



REPUBBLICA ITALIANA
CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA
CAMPANIA

composta dai Magistrati:

Fulvio M. Longavita	Presidente
Marco Catalano	Consigliere
Francesco Sucameli	Consigliere (relatore)
Raffaella Miranda	Consigliere
Emanuele Scatola	Referendario

nell'adunanza pubblica telematica del 24 giugno 2020

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

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

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

CONSIDERATO 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;

CONSIDERATO 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;

CONSIDERATO 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;

VISTE le linee guida per la compilazione del piano di riequilibrio pluriennale emanate dalla Sezione delle Autonomie (delibera n. 5/SEZAUT/2018/INPR, in G.U. Serie Generale n.105 del 08-05-2018 - Suppl. Ordinario n. 22 e la precedente deliberazione n. 16/2012/INPR);

VISTO il verbale dell'audizione del 19 febbraio 2020;

VISTO il deferimento del Magistrato istruttore, depositato il 28 febbraio e unito all'ordinanza di deferimento collegiale n. 12/2020 del 2 marzo, con annessa convocazione in udienza pubblica per la data dell'11 marzo 2020;

VISTE le memorie depositate dal Comune e dal Collegio dei revisori in data 9 marzo 2020;

VISTA la sospensione delle attività in presenza, in forza del D.L. n. 11/2020 dell'8 marzo 2020 e i correlati atti presidenziali;

VISTA l'ordinanza di riconvocazione con ordinanza presidenziale n. 25 del 3 giugno 2020, in udienza pubblica telematica per il giorno 24 giugno 2020, in conformità al decreto del Presidente della Corte dei conti n. 139 del 3 aprile 2020 e del decreto 20/2020 del 15 aprile 2020;

VISTE le ulteriori memorie depositate il 19 giugno 2020;

ESAMINATI gli altri atti e documenti del procedimento di controllo;

UDITO all'adunanza pubblica del 24 giugno 2020 il relatore Francesco Sucameli;

UDITI i rappresentanti dell'Ente intervenuti in udienza pubblica.

IN FATTO

A. Dati contabili principali

1. Il Comune di Nocera inferiore (SA) si trova, dal 2013, in una situazione di squilibrio per il quale ha ricorso e approvato, ex art. 243.bis TUEL, un Piano di riequilibrio finanziario pluriennale (PRFP) che, in deroga all'art. 188 TUEL, consente di ripianare in un arco di tempo decennale lo squilibrio a suo tempo emerso.

Il Comune risponde ai seguenti dati identificativi e dimensionali:

- Abitanti (dato rilevato dal Sistema BDAP): 45532
- Risultato di amministrazione 2018: 2.733.491,84
- Totale entrate medie correnti 2016-2018: 40.433.683,30
- Fondo Cassa 31/12/2019: € 20.993.636,65
- Stato: PRFP
- Obiettivi di riequilibrio annuali PRFP € - 10.987.050,09
- Extra-deficit ricalcolato (art. 3, comma 16, D.lgs. n. 1118/2011): €- 1.510.496,76.

B. Omologazione del PRFP e verifica strumentale sull'andamento 2013 e 2014 (pronuncia di accertamento n. 11/2016/PRSP)

2. Segnatamente, con deliberazione del Consiglio comunale n. 17, del 10 giugno 2013, il Consiglio comunale di Nocera ha approvato il ricorso al PRFP, di cui all'art. 243-bis TUEL.

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

Il PRFP è stato articolato su una **durata di 10 annualità**, con inizio 2013 e scadenza 2022 (ovvero **la massima a suo tempo prevista**).

La patogenesi dello squilibrio strutturale risiedeva nella scarsa riscossione dei residui e nella conseguente crisi di liquidità.

Particolarmente grave era la capacità di riscossione relativa alle sanzioni del codice della strada.

L'obiettivo di riequilibrio era stato generato da un riaccertamento ordinario dei residui che a fine 2012 aveva portato ad un risultato della gestione residui fortemente negativo, a causa del cospicuo stralcio di crediti dei Titoli I e III che, pur nella assunta costante validità del titolo sottostante, erano di fatto risultati inesigibili o comunque inidonei a dare copertura alla spesa.

Tali residui erano stati «[...] stralciati dal conto del bilancio 2012 e trasferiti al conto del patrimonio 2012 tra le "Immobilizzazioni Finanziarie" alla voce "Crediti di dubbia esigibilità" [...]» (cfr. pag. 13 - punto 5.3 allegato delibera di C.C. n. 24 del 9/08/2013 prot. n. 36393/2013).

