

Sezione: SEZIONI RIUNITE

Esito: SENTENZA

Numero: 24

Anno: 2018

Materia: PENSIONI

Data pubblicazione: 06/09/2018

Sentenza n. 24/2018/EL

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE GIURISDIZIONALE

in speciale composizione

composta dai signori magistrati:

Mario PISCHEDDA	Presidente
Marco PIERONI	Consigliere
Adelisa CORSETTI	Consigliere
Marco SMIROLDO	Consigliere
Pasquale FAVA	Consigliere
Alessandro BENIGNI	Consigliere
Valeria FRANCHI	Consigliere relatore

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio n. **605/SR/EL** sul ricorso proposto dal **Comune di Marano di Napoli**, in persona della Commissione straordinaria con i poteri del Consiglio comunale, rappresentato e difeso dall'Avv. Mario D'Urso, elettivamente domiciliato in Roma, via Luigi Rizzo n. 50,

CONTRO

- la **Procura Generale della Corte dei conti**, in persona del Procuratore Generale p.t.

E NEI CONFRONTI

della **Corte dei conti – Sezione regionale di controllo per la Campania**, in persona del Presidente p.t.;

della **Prefettura di Napoli – Ufficio Territoriale del Governo**, in persona del Prefetto p.t.;

del **Ministero dell'Interno - Commissione per la Finanza e gli Organi degli Enti locali presso** il Ministero dell'Interno, in persona del legale rappresentante p.t.;

PER L'ANNULLAMENTO

della deliberazione n. 52 del 4 aprile 2018 con la quale la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Campania – chiamata a pronunciarsi ai sensi dell'art. 243 quater, comma 3, del decreto legislativo n. 267/2000 – ha deliberato il diniego del piano di riequilibrio finanziario pluriennale del Comune di Marano di Napoli valutandone la non congruenza ai fini del riequilibrio, nonché di ogni atto presupposto, connesso e consequenziale;

- visti i decreti del Presidente della Corte dei conti che hanno determinato la composizione del Collegio, la fissazione d'udienza e la nomina del relatore;
- esaminati il ricorso e gli altri atti e documenti di causa;

- uditi nella pubblica udienza del 13 giugno 2018 il relatore, Cons. Valeria Franchi, l'Avv. Mario D'Urso per il Comune ricorrente e il rappresentante del Pubblico Ministero, nella persona del vice Procuratore generale, Cons. Marco Boncompagni;

FATTO

1. Con atto di Consiglio comunale n. 82 del 29 settembre 2014 il Comune di Marano di Napoli rilevata, in sede di c.d. salvaguardia degli equilibri, la sussistenza di uno squilibrio strutturale del bilancio – asseritamente non rimediabile con gli ordinari strumenti di cui agli artt. 193 e 194 Tuel – ha deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale. Con successiva deliberazione di Consiglio comunale n. 114 del 29 dicembre 2014 l'Ente ha provveduto all'adozione del piano di risanamento che, corredato del prescritto parere non favorevole dell'Organo di revisione, è stato trasmesso alla Sezione regionale di controllo ed al Ministero dell'Interno-Dipartimento Affari Interni e Territoriali per l'istruttoria di cui all'art. 243-*quater*, comma 1 Tuel.

Nel corso dell'istruttoria ministeriale il citato piano è stato oggetto di rimodulazione, giusta deliberazione di Consiglio comunale n. 51 del 31 agosto 2015, con la quale, accertato in sede di approvazione del rendiconto 2014, un disavanzo inferiore rispetto a quello assunto quale obiettivo del percorso di riequilibrio, sono state conseguentemente rideterminate le quote da imputare nei restanti esercizi.

Un'ulteriore rivisitazione dello strumento di risanamento è stata operata con deliberazione del Commissario prefettizio n. 4 del 6 giugno 2016 adottata – a mente del disposto di cui all'art. 1, comma 714, L. 208/2015 – al fine di renderne coerenti i contenuti con gli esiti degli adempimenti posti in essere per l'avvio del nuovo sistema di contabilità armonizzata e, segnatamente, con il ripiano del disavanzo riveniente dal riaccertamento straordinario dei residui come deliberato con atto di Consiglio comunale n. 37 del 13 luglio 2015.

Espletata la fase istruttoria la Commissione, con relazione trasmessa in data 19 ottobre 2017 alla competente Sezione regionale di controllo per il prosieguo, ha rilevato la conformità del piano ai contenuti alle disposizioni normative di riferimento, oltre che alle indicazioni contenute nelle Linee guida elaborate dalla Corte, concludendo per una ragionevole sostenibilità, *ex ante*, del percorso di risanamento pur ponendo degli specifici *caveat* relativamente ad aspetti della gestione finanziaria ritenuti meritevoli di costante monitoraggio.

A partire dalle anzidette risultanze istruttorie, la Sezione regionale di controllo per la Campania ha svolto autonomi approfondimenti i cui esiti hanno trovato evidenza nella deliberazione n. 250 del 20 novembre 2017 alla quale l'Ente ha fornito risposta con nota del 22 gennaio/12 febbraio 2018: gli esiti della fase istruttoria e della successiva interlocuzione suppletiva sono stati compendati nella relazione trasmessa, giusta ordinanza n. 10 del 20 febbraio con la quale è stata fissata l'adunanza pubblica per le valutazioni finali sul piano di riequilibrio.

Con la pronuncia oggetto del presente ricorso la Sezione regionale di controllo ha deliberato il diniego del piano di riequilibrio valutandone l'incongruenza ai fini del riequilibrio in ragione degli specifici profili critici rilevati con riferimento alla corretta quantificazione dell'esposizione debitoria ed alle c.d. misure di risanamento.

2. Con unico motivo di gravame l'ente ricorrente ha censurato le conclusioni

cui è pervenuta la Sezione regionale di controllo per la Campania deducendo violazione e falsa applicazione dell'art. 243 bis Tuel, dell'art. 3 d.lgs. 118/2011 e del principio contabile applicato di cui all'All. 4/2, dell'art. 1, comma 714 della L. 208/2015, del D.M. 20 aprile 2015, oltre che delle indicazioni rese dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 5/SEZAUT/2018/INPR.

Il Comune di Marano di Napoli ha, altresì, rilevato l'eccesso di potere – per difetto di istruttoria, insufficienza della motivazione, illogicità, ingiustizia manifesta e contraddittorietà – di cui risulterebbe viziata la pronuncia di cui trattasi.

Premesso un richiamo del particolare contesto entro cui si è collocato il percorso di riequilibrio finanziario pluriennale, ed evidenziato il cambio di rotta etico-giuridico impresso alla gestione finanziaria ed amministrativa dalla Commissione straordinaria, insediatasi a seguito dello scioglimento degli organi elettivi, l'Ente ricorrente ha rimarcato l'infondatezza, in fatto ed in diritto, delle argomentazioni poste dalla Sezione regionale a fondamento della propria decisione.

2.1. Segnatamente ai c.d. fattori di squilibrio, e con specifico riguardo al disavanzo di amministrazione, l'Ente ricorrente, a partire dalle risultanze del rendiconto 2013 – in ragione delle quali si è reso necessario il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale – ha richiamato gli esiti degli esercizi finanziari 2014/2015 e 2016 evidenziando gli effetti migliorativi registrati in ciascuno di essi.

Richiamando i relativi dati di dettaglio, l'Ente ha ricostruito l'evoluzione di tale voce contabile, anche in considerazione degli effetti prodotti dall'avvio del sistema di contabilità armonizzata, per evidenziare la progressiva e reale riduzione del disavanzo di amministrazione.

In questa prospettiva ha, in particolare, rilevato che con la deliberazione di Commissione straordinaria n. 56 del 15 maggio 2017, è stato attestato l'integrale recupero del disavanzo ordinario (per € 16.225.904,99) e delle quote extradeficit (€ 1.379.119,89) imputate alle annualità 2015 e 2016.

2.2. Parimenti prive di fondamento sono ritenute dall'Ente ricorrente le deduzioni svolte dalla Sezione regionale di controllo in ordine al dimensionamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità, con specifico riguardo alla quantificazione dello stesso in sede di rendiconto 2015 e 2016, ed alla incidenza di siffatta criticità sul "maggior disavanzo".

Per ciò che attiene, in particolare, l'accantonamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità, operato in sede di rendiconto 2015 per 39.254.931,15 euro, ha evidenziato come lo stesso sia scaturito dall'applicazione del c.d. metodo ordinario ridotto alla stregua del quale, laddove l'ente in sede di bilancio di previsione abbia optato per una percentuale di accantonamento più bassa del 100% – nel caso di specie quella del 36% – può avvalersi di tale riduzione anche in sede di rendiconto (limitatamente ai residui della competenza 2015 dovendo per quelli afferenti agli anni precedenti applicarsi il metodo ordinario pieno). Del pari congruo deve ritenersi secondo le prospettazioni dell'Ente, alla luce di tale principio, il FCDE quantificato, a consuntivo, 2016 in 43.008.339,28 euro mediante applicazione della percentuale di abbattimento del 55%.

