finanziariamente sostenibile" ed effettivamente "coperti" squilibri prossimi e attuali. Ciò in quanto si tratta di piani di alienazione che, in parte, non sono stati supportati da stima e valutazioni complete e che comunque hanno allo stato dimostrato incapacità di generare un effettivo e bastevole *cash flow*. Si tratta del resto di previsioni di accertamenti di entrate straordinarie che, per tali criticità, non risultano adeguatamente compensati da sufficienti accantonamenti prudenziali.

Ne consegue, in particolare, che è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa a carattere discrezionale e non necessitata e comunque, *pro quota parte*, l'attuazione di quelli che, al loro interno, consentono spesa non obbligatoria.

Si rammenta in proposito che non può essere bloccata, nei limiti delle risorse effettivamente disponibili:

- la spesa vincolata (§ 4);
- la spesa oggetto dei ragguagli istruttori richiesti con la deliberazione n. 81/2018/PRSP, in particolare i programmi della missione 12 che mirano a garantire l'uguaglianza dei livelli essenziali delle prestazioni sociali ai sensi e per gli effetti dell'art. 117, comma 2 lett. *m* Cost., nei limiti di quanto finanziato con risorse derivate e all'uopo destinate da leggi dello Stato (artt. 4, 18 e 22, comma 2, L. n. 328/00; art. 26 L. n. 289/2002; art. 1 commi 1260 e 1250 della L. n. 296/06). Si tratta infatti di spesa obbligatoria, alla stregua di altri eventuali programmi di spesa costituzionalmente necessaria (cfr. in particolare §§ 3.2 e 4) che segueno lo stesso trattamento ai fini dell'art. 148-bis comma 3 TUEL.

Appare utile ribadire che il carattere obbligatorio di nuova spesa deve essere comunque dimostrato, anche laddove questo derivi dalla sua imprescindibile connessione con prestazioni di carattere necessario o obbligatorio.

P.Q.M.

la Sezione regionale di controllo per la Campania

ACCERTA

Ai sensi dell'art. 148-bis, comma 3, TUEL, l'inadeguatezza e inidoneità delle misure correttive.

Atteso l'accertamento di una situazione di strutturale squilibrio di bilancio, come risultante in parte motiva, tale per cui non sussiste una complessiva, idonea e attendibile copertura, nonché sostenibilità finanziaria delle spese, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa nei termini sopra esposti, sino all'adozione delle necessarie manovre correttive ai sensi e per gli effetti dell'art. 193 TUEL.

DISPONE

- la trasmissione della presente pronuncia, a mezzo di posta elettronica certificata, al Sindaco *pro tempore*;
- la trasmissione della presente pronuncia all'Organo di revisione dei conti del Comune.

Così deliberato in Napoli nella camera di consiglio del 1° agosto e del 5 settembre 2018.

L'Estensore
Francesco Sucameli

Il Presidente
Fulvio Maria Longavita

Depositata in Segreteria
il 10 settembre 2018

Il Direttore della Segreteria
f.to dott. Mauro Grimaldi