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

Lo squilibrio oggetto del ripiano, secondo la quantificazione contenuta nel PRFP, era pari a € 10.987.050,09.

Tale importo coincideva col disavanzo formale, utilizzato per il bilancio previsionale, che però a rendiconto 2013 era stato parzialmente già ridotto per effetto delle restrizioni di spesa e l'aumento della leva fiscale.

L'analisi del contenuto del piano e il dialogo istruttorio ha messo in evidenza che il percorso di risanamento dovrebbe svilupparsi con il seguente schema quali-quantitativo:

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

ANNI	OBIETTIVO DI RIEQUILIBRIO			MISURE DI RIEQUILIBRIO				Disavanzo a inizio anno	Disavanzo residuo	Obiettivo di riduzione
	disavanzo originario (A)	dfb da riconoscere (B)	passività potenziali (C)	ALIENAZIONI TOTALE BENI IMMOBILI	MINORE SPESA	MAGGIORI ENTRATE	ALTRE RISORSE (specificare)			
anno zero									10.987.050,09	
2013	10.987.050,09				3.213.996,47	373.000,00		10.987.050,09	9.888.345,09	1.098.705,00
2014					251.271,71	1.843.879,00		9.888.345,09	8.789.640,09	1.098.705,00
2015					664.898,87	1.120.000,00		8.789.640,09	7.690.935,09	1.098.705,00
2016					1.716.676,79	850.000,00		7.690.935,09	6.592.230,09	1.098.705,00
2017					1.541.518,81	850.000,00		6.592.230,09	5.493.525,09	1.098.705,00
2018					1.154.020,71	850.000,00		5.493.525,09	4.394.820,09	1.098.705,00
2019					1.223.516,28	950.000,00		4.394.820,09	3.296.115,09	1.098.705,00
2020					1.372.339,78	950.000,00		3.296.115,09	2.197.410,09	1.098.705,00

	OBIETTIVO DI RIEQUILIBRIO			MISURE DI RIEQUILIBRIO						
2021					1.157.724,55	950.000,00		2.197.410,09	1.098.705,09	1.098.705,00
2022					1.337.238,32	950.000,00		1.098.705,09	0,09	1.098.705,00
TOT					7.786.358,45	9.686.879,00				

Sul piano delle misure di riequilibrio, il ripiano sarebbe stato perseguito operando in modo strutturale sugli equilibri di parte corrente e non su misure straordinarie:

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

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

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

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

A parte la sussistenza di margini di manovra limitati, in termini di aliquote, l'aumento delle entrate previste era riconducibile, in buona sostanza, alla "lotta all'evasione", per l'emersione di nuova base imponibile, attraverso la verifica dell'anagrafe dei contribuenti e l'individuazione di ricchezza sottratta all'imposizione. Questo avrebbe dovuto determinare l'emissione di ruoli per gli anni precedenti, ma anche un aumento, a regime, delle previsioni (che avrebbero potuto fare affidamento, per l'effetto, su una base imponibile "rideterminata", più ampia).

Il PRFP è stato a suo tempo omologato dalla Sezione con la pronuncia n. 11/2016/PRSP, con una serie di *caveat*. Di seguito si ricordano i principali.

Circa il 90% delle "economie sui servizi" proveniva dall'abbattimento del canone per lo smaltimento dei rifiuti. Il servizio è gestito da **Nocera Multiservizi spa**, società *in house*; di qui la necessità di vigilare sulla effettiva sostenibilità del **business plan** della partecipata, onde verificare la sostenibilità delle prestazioni, sulla base delle minori erogazioni per il contratto di servizio (precisamente, si sarebbe trattato di verificare se la gestione caratteristica della partecipata era in grado di sostenere i costi sulla base dei minori ricavi per contratto di servizio). L'esigenza di verifica del *business plan*, del resto, emergeva già dalla delibera del Consiglio comunale approvativa dell'affidamento dei nuovi servizi e dalla relazione del revisore unico della società (annualità 2013) il quale sottolineava la necessità di un aggiornamento delle convezioni e dei piani industriali, in ragione dell'affidamento del servizio rifiuti.