Ha rimarcato, sul punto, il Comune che tale criterio – applicato correntemente dagli enti locali e valorizzato nello schema tipo di relazione approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti – trova fondamento giuridico nell'allegato 4/2 come modificato dal D.m. 20 maggio 2015.

Ha, inoltre, evidenziato come la discrasia rilevata tra l'importo valorizzato nel rendiconto 2015 (€ 39.254.931,15) e quanto attestato (€ 39.460.331,95) nella Relazione sulla gestione 2015 dall'Organo di revisione sia da annettersi ad un errore di calcolo, peraltro privo di immediata incidenza sul piano di riequilibrio attesa la possibilità per l'Ente di avvalersi del metodo c.d. semplificato, e dell'avvenuto riassorbimento operato in sede di consuntivo 2016 in virtù di un accantonamento di importo superiore a quello dovuto.

Da ultimo, parimenti in tema di FCDE, e con specifico riferimento alle entrate escluse dalla base di calcolo, il Comune ricorrente ha evidenziato la particolare valenza probatoria della documentazione offerta in comunicazione, e non adeguatamente valorizzata dalla Sezione regionale di controllo: sotto tale profilo, nell'esprimere perplessità in ordine alla dedotta impossibilità di svolgere sulla stessa opportuna istruttoria, siccome acquisita successivamente all'adunanza, ha rilevato come la Sezione non abbia fornito, prova nemmeno indiziaria, della infondatezza dei dati contabili del Comune in tal modo accettandoli, e non contestandoli, sotto il profilo probatorio e giusprocessuale.

D'altro canto, secondo le prospettazioni dell'Ente, priva di valenza giuridico-contabile è la conclusione della Sezione regionale in ordine ad una verosimile sottostima del FCDE al 31 dicembre 2016.

2.3. Specifiche considerazioni sono state, inoltre, svolte per confutare le criticità rilevate dalla Sezione regionale di controllo in tema di debiti fuori bilancio ed in ordine alle modalità osservate per il finanziamento degli stessi dall'Ente che, a fronte di debiti da riconoscere e finanziare per € 1.516.564,59 euro, ha previsto nel bilancio di previsione per l'anno 2017 uno stanziamento pari a 1.871.500,00 euro corrispondente alla quota di avanzo di amministrazione accantonato a Fondo rischi, stanziato per far fronte ai debiti già notificati all'Ente e per l'insorgenza di nuovi debiti.

A tal riguardo ha sottolineato come, diversamente da quanto sostenuto dalla Sezione regionale secondo la quale, in caso di ente in disavanzo, devono reperirsi *ex novo* le risorse necessarie a sostenere le spese cui erano originariamente destinate le entrate vincolate, la suddetta modalità di finanziamento sia coerente con quanto disposto dal principio contabile applicato della contabilità finanziaria Allegato 4/2, Punto 9.2 e con la *ratio* dell'accantonamento a Fondo rischi, quale istituto prudenziale volto ad individuare le coperture per il finanziamento del debito da riconoscere.

A sostegno del proprio assunto ha, altresì, rilevato che, diversamente opinando, avrebbe dovuto utilizzare altra liquidità – da sottrarre a diversi impieghi – e che, comunque, accedendo alla ricostruzione della Sezione regionale di controllo il debito sarebbe stato finanziato due volte, una volta in sede di accantonamento, una seconda volta in sede di riconoscimento e finanziamento mediante l'individuazione di risorse ulteriori.

D'altro canto con riguardo alla incongruenza del predetto Fondo rischi – rilevata dalla Sezione di controllo – l'Ente, nel richiamare i dati dettaglio di cui alla tabella inviata alla Commissione ministeriale (in risposta alla nota istruttoria del 7 febbraio 2017), e valorizzati in occasione della adunanza pubblica, circa la consistenza degli oneri da contenzioso (quantificati al 31 dicembre 2016 in € 30.032.170,48), ha evidenziato come la stima del fondo in parola (inizialmente quantificato in 7.100.000,00 euro ed incrementato al 31 dicembre 2016 sino a 7.500.000,00 euro) debba considerarsi congrua attesa la conseguente percentuale di copertura del rischio (attestata al 54,86%).

Sul punto ha, invero, obiettato che, conformemente al principio contabile IAS 37, la misura prudenziale di cui trattasi si renda necessaria, non già per la totalità delle passività, potenziali ma che, a detti fini, debba distinguersi tra passività probabili e passività possibili dovendo operarsi l'accantonamento solo rispetto alle prime ed essendo, di contro, sufficiente per le altre che trovino evidenza nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione.

Nella medesima prospettiva ha rimarcato, altresì, come in ragione del successivo incremento del fondo – operato nel risultato di amministrazione 2017 – debba ritenersi superata la “dichiarazione di non congruità” rinvenibile nella deliberazione C.S. n. 94 del 4 agosto 2017 e derivante dalla avvenuta applicazione del Fondo al bilancio di previsione 2017.

2.4 Ulteriori considerazioni sono state svolte con riferimento alle criticità evidenziate dalla Sezione regionale di controllo, sotto il profilo della gestione di cassa, sia per ciò che attiene al ricorso alla anticipazione di tesoreria sia relativamente all'utilizzo delle entrate a specifica destinazione.

Sul punto, l'Ente, dopo una disamina della normativa applicabile, ha, in fatto, sottolineato il significativo ridimensionamento che il ricorso a tale forma di finanziamento “a breve” ha subito evidenziando, a tal proposito, come dal questionario al rendiconto 2016, emerga una consistenza di cassa positiva per € 136.287,84.

Richiamati i contenuti della relazione finale della Commissione ministeriale circa l'efficientamento delle procedure di entrata, e l'incremento della percentuale di riscossione, il Comune ha, del pari, rimarcato come effetti migliorativi siano stati registrati sul versante dell'utilizzo delle entrate a specifica destinazione precisando come il graduale superamento delle predette criticità sia, diversamente da quanto evidenziato nella delibera impugnata, in linea con il disposto di cui all'art. 243 bis comma 8 lett. e) Tuel.

3. In vista di una compiuta ricostruzione della propria situazione finanziaria, l'Ente ricorrente ha offerto circostanziati elementi informativi in relazione alle c.d. misure di risanamento lamentando, peraltro, una non adeguata considerazione da parte della Sezione regionale di controllo.

In particolare, con riferimento alle azioni intraprese sul versante della revisione della spesa e per l'incremento delle entrate, ha evidenziato che le misure di contenimento della spesa, lungi dall'atteggiarsi come mere indicazioni di intenti, abbiano specifica concretezza: a tal riguardo ha rimarcato l'incremento di entrate correlato all'affidamento della gestione di due impianti sportivi comunali, la minore spesa conseguente alla risoluzione dei contratti di locazione passiva, la progressiva riduzione delle spese per patrocinii legali e la minore spesa derivante dall'avvenuta rinegoziazione con la Cassa DD.PP. di 47 mutui.

In tale contesto ha, altresì, richiamato l'adesione del Comune alla Stazione unica appaltante nonché le ulteriori misure assunte dalla Commissione straordinaria nel corso del 2018, tanto sul versante delle maggiori entrate – tra queste quelle volte alla normalizzazione del Servizio idrico integrato – quanto su quello delle minori spese, per evidenziare come le stesse, comportando nel periodo 2018/2023 maggiori entrate nette per circa € 19.985.668,00, abbiano trovato evidenza nel bilancio di previsione 2018-2020 approvato con delibera di Commissione Straordinaria n. 77 del 12 aprile 2018 e siano andate, dunque, ad integrare le misure di riequilibrio già proposte nel piano originario.

Da ultimo, a comprova della effettività delle risorse rivenienti da alienazioni

immobiliari, l'Ente, di fatto riproducendo i contenuti della memoria redatta per l'adunanza pubblica, ha illustrato i passaggi previsti per dare attuazione al piano delle alienazioni immobiliari richiamando, in particolare, l'istituzione di un gruppo di lavoro per lo svolgimento delle prodromiche attività di natura tecnico/amministrativa.

4. Alla luce di tale quadro fattuale l'Ente ha sottolineato la congruenza del piano finanziario pluriennale ai fini del riequilibrio e concluso per l'accoglimento del ricorso significando come l'attivazione della procedura ex art. 6 del d.lgs. 149/2011 varrebbe a vanificare e ad interrompere il processo virtuoso avviato dalla Commissione straordinaria.