L'analisi dei bilanci societari 2012-2014, peraltro, evidenziava che il saldo della gestione caratteristica era, allo stato, tendenzialmente in equilibrio, salvo che nel 2013, annualità nella quale si era registrata una perdita di 119 mila euro. Occorreva dunque rendere conto dell'andamento della società e dei risparmi di gestione nel 2015 e financo nel 2016

Altro importante *caveat* riguardava il sistema della riscossione e le poste svalutative volute ad assicurare la sostenibilità finanziaria del ciclo di bilancio. Infatti, già prima dell'armonizzazione, vigente il vecchio sistema di vincoli e del Fondo Svalutazione Crediti (FSC), l'Ente aveva sottostimato gli accantonamenti a consuntivo da svalutazione crediti. Tale patologia purtroppo verrà replicata in sede di armonizzazione, per una costante confusione contabile tra fase previsionale e rendicontativi.

In secondo luogo, sul piano della cassa si rilevava una grande quantità di liquidità ex D.L. n. 35/2013 "ristagnate": il Comune affermava di avere operato in ritardo per cercare di usare la stessa liquidità per giungere ad un accordo transattivo, così da allargare la base dei creditori concorrenti sulla stessa cassa ed abbattere, per tal via, la massa passiva, effettuando una sorta di mini procedura concorsuale.

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

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

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

Cassa	31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015
Totale	€ 16.587.838,09	€ 35.130.367,97	€ 20.993.645,65
<i>A detrarre</i>			
Disponibilità da anticipazioni di liquidità	€ 17.351.919,83	€ 30.904.784,44	€ 20.061.745,84
Altri fondi vincolati	€ 664.576,53	€ 899.326,78	€ 1.153.349,11
TOTALE	-€ 1.428.658,27	€ 3.326.256,75	-€ 221.449,30

In ultimo, ma non per importanza., si rilevavano rischi finanziari collegati ai rapporti con le società partecipate:

- irregolare tenuta della contabilità reciproca con la partecipata al 100% **Nocera Multiservizi Spa**, subentrata alla fallita SETA dal 1° febbraio 2013, per quanto concerne anche il servizio di igiene urbana. L'analisi delle relazioni sulla gestione allegate ai bilanci della società, ed in particolare di quella dei sindaci a chiusura del bilancio, evidenziavano una sistematica omessa circolarizzazione dei rapporti di debito/credito. Segnatamente, la società (che si ricorda è espressione organica del medesimo comune) aveva dei crediti fatturati, quindi rilevati dai mastri della propria contabilità, ma non trasmessi al Comune.

Ciò consentiva al Comune di non registrare sul proprio bilancio debiti per servizi percepiti (in quanto, come correttamente evidenziato dal Comune, solo la comunicazione della fattura rendeva certo ed esigibile il debito), comprimendo e dilazionando nel tempo la spesa corrente per i servizi pubblici e strumentali, resi dalla Nocera Multiservice.

- La conciliazione è intervenuta regolarmente, peraltro, nell'anno successivo della fatturazione, come documentato dal Comune.
- Il Comune aveva anche una passività potenziale di € 518.426,72, relativa alla vicenda "**Agro Invest spa**". Si trattava di una STU (società di trasformazione urbana, ai sensi dell'art. 120 TUEL), costituita per pubblica sottoscrizione, ai sensi dell'art. 2333 c.c.. La società era stata costituita nel 1999, per iniziativa promotrice della Provincia. L'Ente vi partecipava con una quota azionaria del 16,81% e tale partecipazione aveva come scopo essenziale la realizzazione dell'area industriale di Fosso Imperatore, per cui l'Ente aveva percepito un finanziamento per gli anni '98-'99 di circa 7 mln di euro.

Questa Sezione aveva evidenziato la necessità di monitorare il contenzioso sottostante e di riferire sugli esiti.

C. Monitoraggi precedenti: rendiconto 2015 e dati preconsuntivo 2016

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

Per effettuare il monitoraggio, la Sezione ha dovuto aggiornare il calcolo degli obiettivi intermedi (rappresentati qui nella Tabella A) in relazione alla circostanza che dal 1° gennaio 2015 era entrata in vigore la contabilità armonizzata, ex D.lgs. n. 118/2011.

Parallelamente, il processo di traduzione del risultato di amministrazione al 31.12.2014 (vecchia contabilità) a quello del D.lgs. n. 118/2011 (data contabile del 1° gennaio 2015) evidenziava gravi criticità, non altrimenti rimediabili se non con la riedizione del riaccertamento straordinario.

Le maggiori criticità rilevate riguardavano la quantificazione del FCDE a consuntivo.

All'esito dell'analisi della documentazione pervenuta e dell'istruttoria che aveva coinvolto sia l'Ufficio di ragioneria del Comune che l'Organo di revisione, la Sezione aveva rilevato **gravi errori contabili, come già accaduto in fase di rendicontazione 2013-2014, in particolare sul terreno di calcolo della svalutazione dei crediti.**

In estrema sintesi, i rilievi della Sezione si incentravano sulla rilevazione di gravissimi errori contabili in fase di armonizzazione, nel calcolo del "maggiore disavanzo" (art. 3, comma 16. Del D.lgs. n. 118/2011) e correlato nuovo istituto del FCDE.

L'Ente infatti:

- a) non aveva mai applicato il c.d. extra-deficit da armonizzazione, ritenendo, in modo gravemente erroneo, di non averlo in alcun modo realizzato (art. 1 d.m. MEF 2 aprile 2015).

Il Comune riteneva erroneamente di non avere realizzato alcun "maggiore disavanzo", atteso che nel passaggio da un sistema contabile ad un altro, il risultato di amministrazione "formale" (riga A), ossia il disavanzo confluito nel PRFP, risultava migliorato. Il Comune riteneva di non dovere applicazione alcun maggiore disavanzo al bilancio 2015-2017, sulla base di una patente erronea interpretazione delle innovazioni della riforma. Infatti esso effettuava il raffronto tra il risultato di amministrazione di Riga A al 1° gennaio 2015 e quello al 31.12.2014 e non tra Riga E al 1° gennaio 2015 e disavanzo pregresso, violando l'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015. Ciò accadeva nonostante il Comune evidenziasse, ai sensi dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015, un "maggiore disavanzo" (o extra-deficit) pari a € 1.782.537,17, con una quota annuale da ripiano trentennale di € 59.362,71 (Tabella D).

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

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

- b) l'Ente, in particolare, aveva totalmente sbagliato la quantificazione del FCDE in sede di riaccertamento straordinario e di rendiconto 2015, evidenziandosi il mancato raggiungimento dell'obiettivo intermedio del 2015.

4.1. Limitandosi a calcolare questi due elementi, e senza neanche considerare la totale assenza di Fondo Rischi (FR), la Sezione **accertava un ipotetico FCDE al 1° gennaio 2015 di € 50.008.127,69 e di € 54.164.422,63 al 31.12.2015.**

In ogni caso, per stessa ammissione del Comune, da un primo ricalcolo il FCDE non poteva essere inferiore a € 36.500.000,00

Ne conseguiva che il maggiore disavanzo da armonizzazione, ai sensi dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011, rettificando i dati originari, sarebbe stato pari a € 49.939.009,08 (Tabella G.1).

Tale extra-deficit in quote trentennali avrebbe comportato un disavanzo aggiuntivo, annuale, di € 1.664.633,64.

Tabella D.1 Ipotetico maggiore disavanzo da Riaccertamento straordinario effettuato dal Comune di Nocera I.

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 1° GENNAIO 2015 - DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI (h) = (a) -(b) + (c) -(d)+ (e) + (f) -(g) e degli anni successivi	-4.245.462,26
Composizione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (g) e negli anni del piano:	
Parte accantonata ⁽³⁾	
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/2014 ⁽⁴⁾	50.008.127,69
Fondo residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni) ⁽⁵⁾	
Fondoal 31/12/N-1	
Totale parte accantonata (i)	50.008.127,69
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli da specificare di	
Totale parte vincolata (l)	-
Totale parte destinata agli investimenti (m)	
Totale parte disponibile (n) =(k)-(i)- (l)-(m)	-54.253.589,95
Se (n) è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione 2015 ⁽⁶⁾	
Maggiore disavanzo da riaccertamento (MDT)	-49.939.009,08
Quota annuale da ripianare (MDA=MDT/30)	1.664.633,64

* il risultato d'amministrazione "cassa + residui attivi - passivi" se è positivo e capiente resta positivo. Se è positivo e incapiente diventa negativo con l'aggiunta degli accantonamenti se è negativo resta negativo con l'aggiunta degli accantonamenti.

1. sull'annualità 2015, l'Ente aveva eccepito che il maggiore squilibrio non si sarebbe comunque realizzato, in relazione alla facoltà prevista dall'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, della quale intendeva avvalersi.