In via gradata, considerato che, in ragione del significativo iato temporale intercorrente tra l'adozione del piano ed il momento della sua valutazione, il "giudizio sulla congruenza del piano" si è, di fatto, trasformato in "giudizio sull'attuazione dello stesso" – essendo stato l'ambito cognitivo esteso al triennio 2015/2017 – il Comune ricorrente ha formulato richiesta di declaratoria ex art. 243 *quater*, co. 7 Tuel e, segnatamente, di grave ma non reiterato inadempimento degli obiettivi intermedi non risultando verificate le tre ipotesi di mancato rispetto della pianificazione programmata alle quali, a mente della disposizione di cui al comma 850 dell'articolo unico della recente legge di Bilancio 2018, è subordinata l'applicazione dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011.

5. Con memoria depositata in data 22 maggio 2018 si è costituito nel presente giudizio il procuratore generale chiedendo il rigetto del ricorso.

Richiamate, in via preliminare, le finalità della partecipazione al giudizio del pubblico ministero, nel merito, ha rilevato profili critici in ordine alla quantificazione del disavanzo da ripianare evidenziando, anche alla luce delle coordinate rese da queste Sezioni riunite in speciale composizione con la sentenza n. 21 del 17 luglio 2017, un improprio utilizzo dell'anticipazione di liquidità ed una non corretta applicazione della facoltà di cui all'art. 6, comma 2, del d.l. 78/2015.

Obiezioni sono state, altresì, mosse in ordine ai provvedimenti sananti posti in essere dalla Commissione straordinaria con deliberazione n. 56 del 15 maggio 2017 assunta a seguito dei rilievi formulati dalla Commissione ministeriale circa l'utilizzo in sede di riaccertamento straordinario dell'anticipazione di liquidità: l'Organo requirente ha manifestato, invero, perplessità circa la rideterminazione del disavanzo nel risultato di amministrazione 2015 in – € 41.846.890,81 in luogo del precedente accertato in – € 29.197.464,602 rimarcando, di contro, come detto disavanzo dovrebbe attestarsi a circa 48 milioni di euro (primigenio accertamento 2015 + anticipazione utilizzata per ridurre l'extradeficit).

Criticità sono state, altresì, evidenziate con riguardo alla seconda rimodulazione cui il Commissario prefettizio ha dato corso nel giugno 2016.

A tal riguardo l'Organo requirente ha, in particolare, rilevato la sussistenza di una grave irregolarità contabile in relazione all'avvenuto ripiano in trenta anni del disavanzo ordinario, pari al 31 dicembre 2014 a - € 8.703.685, nonché in relazione alla mancata contabilizzazione nella predetta rimodulazione dell'effettivo disavanzo solo successivamente ridefinito in forza della già richiamata deliberazione n. 56 adottata in data 15 maggio 2017 dalla Commissione straordinaria.

A sostegno del giudizio negativo in ordine alla sostenibilità del percorso di risanamento avviato dal Comune di Marano di Napoli ha, inoltre,

rappresentato la sussistenza delle ulteriori criticità rilevate dalla Sezione regionale con riguardo alla limitata capacità di riscossione dell'entrate – cui si correla la sofferenza sul versante della liquidità donde il ricorso all'anticipazione di tesoreria ed all'utilizzo, per cassa, delle entrate a destinazione vincolata – al significativo volume di debiti fuori bilancio oltre che il ritardo per l'attuazione del piano delle alienazioni immobiliari.

D'altro canto l'Ufficio di procura ha ritenuto condivisibili le censure svolte dalla Sezione regionale di controllo circa l'utilizzo del Fondo rischi per il finanziamento di debiti fuori bilancio ed il suo congruo dimensionamento nonché in ordine alla modalità di costituzione del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Ha concluso, dunque, per il rigetto della domanda principale nonché di quella formulata, in via subordinata, in relazione al “grave ma non reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi” evidenziando che, secondo la sequenza tratteggiata dal legislatore, tale valutazione attiene alla attuazione del piano e, dunque, ad una fase procedimentale che postula l'avvenuta approvazione dello strumento di risanamento.

6. In vista dell'udienza pubblica l'Ente ricorrente ha fatto pervenire una memoria a firma del Dirigente dell'Area Economica e finanziaria, corredata dei relativi documenti contabili, illustrativa della situazione finanziaria a seguito dell'approvazione del rendiconto per l'esercizio 2017 nonché ulteriore documentazione a sostegno dei motivi di ricorso.

In particolare, per ciò che attiene agli esiti dell'esercizio 2017, l'Ente ha rappresentato di aver provveduto, in sede di rendiconto (approvato con deliberazione della Commissione straordinaria n. 90 del 17 maggio 2018), al ricalcolo del FCDE facendo applicazione del metodo c.d. ordinario, invocato dalla Sezione Regionale di controllo e di aver, per l'effetto, accertato un disavanzo di amministrazione di euro 34.263.531,41 (riveniente dall'applicazione dei prescritti vincoli ed accantonamenti al risultato di amministrazione registrato al 31 dicembre 2017 in euro 34.650.722,86).

Parimenti, con riferimento alla quantificazione del Fondo rischi contenzioso, ha sottolineato di aver curato una riconsiderazione del contenzioso in essere donde un'implementazione dell'accantonamento, attestato in euro 10.171.317,96 con una percentuale di copertura del rischio pari all' 86,74%.

Relativamente, al piano delle alienazioni immobiliari, ha, inoltre, attestato l'avvenuto perfezionamento in data 15 maggio 2018 della vendita di n. 7 lotti per un importo complessivo di € 621.288,00 precisando come detta somma, quale maggiore entrata – non prevista prudenzialmente nel bilancio di previsione 2018/2020 – sarà utilizzata per il finanziamento di debiti di parte capitale al fine di liberare risorse che andranno a confluire nell'avanzo di amministrazione.

Quanto ai motivi di ricorso – a sostegno delle deduzioni già svolte circa la bontà dell'operato dell'Ente in ordine al finanziamento dei debiti fuori bilancio mediante applicazione delle quote del Fondo rischi – ha rimesso all'attenzione del Collegio il resoconto della riunione della Commissione Arconet dell'11 aprile 2018 in occasione della quale è stato avviato l'esame di una proposta normativa per l'utilizzo della quota vincolata ed accantonata del risultato di amministrazione da parte degli enti in disavanzo, a superamento, dunque, dell'orientamento, più restrittivo, reso, sul punto, dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

7. All'odierna udienza il difensore del comune ha illustrato i motivi del ricorso,

soffermandosi sull'importante percorso avviato dalla Commissione straordinaria, insediatasi a seguito dello scioglimento degli organi elettivi, per il recupero della legalità e sui significativi risultati conseguiti per il progressivo superamento dei fattori di squilibrio rilevati dalla Commissione ministeriale (disavanzo di amministrazione, debiti fuori bilancio, passività potenziali da contenzioso).

In questa prospettiva ha contestato la fondatezza delle conclusioni formulate dalla Procura generale nella memoria di costituzione in quanto relative ad una situazione contabile, quella cristallizzata nel rendiconto 2015, ormai superata alla luce dell'anzidetta attività di risanamento economico finanziaria.

Con specifico riferimento all'improprio utilizzo della anticipazione di liquidità – prospettato, in sede di costituzione, dalla Procura generale – la difesa dell'Ente ha, peraltro, dichiarato di non accettare il contraddittorio “per violazione del diritto di difesa, in quanto si introduce per la prima volta un argomento senza che il Comune sia stato messo in grado di poter controdedurre”.

Il Pubblico Ministero ha richiamato contenuti della propria memoria e ribadito le censure formulate in ordine all'ammontare del disavanzo ed alla mancata osservanza delle regole fissate dall'art. 188 Tuel per il ripiano di quello ordinario oltre che in relazione all'utilizzo dell'anticipazione di liquidità.

Il rappresentante della Procura generale, valorizzando, altresì, i contenuti della documentazione offerta in comunicazione dall'Ente, in occasione dell'odierna udienza, e rimarcando, in particolare, le deduzioni rese dal Collegio dei revisori in occasione del parere sul rendiconto 2017, ha concluso per il rigetto del ricorso e per la conferma della pronuncia impugnata.

In sede di replica la difesa ha, ancora una volta, sottolineato la violazione del diritto di difesa relativamente all'asserita illegittima utilizzazione dell'anticipazione di liquidità – evidenziando, al riguardo, come detta censura, non rinvenibile nella deliberazione impugnata, sarebbe stata introdotta per la prima volta dalla Procura nella presente fase di gravame.