Tale norma consentiva, infatti, di "finanziare" il FCDE (comunque erroneamente calcolato) utilizzando il valore del FAL.

In pratica, secondo l'Ente, l'errore di calcolo sarebbe stato compensato dalla scomparsa del FAL, atteso che nel 2015 detto Fondo veniva contabilmente rappresentato tramite un residuo passivo (ennesimo errore tecnico).

La Sezione però aveva seguito una interpretazione costituzionalmente conforme, che consentiva l'assorbimento del FAL solo nei limiti della riscossione in conto residui ante 2013, per evitare che il FAL diventasse una copertura a stralcio di disavanzi occulti (determinati da coperture rivelatesi insussistenti);

2. l'Ente non aveva regolarizzato la situazione di cassa e dei pagamenti relativi ai fondi delle anticipazioni straordinarie, ex D.L. n. 35/2013.

A fronte dei gravi errori contabili rilevati occorreva un'immediata correzione, in corso, delle scritture di bilancio, sia consuntive che previsionali. Per tale ragione la Sezione si determinava ad

adottare una pronuncia che, nell'individuare un grave scostamento all'obiettivo intermedio 2015 e sul 2016 per proiezione (243-quater, commi 6 e 7 TUEL), procedeva altresì ad attivare la procedura ex art. 148-bis TUEL.

La Sezione quindi, in ragione della gravità dell'errore "non altrimenti rimediabile", dando corso ad una sua giurisprudenza (condivisa di recente dalla stessa Corte costituzionale, sent. n. 4/2020) che consente il ricalcolo degli oneri di recupero, "ora per allora", sul ciclo di bilancio successivo, applicando la disciplina sostanziale del momento in cui il disavanzo si manifesta contabilmente. Si consentiva quindi di rieditare il riaccertamento straordinario, con l'effetto di individuare sul ciclo di bilancio in corso un nuovo disavanzo, ripianabile con le regole dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011.

Il Comune dava seguito alla pronuncia con le deliberazioni del Consiglio comunale nn. 1 e 2 del 2017, con le quali dava pressoché fedele esecuzione ai *dicta* della Sezione, rieditando il disavanzo, con il ricalcolo del FCDE al 1° gennaio 2015 e date contabili successive.

Quanto al FAL, invece, tale Fondo sarebbe stato "riacceso" solo nel successivo rendiconto 2016 con le modalità corrette, ricordate dalla Sezione (al netto delle riscossioni in conto residui).

Il FCDE, al 01/01/2015, veniva quantificato in € 45.314.902,91, con la produzione di nuovo extra-deficit che si attestava a 49.560.315,17 (la Sezione aveva accertato un FCDE alla stessa data di € 50.008.127,69).

Inoltre, al 31.12.2015, il disavanzo complessivo, sia pure virtualmente (poiché non era possibile operare in riapprovazione del conto), cresceva a € 49.525.731,49 (la Sezione aveva accertato un FCDE alla stessa data di € 54.164.422,63).

Il Comune, quindi, si disallineava, inopinatamente, senza dare alcuna spiegazione, rispetto al maggiore valore del FCDE calcolato in base ai dati resi disponibili.

La forbice del disallineamento tra l'accertamento dalla Sezione ed il rendicontato dal Comune, a fine 2015, avrebbe potuto dipendere da fatti di gestione successivi all'accertamento della Sezione medesima, così che la verifica avrebbe dovuto essere aggiornata al monitoraggio successivo.

Per tale ragione la procedura ex art. 148-bis TUEL, già avviata, si è arrestata con una valutazione interna e non è stata esitata con un deferimento per il giudizio-controllo successivo, il quale avrebbe anche potuto portare al c.d. "blocco della spesa".

In definitiva, all'esito del primo monitoraggio si era accertato una deteriore struttura del disavanzo, che si proiettava verso l'applicazione di un disavanzo assai più cospicuo e prudenziale.