Ha, dunque, insistito per l'accoglimento del ricorso sottolineando il carattere, comunque, favorevole del parere reso dal Collegio dei revisori sul rendiconto 2017.

DIRITTO

1. La Sezione è chiamata a pronunciarsi in ordine al ricorso promosso dal Comune di Marano di Napoli ai sensi dell'art. 243-*quater*, comma 5 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 nonché dell'art. 11 del d.lgs. 174/2016 (c.d. codice di giustizia contabile).

A tal riguardo giova evidenziare come, secondo un principio pacificamente recepito, si tratti non già di un giudizio di appello verso una pronuncia di un giudice di primo grado, bensì di un giudizio in unico grado di merito, in cui, ferma l'esclusiva competenza delle Sezioni regionali di controllo in ordine al merito dei piani di riequilibrio, le Sezioni riunite in speciale composizione esercitano un sindacato pieno ed esclusivo, di chiara natura giurisdizionale, sulle valutazioni di incongruenza formulate dalle Sezioni territoriali.

In ordine all'ampiezza di tale sindacato è stato, peraltro, precisato come, al procedimento in parola, non si applichino le regole in tema di effetto devolutivo e di divieto di *nova* in appello talché nello stesso possono trovare ingresso circostanze sopravvenute alla presentazione del ricorso, ma, soltanto nei limiti di quanto dedotto, in giudizio e nella misura in cui dette circostanze emergano dagli atti processuali o dallo *ius superveniens*.

Ne consegue, dunque, un sistema di tutele e di garanzie che assicura la piena giustiziabilità delle posizioni soggettive eventualmente lese nell'esercizio delle funzioni di controllo ma che, nondimeno, incontra imprescindibile limite nella previa pronuncia della Sezione regionale di controllo (cfr. Sezioni riunite, n. 17/2017/EL) essendo precluso l'esercizio, da parte delle Sezioni riunite, di funzioni e competenze di esclusiva pertinenza delle Sezioni territoriali.

In questa prospettiva, vista la domanda formulata, ancorché in via gradata, dalla difesa dell'Ente ricorrente – ed al fine di correttamente perimetrare il *thema decidendum* – deve evidenziarsi che oggetto, esclusivo, del presente giudizio è la declaratoria di non congruenza resa dalla Sezione regionale di controllo per la Campania in relazione al piano di riequilibrio finanziario pluriennale adottato dal Comune di Marano di Napoli.

Non può, pertanto, trovare accoglimento la richiesta volta a conseguire una pronuncia di queste Sezioni riunite accertativa di un “*grave ma non reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi*”.

In disparte ogni considerazione sulla fondatezza dell'interpretazione del comma 850 dell'articolo unico della legge di bilancio 2018, propugnata dal Comune ricorrente, preme, invero, rimarcare come, anche alla stregua del tenore letterale del dispositivo, l'impugnata deliberazione abbia esclusivo riguardo alle valutazioni compiute dalla Sezione regionale ai fini di cui all'art. 243-quater comma 3 Tuel (approvazione o diniego del piano) e non già all'accertamento (grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano) di cui al successivo comma 7.

Né, a giustificare siffatta singolare richiesta, vale richiamare la circostanza che, dato il notevole lasso di tempo intercorso tra l'adozione del piano e la sua valutazione, il relativo giudizio non si sia limitato ad una delibazione *ex ante* dello stesso ma si sia, di fatto, risolto in un giudizio sullo stato di attuazione effettuato alla stregua delle risultanze relative agli esercizi 2015/2017.

A fronte di un'istruttoria ministeriale protrattasi ben oltre il termine di legge – criticità, peraltro, ricorrente e stigmatizzata, anche di recente, dalla Sezione delle Autonomie (cfr. deliberazione n. 5/SEZAUT/2018/INPR) – l'estensione delle verifiche agli esercizi successivi si è resa, invero, necessaria al fine di aggiornare i contenuti del piano di riequilibrio in ragione dei fatti gestionali, *medio tempore*, verificatisi.

Ciò, peraltro, conformemente alle indicazioni offerte dalla giurisprudenza di queste Sezioni riunite circa la necessità di una visione dinamica, della situazione contabile dell'Ente e delle prospettive di recupero, strettamente correlata al concetto stesso di strutturalità dello squilibrio.

Oggetto del presente giudizio sono, pertanto, le conclusioni alle quali, ai sensi dell'art. 243-*quater*, comma 3 Tuel cui è pervenuta la Sezione regionale di controllo per la Campania in relazione alla congruità del piano di riequilibrio adottato dal Comune di Marano di Napoli con deliberazione di Consiglio comunale n. 114 del 29 dicembre 2014 e come successivamente rimodulato giusta deliberazioni, rispettivamente, di Consiglio comunale n. 51 del 31 agosto 2015 e del Commissario prefettizio n. 4 del 6 giugno 2016.

2. Così perimetrato il *thema decidendum*, nel merito, il ricorso si appalesa infondato.

Priva di consistenza appare, in primo luogo, la doglianza mossa dall'Ente ricorrente in ordine al preteso eccesso di potere – per difetto di istruttoria e di

sufficiente motivazione, illogicità, ingiustizia manifesta e contraddittorietà – di cui risulterebbe viziata l'impugnata pronuncia risultando la stessa censura contraddetta dall'approfondita attività istruttoria svolta dalla Sezione e dall'articolato apparato motivazionale posto dalla stessa a fondamento del proprio *decisum*.

Del pari prive di pregio sono, a parere di questo Collegio, le obiezioni mosse circa la fondatezza delle argomentazioni svolte dalla Sezione territoriale in ordine ai profili ritenuti di rilievo ai fini del giudizio sulla congruità del piano.

2.1. Per ciò che attiene al requisito della congruenza dell'obiettivo – come ricostruito dalla giurisprudenza di queste Sezioni riunite (sez. riun. 34/2014/EL, 3/2014/EL, 11/2014/EL) – evidenzia il Collegio come il piano in esame, in ragione dello scarso rigore che ha caratterizzato lo svolgimento delle attività prodromiche all'adozione dello stesso, non rechi una rappresentazione certa e veritiera dei fattori di squilibrio ma risulti, anzi, connotato da una sostanziale e genetica inattendibilità cui non hanno posto rimedio i diversi interventi correttivi adottati in corso di procedura.

In particolare con riferimento al **disavanzo di amministrazione** si osserva che l'Ente, pur ripercorrendone l'evoluzione dall'esercizio 2013 fino all'esercizio 2017, al fine di evidenziare i miglioramenti conseguiti, non introduce, tuttavia, elementi di novità rispetto agli esiti dell'istruttoria, vagliati negativamente dalla Sezione, di cui sono richiamati ampi stralci, né svolge alcuna considerazione in ordine alle circostanziate obiezioni mosse dalla Sezione regionale circa l'effettività dei pretesi miglioramenti.

La Sezione territoriale ha, infatti, rilevato una complessiva incertezza di tale posta che, a parere di questo Collegio, trova significativa conferma nelle risultanze istruttorie.

Specifica significatività assumono, sotto tale profilo, le plurime rettifiche poste in essere dall'Ente siccome indicative della superficialità con cui lo stesso, in sede di predisposizione del piano, ha dato corso alla revisione straordinaria dei residui attivi e passivi che, come noto, anche alla luce della espressa previsione di cui all'art. 243-*bis* comma 8 lett. e) Tuel assume valenza centrale nell'ambito delle attività necessarie per il compiuto avvio del percorso di risanamento.

A tal riguardo preme, invero, evidenziare come il disavanzo posto a fondamento del piano di riequilibrio – attestato in 16.225.904,99 euro (cfr. deliberazione di Consiglio comunale n. 114/2014) – sia stato successivamente rideterminato, in considerazione dei risultati favorevoli registrati all'esito dell'esercizio 2014, in 8.703.685,47 euro giusta deliberazione n. 51 del 31 agosto 2015 di Consiglio comunale con la quale si è, conseguentemente, provveduto ad una rimodulazione delle quote di disavanzo da imputare a ciascuna delle residue annualità (2015/2023) del piano dandosi, altresì, atto dell'avvenuto ripiano della quota pari a 1.300.000,00 euro prevista per il medesimo esercizio 2014.

Ebbene in disparte ogni considerazione in ordine alla legittimità di tale rimodulazione, appaiono condivisibili le osservazioni formulate dalla Sezione regionale in ordine alla reale portata di dette risultanze.

In tal senso, sin dalla deliberazione n. 250/2017, è stato rimarcato come il riassorbimento del disavanzo nel primo anno di gestione si correli, anche e soprattutto, al consistente stralcio di esposizioni debitorie pregresse.

Del resto lo stesso Ente, in sede istruttoria (cfr. memorie del 2 marzo 2018), ha convenuto circa l'intempestività della revisione dei residui passivi rispetto

agli attivi riconducendo la stessa al disordine organizzativo e riconoscendo, peraltro, *“che una più attenta attività di riaccertamento avrebbe consentito di determinare in sede di prima approvazione del piano un disavanzo inferiore a quello effettivamente quantificato”*.

Analoga criticità ipoteca gli esiti dell'esercizio 2015 che, pur a fronte di un disavanzo di competenza pari a – 1.166.512,79, fa registrare un miglioramento del risultato di amministrazione proprio in ragione della significativa incidenza della gestione residui per la quale consta la eliminazione di residui passivi per 35.446.409,71 a fronte della eliminazione di residui attivi per 26.734.885,51 euro con saldo positivo per 9.767.461,24 euro.

In questa prospettiva, correttamente, la Sezione regionale di controllo ha evidenziato che *“anche per il 2015 la gestione dei residui da fattore di squilibrio, rilevato ex ante in sede di accesso alla procedura di riequilibrio, diviene misura di riassorbimento del disavanzo medesimo”*.

D'altro canto i chiarimenti forniti dall'Ente, circa il disallineamento rilevato dalla Sezione di controllo in relazione alla cancellazione dei residui passivi di parte capitale rispetto alla cancellazione degli omologhi residui di parte attiva, ed in ordine alla commistione degli effetti sul risultato di amministrazione 2015 delle operazioni di riaccertamento straordinario ed ordinario, non appaiono persuasivi.

Circostanza singolare è, inoltre, a parere di queste Sezioni riunite l'avvenuta rideterminazione, ad esercizio ormai ampiamente chiuso, del risultato di amministrazione relativo al 2015 effettuata, giusta deliberazione n. 56 del 15 maggio 2017, in occasione dell'approvazione del rendiconto 2016.

Detta operazione – pur conseguente alle criticità rilevata dalla Commissione ministeriale in ordine all'utilizzo del Fondo anticipazione liquidità in conto fondo crediti di dubbia esigibilità – è, invero, indicativa di un caotico ed incerto procedere dell'Ente che non può non rilevare ai fini del giudizio di sostenibilità del percorso di riequilibrio.

In tale ambito devono, peraltro, richiamarsi – quale ulteriore ma non decisivo argomento – le censure mosse dalla Procura generale in ordine alla idoneità di tali misure correttive a sanare la ridetta criticità ed alla conseguente sottostima dell'effettivo disavanzo: trattasi, invero, di deduzioni svolte, sin dalla memoria di costituzione (cfr. pag. 9) sulla base del compendio documentale offerto in comunicazione dall'Ente in occasione del ricorso e ribadite in pubblica udienza talché assolutamente priva di pregio è la doglianza della difesa circa una pretesa violazione del principio del contraddittorio e del diritto di difesa.

D'altro canto, attesa la natura del giudizio innanzi a queste Sezioni e le finalità della partecipazione della Procura generale al medesimo giudizio, non appare persuasiva la tesi difensiva volta a circoscrivere, entro limitati ambiti, detto intervento ravvisando effetti preclusivi in ordine a censure e criticità non rilevate dalla Sezione regionale di controllo.

Irregolarità sono emerse, altresì, in relazione alle operazioni di cancellazione dei residui passivi di parte capitale poste in essere nel corso dell'esercizio 2016 che, in quanto afferenti ad impegni impropri (c.d. residui di stanziamento) avrebbero dovuto essere effettuate in sede di riaccertamento straordinario, a mente delle chiare indicazioni di cui al punto 9 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011).

Emerge, dunque, evidente una situazione di sostanziale incertezza in ordine

alla corretta quantificazione del reale disavanzo e della sua corretta qualificazione – non fugata alla luce dei successivi interventi “manutentivi” – che inficia, *ab origine*, il piano di riequilibrio in esame sia per ciò che attiene la rappresentazione veridica ed attendibile della situazione economico-finanziaria dell’ente al momento dell’adesione alla procedura ex art. 243 *bis* Tuel sia per ciò che attiene la sostenibilità del percorso di risanamento.

2.2. Tali considerazioni assumono, peraltro, maggiore consistenza ove si abbia riguardo alle risultanze delle verifiche svolte dalla Sezione regionale di controllo in relazione al **Fondo crediti di dubbia esigibilità** quale posta suscettiva di incidere sulla corretta quantificazione del c.d. maggior disavanzo – conseguente alla rivisitazione del risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015 in ragione del passaggio al nuovo sistema di contabilità armonizzata – e, comunque, di originare – laddove non congruo – ulteriori situazioni di squilibrio.

La Sezione regionale di controllo ha ravvisato irregolarità, puntualmente richiamate, e dettagliatamente, motivate nella impugnata deliberazione, in relazione all’accantonamento operato al 1 gennaio 2015 oltre che alla quantificazione del suddetto Fondo, in sede di rendiconto 2015 e di rendiconto 2016: oggetto di censura sono state, in particolare, l’applicazione di un preteso “metodo c.d. ordinario ridotto” (non rinvenibile nel principio contabile) e le modalità osservate dall’Ente laddove ha fatto ricorso, a previsione ed a rendiconto, ai medesimi criteri di calcolo.

Sul punto l’Ente, nel ricorso, ribadisce la correttezza del procedimento seguito per la costituzione del Fondo crediti e la legittimità della metodologia applicata richiamando a conforto i contenuti del principio contabile applicato n. 4/2 punto 3.3.

A tal riguardo si rileva, peraltro, come in ragione delle determinazioni assunte dall’Ente che, in occasione del rendiconto 2017, ancorché a meri fini prudenziali, ha ritenuto, in adesione ai suddetti rilievi, di rideterminare il fondo crediti facendo applicazione del metodo ordinario, le obiezioni mosse dal Comune ricorrente in relazione alle conclusioni negative tratte dalla Sezione territoriale, potrebbero ritenersi superate.

Alla stregua dei dati attestati nella deliberazione della Commissione straordinaria n. 90 del 17 maggio 2018 avente ad oggetto l’approvazione del rendiconto della gestione per l’esercizio 2017 – e della nota prot. 2018/17104 a firma del dirigente dell’Area economico finanziaria illustrativa della situazione finanziaria a seguito dell’approvazione del predetto rendiconto – risulta che l’Ente ha ritenuto di utilizzare il metodo ordinario ed ha rideterminato in 55.302.849,73 euro l’accantonamento di cui trattasi: di qui un disavanzo di amministrazione di 34.263.531,41 euro (riveniente dall’applicazione al risultato di amministrazione pari a 34.650.722,86 euro di accantonamenti per complessivi 66.035.414,39 euro).

Nondimeno questo Collegio ritiene di rimarcare come l’interpretazione resa dalla Sezione regionale sia in linea con le indicazioni, peraltro chiare e prive di margini di incertezza ricostruttiva, rese al punto 3.3. del principio contabile n. 4/2 in ordine alle metodologie ammissibili (metodo ordinario/metodo semplificato) ed in ordine alla netta differenziazione tra i criteri di calcolo applicabili, rispettivamente, a previsione ed a rendiconto.

Altrettanto condivisibili risultano le valutazioni circa la doverosa applicazione del caso di specie del metodo c.d. ordinario e dell’impossibilità di far ricorso a quello semplificato.

Il metodo semplificato, in effetti, differisce al futuro ulteriori accantonamenti che, se non trovano capienza del risultato di amministrazione, per la parte eccedente generano disavanzi di amministrazione ordinari da ripianare secondo le regole stabilite dall'art. 188 del Tuel: in tal senso l'adozione di detta facoltà è subordinata ad una rigorosa verifica della situazione finanziaria dell'ente e ad una compiuta analisi circa i rischi di differimento di tale oneri.

Non a caso la Sezione delle Autonomie nell'ambito delle Linee guida per l'esame di riequilibrio finanziario pluriennale (deliberazione n. 5/SEZAUT/2018/INPR, pag. 12) segnala come *“nella costruzione del percorso di riequilibrio assuma particolare significato il rispetto delle previsioni normative attuative del principio della prudenza e (...) l'attenta verifica di congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità abbandonando, se del caso, ove utilizzata, la forma semplificata di determinazione dello stesso a consuntivo”*.

Del resto l'incongruenza del fondo crediti di dubbia esigibilità, così come determinato dall'amministrazione negli esercizi di 2015 e 2016, e la particolare incidenza di tale posta sugli esiti della gestione, oltre a trovare evidenza nei puntuali riscontri effettuati dalla Sezione regionale di controllo, è comprovato dalle risultanze dell'esercizio 2017 e dal significativo disavanzo di amministrazione generato dalla applicazione dell'accantonamento come rideterminato.