D. L'evoluzione della situazione di bilancio. Istruttoria di monitoraggio sulle annualità 2016-2017-2018

4. Nel corso dell'attuazione PRFP, il risultato di amministrazione risultante dai rendiconti approvati dal Comune ha avuto la seguente evoluzione:

Tabella E. Risultato di amministrazione. Fonte: BDPAP Elaborazione: Corte dei conti

GESTIONE		2014	2015	2016	2017	2018
Fondo di cassa al 1° gennaio		16.587.833,59	35.130.367,97	20.993.636,65	12.920.160,77	6.536.792,38
	RISCOSSIONI	68.771.552,36	42.609.575,76	44.949.626,18	46.010.349,42	43.689.282,17
	PAGAMENTI	50.229.017,98	56.746.307,08	53.023.102,06	52.393.717,81	46.627.331,98
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE		35.130.367,97	20.993.636,65	12.920.160,77	6.536.792,38	3.598.742,57
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre		0,00		0	0	0
DIFFERENZA						
	RESIDUI ATTIVI	93.182.682,55	89.987.595,49	94.718.892,56	97.087658,81	101.795.468,43
	RESIDUI PASSIVI	132.627.631,39	103.462.775,84	39.100.468,17	35.215.932,89	34.352.757,16
DIFFERENZA		-39.444.948,84		55.618.424,39	61.871.725,92	67.442.711,27
FPV			6.045.500,00	2.045.119,14	773.636,12	1.547.043,00
	A) Risultato di amministrazione	-4.314.580,87	1.472.956,30	66.493.466,02	67.634.882,18	
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	B) FONDI ACCANTONATI					
	di cui FCDE		4.005.000,00	10.000.000,00	14.875.098,00	17.762.098,00
	di cui FAL			51.385.918,00	47.946.338,00	45.304.591,00
	di cui altri accantonamenti			563.115,00	613.115,00	671.230,00
	C) FONDI DESTINATI					
	D) FONDI VINCOLATI				3.023.000,00	3.023.000,00
	E) Parte disponibile	-4.314.580,87	-2.532.043,70	1.521.433,02	1.177.331,18	2.733.491,84

Ovviamente, nel passaggio all'annualità 2014 a quella 2015 si sconta l'effetto "extra-deficit", generato nella conversione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 e della successiva riedizione del riaccertamento straordinario necessitato dall'accertamento di gravi errori contabili rilevati con la pronuncia di accertamento n. 11/2017/PRSP.

Si rammenta, infatti, che nell'effettuare la conversione del vecchio saldo, elaborato sulla base della normativa contabile precedente all'entrata in vigore del D.lgs. n. 118/2011, il Comune ha dovuto operare aggiornando "ora per allora" il c.d. extra-deficit, a causa dei gravi errori rilevati nella quantificazione iniziale del FCDE.

Il risultato è stato quindi aggiornato nei termini di seguito esposti:

Tabella E.1 Riaccertamento straordinario rieditato pre-pronuncia SRC Campania n. 1/2017. Fonte: Comune di Nocera I.

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 DETERMINATO NEL RENDICONTO 2014 (a)	-4.314.580,87
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (b)	6.059.330,76

RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (c) ⁽¹⁾	6.128.449,37
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (d)	6.517.967,98
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (e)	17.612.883,98
RESIDUI PASSIVI DEFINITIVAMENTE CANCELLATI CHE CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (f) ⁽⁷⁾	-
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO g) = (e) -(d)+(f) ⁽²⁾	11.094.916,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 1° GENNAIO 2015 - DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI (h) = (a) -(b) + (c) - (d)+ (e) + (f) -(g) e degli anni successivi	-4.245.412,26
Composizione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (g) e negli anni del piano:	
Parte accantonata ⁽³⁾	
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/2014 ⁽⁴⁾	1.850.000,00
FAL	
Fondo rischi	
Totale parte accantonata (i)	1.850.000,00
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli da specificare di	
Totale parte vincolata (l)	-
Totale parte destinata agli investimenti (m)	
Totale parte disponibile (n) =(k)-(i)- (l)-(m)	-6.095.412,26

Tabella E.2 Riaccertamento straordinario rieditato pre-pronuncia SRC Campania n. 1/2017. Deliberazione Consiglio comunale n. 2/2017. Fonte: Comune di Nocera I.

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 DETERMINATO NEL RENDICONTO 2014 (a)	-4.314.580,87
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (b)	6.059.330,76
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (c) ⁽¹⁾	6.128.499,37
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (d)	6.517.967,98
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (e)	17.612.883,98

RESIDUI PASSIVI DEFINITIVAMENTE CANCELLATI CHE CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (f) ⁽⁷⁾	
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO g) = (e) - (d) + (f) ⁽²⁾	11.094.916,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 1° GENNAIO 2015 - DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI (h) = (a) - (b) + (c) - (d) + (e) + (f) - (g) e degli anni successivi	-4.245.412 26
Composizione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (g) e negli anni del piano:	
Parte accantonata ⁽³⁾	
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/2014 ⁽⁴⁾	45.314.902,91
FAL	
Fondo rischi	
Totale parte accantonata (i)	
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli da specificare di	
Totale parte vincolata (l)	
Totale parte destinata agli investimenti (m)	
Totale parte disponibile (n) = (k) - (i) - (l) - (m)	49.560.315,17