In merito a detto disavanzo, ai fini delle valutazioni che ne occupano, rilevano, peraltro, queste Sezioni riunite come non sia stata allegata né documentata, tanto in sede di memorie quanto di pubblica udienza – l'adozione di provvedimenti per il riassorbimento ex art. 188 Tuel dello stesso.

2.3. Quanto alle ulteriori criticità ravvisate dalla Sezione regionale di controllo in tema di **debiti fuori bilancio** il Collegio osserva che tale fattore di squilibrio, stimato nel piano originario in 2.943.125,15 euro (imputabili a sentenze esecutive per euro 1.246.626,79 e ad acquisizione di beni e servizi senza previo impegno di spesa per 1.693.498,36 euro), è stato, nell'ambito dell'interlocuzione istruttoria con la commissione ministeriale rideterminato in 4.640.564,19 (di cui euro 2.945.095,49 relativi a fattispecie già riconosciute e finanziate e euro 1.695.468,70 da riconoscere).

Per come attestato nella relazione della Commissione ministeriale tali debiti hanno trovato evidenza contabile nel triennio 2014/2016 – nel quale consta il riconoscimento ed il finanziamento di debiti per complessivi 2.709.959,71 – mentre nel bilancio di previsione 2017 è stato previsto uno stanziamento pari ad euro 1.871.500,00 (corrispondente alla quota di avanzo di amministrazione accantonato a fondo rischi) a fronte di debiti da riconoscere e finanziare per euro 1.516.564,59.

In sede di salvaguardia degli equilibri di bilancio per l'anno 2017, giusta deliberazione della Commissione n. 94 del 4 agosto 2017, è stato, inoltre, approvato il finanziamento di debiti fuori bilancio per complessivi euro 2.223.112,52 con imputazione alle annualità 2017, 2018 e 2019.

A fronte di siffatto quadro ricognitivo, la Sezione regionale ha ritenuto illegittima la modalità di finanziamento dei debiti mediante applicazione di una quota dell'avanzo di amministrazione accantonato a fondo rischi rilevando che la stessa costituisce una valida copertura, in competenza, solo se effettiva e, dunque, solo in caso di risultato positivo dovendo, altrimenti, reperirsi risorse *ex novo*.

L'Ente – che, peraltro, in sede istruttoria ha, di fatto, aderito ai rilievi formulati

dalla Sezione chiedendo, tuttavia, una deroga in considerazione della importante mole di soccombenze intervenute nell'esercizio – ha contestato siffatta interpretazione siccome in contrasto con il principio contabile, oltre che tale da determinare una eccessiva compressione della spesa corrente e, dunque, dello svolgimento delle funzioni fondamentali.

Queste Sezioni riunite ritengono di condividere l'orientamento ermeneutico della Sezione regionale (cfr. in termini SRC Piemonte 23/2017; SRC Campania 249/2017/PAR; SRC Liguria 103/2018/PRSP) in quanto coerente con i principi informatori del nuovo sistema contabile ed in linea con le coordinate offerte dalla giurisprudenza costituzionale con le sentenze n. 70 e n. 192 del 2017.

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

In ogni caso si osserva come i contenuti del predetto verbale non risultino dirimenti ai fini che ne occupano.

A parte la considerazione assorbente che si tratta di una mera proposta, in fase assolutamente embrionale – tanto che si evidenzia la necessità di ulteriori approfondimenti, soprattutto, in ordine alla ampiezza dell'intervento normativo (cfr. pag. 4) – deve precisarsi come, nel caso di specie, non risulterebbe, comunque, superata la conclusione della Sezione regionale in ordine alla inidoneità del mezzo di finanziamento.

In ragione della entità dei vincoli e degli accantonamenti obbligatori per legge, di gran lunga superiore al pur positivo risultato contabile di amministrazione, il Comune di Marano di Napoli rientrerebbe, infatti, tra quegli enti per i quali la novella normativa sarebbe priva di effetti positivi.

Del resto non appare superfluo rimarcare come lo stesso Ente si sia limitato a porre all'attenzione di queste Sezioni riunite i termini del dibattito in corso ma non abbia svolto, nemmeno in occasione della pubblica udienza, alcuna considerazione circa gli esiti applicativi dell'innovativo principio alla fattispecie concreta.

In una più ampia prospettiva – e nell'ottica di una valutazione della situazione finanziaria dell'Ente evolutiva e dinamica – rilevano, inoltre, queste Sezioni riunite come dalla documentazione offerta dalla difesa dell'Ente è dato evincere, in tema di debiti fuori bilancio, la sussistenza di ulteriori profili critici.

Per ciò che attiene al volume di tali esposizioni debitorie deve evidenziarsi come, nonostante l'avvio di un percorso di risanamento, all'esito tanto dell'esercizio 2016 quanto di quello 2017, risulti non rispettato il relativo parametro di deficitarietà in ragione della consistenza di debiti fuori bilancio superiori all'1%.

In ordine alla attendibilità della quantificazione e del finanziamento giova, inoltre, rilevare come – avuto riguardo ai contenuti della deliberazione della Commissione straordinaria n. 94 del 4 agosto 2017 – il quadro dei debiti fuori bilancio, anche di quelli inseriti nel piano, sembrerebbe ancora *in fieri* (cfr. relazione istruttoria allegata alla menzionata deliberazione) così come, non risulterebbero perfezionati con i creditori i piani di rateizzazione (circostanza censurata anche dall'Organo di revisione al rendiconto 2014).

Ne consegue il delinearsi di un'ulteriore criticità suscettiva di inficiare la sostenibilità del programmato riequilibrio (cfr. Sezioni riunite in sede

giurisdizionale, in speciale composizione, sentenza n. 10/2014/EL).

Ancor più significative sono le deduzioni svolte dall'Organo di revisione nel parere al rendiconto 2017 laddove, a fronte di debiti riconosciuti e finanziati nell'anno per 1.920.258,79 euro, si segnala l'esistenza di debiti ancora in attesa di quantificazione e riconoscimento a comprova di una gestione delle procedure di spesa che stenta ad avviarsi verso condizioni di normalità.

2.4. Strettamente correlate sono le irregolarità rilevate con riferimento al fondo rischi e spese, pur potendo considerarsi le stesse, ormai superate, alla luce dei provvedimenti correttivi posti in essere in sede di rendiconto 2017 ed all'accantonamento a fondo di rischi dell'importo di euro 10.171.317,96.

Con nota prot. n. 2018/17104 a firma del responsabile dell'Area finanziaria l'Ente ha comunicato di aver proceduto ad un aggiornamento del contenzioso quantificato in 17.319.497,04 e, conseguentemente rideterminato il fondo rischi nella misura anzidetta, che, unitamente ai residui passivi per il medesimo titolo conservati in bilancio, assicura una percentuale di copertura dei rischi da contenzioso pari al 86,74%.

3. Particolare rilievo, ai fini delle valutazioni di queste Sezioni riunite, e delle conseguenze che derivano dal rigetto dell'interposto gravame, assumono le risultanze istruttorie relative alla gestione di **cassa**.

Sul punto l'Ente svolge, nel ricorso, articolate considerazioni per confutare, anche alla luce della normativa applicabile, le conclusioni della Sezione regionale di controllo e per evidenziare i risultati del percorso virtuoso intrapreso sul versante della liquidità.

In questa prospettiva specifica evidenza è stata data, sia nel ricorso che in pubblica udienza, alla consistenza della cassa – asseritamente positiva all'esito dell'esercizio 2016 – oltre che al significativo ridimensionamento del ricorso alla c.d. anticipazione di tesoreria ed all'utilizzo delle entrate a destinazione vincolata.

Ad ulteriore riscontro, in occasione della odierna udienza, la difesa del Comune di Marano di Napoli, nel richiamare i dati relativi al rendiconto 2017 – offerto in comunicazione unitamente alla nota n. 2018/17104 illustrativa della situazione finanziaria dell'ente – ha sottolineato come, l'esercizio in parola, si chiuda con una cassa positiva pari a 107.018,43 euro.

L'assunto difensivo muove, tuttavia, da una rappresentazione del risultato della gestione di cassa non corretta o, comunque, non coerente con le evidenze contabili come attestate nei relativi documenti e validate dall'organo di revisione.

Si richiamano, di seguito, i dati relativi all'evoluzione dell'anticipazione di tesoreria.

Per l'esercizio 2014 consta che l'Ente abbia fatto ricorso all'anticipazione di tesoreria per 312 giorni e, all'esito dell'esercizio, non abbia regolato i rapporti con il Tesoriere risultando un mancato rimborso per 142.247,50 euro.

Parimenti per il 2015 e per il 2016, a fronte di un utilizzo per 365 giorni, risulta un'anticipazione inestinta, rispettivamente, per 2.240.765,75 euro e per 395.555,67 euro.

Da ultimo i dati di rendiconto 2017 evidenziano, pur a fronte di un contenimento dei giorni in cui si è fatto ricorso all'anticipazione, un incremento, rispetto al 2016, del mancato rimborso attestato in 658.324,38 euro.

A parte il dato, comunque significativo, relativo al sistematico – e per lunghi

periodi – ricorso all'anticipazione che ne muta la natura trasformandola in una sorta di surrettizio mezzo alternativo di copertura della spesa (cfr. SRC Puglia delib. n. 89/PRSP/2017), specifico rilievo assume, a parere del Collegio, la regolazione della stessa all'esito dell'esercizio.

Dai dati esposti si evince, invero, come, a partire dall'esercizio 2014 e sino all'esercizio 2017, risulti attestata un'anticipazione di tesoreria non restituita al 31 dicembre che, secondo principi contabili pacificamente acquisiti ed ulteriormente affinati da quelli del sistema armonizzato, i cui schemi conferiscono specifica evidenza agli andamenti di tale posta, appare incompatibile con l'attestazione di un fondo di cassa positivo.

In tal senso depongono, peraltro, le chiare indicazioni rese della Commissione Arconet in occasione della seduta del 22 giugno 2016 laddove è stato precisato come, a fronte di una anticipazione non rimborsata, il fondo di cassa sia pari a zero e come debba, altresì, risultare l'iscrizione di un residuo passivo di importo corrispondente alla anticipazione non restituita.

L'ente che chiude l'esercizio in anticipazione di tesoreria, al fine di correttamente determinare il risultato di amministrazione, attesterà, dunque, un saldo di cassa pari a zero evidenziando tra i residui passivi il debito per le somme da restituire che concorrerà a ridurre il risultato di amministrazione ovvero a generare l'eventuale disavanzo di amministrazione.

Non è dato, pertanto, comprendere come tanto per l'esercizio 2016 quanto per quello 2017 possa essere attestato un saldo positivo di cassa.

Ne consegue che la rappresentazione degli andamenti del fondo di cassa – valorizzata dal Comune ricorrente, soprattutto con riferimento agli esercizi 2016 e 2017, al fine di accreditare miglioramenti nella gestione dei flussi di liquidità – non risulta conforme ai suddetti principi.

Rileva, anzi, il Collegio come, la situazione di cassa, sia connotata da incongruenze e criticità che, unitamente a quelle già rilevate con riferimento al disavanzo da ripianare ed ai debiti fuori bilancio, concorrono ad ulteriormente inficiare l'attendibilità della quantificazione dei c.d. fattori di equilibrio.

Tale dato deve, peraltro, leggersi necessariamente in combinato disposto con quello relativo all'andamento degli utilizzi per cassa delle entrate a destinazione vincolate che, come rimarcato dalla Sezione regionale di controllo, denota una strutturale attivazione di tali risorse, non ricostituite nel breve e nel lungo periodo, determinate al 31 dicembre 2016 in 2.286.305,79 euro.

Fondata, pertanto, è l'obiezione della Sezione territoriale circa il mancato rispetto della previsione di cui all'art. 243 *bis* comma 8 lett. e) Tuel – a mente del quale l'Ente, per tutto il periodo di durata del piano, è tenuto ad assicurare l'integrale ripristino dei fondi delle entrate con vincolo di destinazione – mentre priva di pregio è, alla luce delle risultanze dell'esercizio 2017, che evidenziano un utilizzo in significativo aumento di tali entrate (3.457.887,20 euro), la tesi difensiva circa la necessaria gradualità di siffatto ripristino.

Il permanere, ed anzi l'aggravarsi, di una situazione precaria sul versante della liquidità – nonostante l'importante anticipazione accordata, ai sensi del d.l. 35/2013, per 8.221.378,62 euro, nel 2013, e per 11.470.000,00 euro nel 2014 – è, peraltro, significativamente evidenziato dal Collegio dei revisori nella relazione sul rendiconto 2017 i cui contenuti sono di interesse in vista di quella visione dinamica invocata dal ricorrente e, più volte, accolta da queste Sezioni riunite (cfr. SS.RR. 18 marzo 2014, n. 3/2014/EL; SS.RR. 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL).

In questa prospettiva deve rilevarsi come l'Organo di revisione contabile – nel prestare parere favorevole, accompagnato da plurimi *caveat*, all'approvazione del citato documento contabile – con specifico riferimento alla situazione di cassa, abbia rimarcato (*cf.* pag. 37 del parere allegato alla deliberazione di C.C. n. 90 del 17 maggio 2018) la sussistenza, anche per l'esercizio 2017 come già per quello 2016 (*cf.* pag. 34 del parere allegato alla deliberazione di C.C. n. 56 del 15 maggio 2017), di una situazione finanziaria asfittica richiamando, a sostegno, *a) il sistematico e consolidato ricorso all'anticipazione di tesoreria siccome indicativa di una scarsa propensione dell'ente a riscuotere i propri crediti; b) il mancato rimborso di parte della anticipazione di tesoreria quale conferma della precaria situazione di liquidità ritenuta suscettiva di aggravamento c) bassa capacità di incasso che si rileva nelle entrate di competenza nonché nella gestione dei residui attivi; d) volume dei residui passivi del titolo I che rappresentano circa l'80% degli impegni di spesa del medesimo titolo.*

D'altro canto gli accertati parametri di deficitarietà – attestati, parimenti, dal Collegio (*cf.* pag. 35 del parere) – danno plastica evidenza al cennato squilibrio di cassa ed alle conseguenti, ormai strutturali, difficoltà manifestate dall'ente sia per ciò che attiene all'acquisizione dell'entrate, tanto di competenza che in conto residui, sia per ciò che attiene alla definizione delle procedure di spesa.

Precisa, al riguardo l'Organo di revisione, che il mancato rispetto di ben 3 dei 4 indicatori rilevati, è da annettersi a:

- Incidenza di residui attivi di nuova formazione della gestione di competenza, di cui ai titoli I e III, superiori al 42% rispetto all'accertamento delle entrate dei medesimi titoli I e III;
- Incidenza dei residui attivi provenienti dalla gestione dei residui di cui ai titoli I e III superiore al 65% rapportata agli accertamenti della gestione delle entrate di competenza dei medesimi titoli I e III;
- Incidenza dei residui passivi provenienti dal titolo I superiore del 40% degli impegni della medesima spesa corrente.

Non meno significativi appaiono, in tal senso, i dati desumibili dalla tabella relativa all'analisi dell'anzianità dei residui laddove, all'esito dell'esercizio 2017, si rileva la sussistenza di un volume di residui attivi e passivi ante 2012 - pari rispettivamente a 28.993.900,44 ed a 20.518.030,00 euro, peraltro, in singolare crescita rispetto agli omologhi dati attestati per il 2016 – che incide in maniera rilevante sul totale delle poste attive e passive conservate.

Ne consegue una situazione dei flussi di cassa ben lontana dal roseo quadro prospettato dalla difesa del Comune e, assolutamente, coerente con le conclusioni tratte, anche in chiave dinamica ed evolutiva, dalla Sezione regionale di controllo.

5. Non superate alla luce delle risultanze istruttorie – e delle allegazioni difensive – devono, altresì, considerarsi le valutazioni negative formulate dalla Sezione territoriale sotto il profilo dei **c.d. mezzi di risanamento.**

Condivisibili sono, in primo luogo, le considerazioni critiche circa l'impossibilità di annettere, a tali fini, rilievo **all'operazione di rinegoziazione delle 47 posizioni di mutuo** in essere con la Cassa DD.PP. ed al conseguente allungamento degli originari piani di ammortamento al 30 giugno 2044.

In disparte ogni considerazione sulle modalità dell'operazione (*cf.* deliberazione di C.C. n. 94 del 24 novembre 2014) – che ha previsto un

generalizzato allungamento del periodo di ammortamento prescindendo, dunque, da differenziate valutazioni circa il mantenimento dell'equilibrio economico patrimoniale alla luce della utilità dell'investimento sotteso (cfr. SRC Piemonte deliberazione n. 275/2012) – e, pur dandosi atto dell'avvenuta “liberalizzazione” delle risorse derivanti dalle operazioni di rinegoziazione, che possono essere utilizzate senza vincoli di destinazione, evidenzia il Collegio come le stesse non costituiscano delle vere e proprie economie rilevanti sotto il profilo della minore spesa.

La rinegoziazione dell'indebitamento – producendo il duplice, e confliggente, effetto di ridurre, per un verso, la spesa annuale per il rimborso delle rate in ammortamento, irrigidendo, per altro, i bilanci futuri – si atteggia, invero, come una “misura tampone” priva delle caratteristiche della strutturalità che dovrebbero caratterizzare le misure di risanamento del piano ex art. 243 bis Tuel attesa la natura, non meramente contingente, dello squilibrio cui debbono porre rimedio.

Analoghe considerazioni possono svolgersi con riguardo alle argomentazioni difensive in ordine alle programmate **dismissioni immobiliari** per le quali consta l'approvazione, giusta deliberazione consiliare n. 86 del 21 ottobre 2014, del Piano con il quale, ai sensi dell'art. 58, comma 2, del d.l. 112/2008, sono state individuate n. 34 unità immobiliari suscettibili di alienazione per un importo complessivamente stimato in 5,4 milioni di euro.

A tal riguardo deve, preliminarmente, precisarsi come dette risorse siano contemplate nel piano di riequilibrio originario ma, prudenzialmente, non siano state, né in questo né nella successiva rimodulazione, valorizzate ai fini del ripiano delle relative passività: le stesse, nondimeno, rilevano ai fini della complessiva manovra di risanamento (cfr. pag. 50 del piano di riequilibrio originario) e risultano, peraltro, richiamate nella deliberazione di Consiglio comunale n. 37 del 13 luglio 2015 che, nell'approvare il ripiano del disavanzo conseguente al riaccertamento straordinario dei residui, ha individuato, quali fonti di finanziamento della quota annua, *“le entrate correnti nonché, se e nella misura in cui saranno realizzati, i proventi che proverranno dalla alienazione dei beni patrimoniali disponibili dell'Ente”*.

Ciò premesso, nel merito, devono evidenziarsi le criticità e le lungaggini registrate nell'attuazione delle procedure di alienazione, rimarcate dalla Sezione regionale di controllo, ed ancor più significativamente attestata nella relazione in data 19 gennaio 2018 a firma del Responsabile del Settore Bilancio e del Dirigente dell'Area economico finanziaria (cfr. pag. 14 e 15).

Richiamate la già citata deliberazione e le successive deliberazioni di C.C. n. 52/2015 e del Commissario Prefettizio n. 3/2012, nella citata relazione si dà atto della mancata adozione delle consequenziali determinazioni da parte del Settore Patrimonio, evidenziando, altresì, l'intervenuta approvazione da parte della Commissione straordinaria del Piano delle alienazioni e delle valorizzazioni 2017/2019 (cfr. deliberazione n. 28 del 20 marzo 2017) nonché della successiva deliberazione n. 96 del 22 agosto 2017 con le quali sono state attivate le procedure necessarie per dare attuazione alle programmate alienazioni, segnatamente, provvedendo alla costituzione di un gruppo di lavoro per lo svolgimento, entro ottobre 2017, delle verifiche tecnico/amministrative sugli immobili da alienare, delle verifiche dei titoli di occupazione degli stessi ed eventuali diritti maturati dagli occupanti nonché per la predisposizione dei bandi onde procedere alle alienazioni.

Pur dovendo darsi atto della accelerazione impressa alle procedure dalla Commissione straordinaria è di tutta evidenza come le stesse siano ancora in

una fase assolutamente prodromica dovendo essere effettuate le anzidette verifiche – che, peraltro, avrebbero dovuto precedere l'adozione del piano delle alienazioni – ed i cui esiti appaiono di incerta definizione anche in ragione dell'inserimento nei predetti strumenti di valorizzazione immobiliare di cespiti non ancora regolarizzati in catasto (cfr. parere n. 20 del 20 aprile 2016 reso dal Collegio dei revisori in ordine al Piano delle alienazioni per il periodo 2016/2018 e deliberazione di Commissione straordinaria n. 28 del 20 marzo 2017 in cui si evidenzia la disastrosa situazione emersa in sede di ricognizione del patrimonio).

Né specifico rilievo può assegnarsi alle vendite intervenute nel corso del 2018 e di cui l'Ente ha dato conto nella relazione fatta pervenire per l'odierna udienza evidenziando un incasso di 621.288,00 euro da utilizzare, in quanto maggiore entrata prudenzialmente non prevista nel bilancio 2018/2020 per il finanziamento di parte capitale con conseguente liberazione di risorse che confluiranno nel risultato di amministrazione.

Trattasi, invero, di un'operazione contingente – in parte riconducibile (n. 4 lotti) ad assegnazioni per esercizio del diritto di prelazione – e non già indicativa di una efficace politica di valorizzazione del patrimonio immobiliare che, per come evidenziato nella menzionata deliberazione n. 28 del 20 marzo 2017, risulta connotato da incertezze e criticità tanto che si ravvisa l'opportunità di avvalersi di organismi terzi, quali l'Agenzia del Territorio o il Collegio Notarile, per pervenire ad una puntuale ricognizione del patrimonio immobiliare.

Quanto, da ultimo, alle **misure di incremento delle entrate e di contenimento delle spese** nel fare rinvio, per economia espositiva, alla puntuale e circostanziata ricostruzione operata dalla Sezione regionale di controllo che il Collegio ritiene di condividere, evidenzia, come lo stesso Organo di revisione (cfr. parere n. 105/2014) ebbe a rimarcare l'inidoneità evidenziando come si trattasse di azioni assunte come impegno e non realizzate.

Del resto anche con riferimento alle misure di più rilevante impatto finanziario assunte dalla Commissione straordinaria (cfr. deliberazione di Commissione straordinaria n. 74 del 25 luglio 2017, deliberazione n. 79 del 27 luglio 2017, deliberazione n. 93 del 4 agosto 2017) rileva il Collegio come le stesse, pur meritevoli di apprezzamento siccome volte alla doverosa risoluzione delle significative criticità che caratterizzano la gestione del servizio idrico, non sono previste dal piano originario né da quello rimodulato e, comunque, non valgono a fondare un giudizio positivo circa la congruenza del piano sotto il profilo dei mezzi apprestati per il riequilibrio.

A tal riguardo, muovendo dalle considerazioni svolte dall'Ente ricorrente (cfr. pag. 30 del ricorso), non può non rimarcarsi come detti provvedimenti – e gli effetti finanziari stimati che ne conseguiranno – intervengano in una fase già avanzata della procedura nella quale, secondo le indicazioni della Sezione delle autonomie (cfr. deliberazione n. 16/2012/SEZAU/INPR e deliberazione n. 5/SEZAU/2018/INPR) avrebbero dovuto trovare realizzazione le misure di maggiore incidenza ai fini del risanamento.

6. Conclusivamente – pur dovendo darsi atto del significativo sforzo compiuto dalla Commissione straordinaria per imprimere credibilità e sostenibilità ad un piano di riequilibrio, *ab origine*, affetto da carenze ed incertezze oltre che gravemente condizionato dal contesto critico in cui è maturato – ritiene il Collegio che il giudizio complessivo sullo stesso rimanga negativo.

In tal senso depongono gli esiti istruttori nonché gli ulteriori dati finanziari, portati all'attenzione di queste Sezioni riunite, valutati globalmente ed in ottica dinamica.

Del resto, come evidenziato dalla Sezione delle Autonomie in occasione delle recenti, e più volte, richiamate Linee guida adottate con deliberazione n. 5/2018, "il ricorso al piano di riequilibrio non si esaurisce in un mero piano di estinzione rateizzata dei debiti ma, principalmente nell'adozione di misure strutturali che evitino il riformarsi dei debiti, misure che devono incidere maggiormente nei primi anni previsti dal piano per poi stabilizzarsi negli anni successivi. Si deve, cioè poter dimostrare di garantire in prospettiva un equilibrio economico-finanziario veritiero e durevole nel tempo."

Il piano all'esame di queste Sezioni riunite, di contro, per stessa ammissione dell'Ente ricorrente, sconta un vistoso ritardo nell'avvio del percorso di risanamento (cfr. pag. 34 del ricorso) che, unitamente alle criticità rilevate ed in ragione della loro rilevanza, non consente di formulare conclusioni positive in ordine alla fattibilità dello stesso.

7. Le spese, che si liquidano in euro 1.000,00 seguono la soccombenza e sono poste a carico del Comune ricorrente (art. 31 e 128 c.g.c.).

P. Q. M.

La Corte dei conti – Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione, rigetta il ricorso.

Le spese seguono la soccombenza.

Dispositivo letto in udienza.

Così deciso in Roma nella Camera di Consiglio del 13 giugno 2018.

IL GIUDICE ESTENSORE

IL PRESIDENTE

(Valeria FRANCHI)

(Mario PISCHEDDA)

Depositata in Segreteria in data 6 settembre 2018

Il Direttore della Segreteria

Maria Laura Iorio