L'istruttoria è stata condotta attraverso l'analisi dei bilanci (rendiconto e previsione) delle annualità considerate e delle relazioni dell'organo di revisione sull'attuazione del PRFP, ed attraverso una nota di interrogazione (nota prot. C.d.c. n. 1174 del 17 febbraio 2020) che ha portato ad un'audizione, tenuta separatamente con l'organo di revisione e, successivamente, con gli organi tecnici del Comune (assessore e responsabile dei servizi finanziari; cfr. nota risposta istruttoria n. 1225, del 19.02.2020, nonché verbale di audizione n. 1233, del 19.02.2020).

A seguito di tale istruttoria, il Magistrato ha rilevato una serie di ulteriori gravi errori contabili in grado di alterare in modo considerevole la percezione dell'effettivo conseguimento degli obiettivi intermedi, segnatamente:

- 1) il FAL non è stato riacceso con effetto retroattivo al 1° gennaio 2015, bensì solo nel 2016. L'impatto sul risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, peraltro, è neutrale in quanto il Comune ha riferito che l'accantonamento è stato realizzato, fino al 31.12.2015, tramite con un residuo passivo tecnico.

Su tale voce, peraltro, sono venuti a scaricarsi anche gli effetti (retroattivi) della sentenza della C. cost. n. 4/2020, nella misura dell'assorbimento del FAL nel FCDE, in ragione dei residui riscossi, secondo l'interpretazione data dell'art. 2, comma 6, del D.L. 78/2015 da questa Sezione con la pronuncia n. 1/2017/PRSP;

- 2) difetto assoluto del "Fondo rischi", nonostante esistesse già al tempo dell'omologazione del PRFP una serie articolata di rischi di cui il Comune, a valle degli accertamenti della Sezione. Il Magistrato istruttore rilevava che tale accertamento portava con sé l'effetto conformativo di procedere ad appositi accantonamenti e valutazioni di cui occorreva dare conto nella rendicontazione successiva;
- 3) il FCDE ricalcolato al 1° gennaio 2015, anziché costituire parte integrante del disavanzo di parte disponibile (RIGA E) è concorso ad abbattere il valore a consuntivo del FCDE nelle annualità successive, sulla base dell'assunto che esso segue un procedimento di assorbimento "separato", ai sensi dell'art. 3, comma 16 del D.lgs. n. 118/2011.

Sulla criticità di cui al punto 1 il Comune ha affermato che il maggiore disavanzo che si manifesterà nel rendiconto 2019, per effetto della norma incostituzionale, sarà di circa 10 milioni.

Sulla criticità di cui al punto 2, invece, ha inoltre precisato che la mancata previsione di un apposito FR a consuntivo (con l'effetto di creare un accantonamento mediante l'applicazione del disavanzo negli esercizi successivi) è stata "compensata" da appositi accantonamenti a previsione, che hanno impedito l'espansione della capacità di spesa e la formazione di disavanzi di gestione man mano che i rischi di sono realizzati.

Sulla base di queste evidenze ed informazioni, il Magistrato istruttore ha virtualmente riclassificato i dati dei rendiconti già approvati, ricalcolando i risultati di amministrazione a consuntivo e raffrontandoli con gli obiettivi intermedi (anch'essi ricalcolati non tenendo conto dello scarto positivo al 31.12.2014 e del "maggiore disavanzo" (quest'ultimo considerabile alla stregua di un disavanzo da "transizione", dalla vecchia contabilità alla nuova):

- ipotizzando che il FCDE corretto sia, anche nelle annualità successive, quello accertato dalla precedente pronuncia n. 1/2017/PRSP (€ 50.008.127,69 al 1° gennaio 2015 e di € 54.164.422,63 al 31.12.2015), per l'effetto di "giudicato" prodotto dalla stessa pronuncia n. 1/2017/PRSP, sul cui *thema decidendum* non è stato instaurato alcun giudizio dinanzi alle Sezioni riunite in speciale composizione, ai sensi dell'art. 11 del Codice di giustizia contabile;
- non tenendo conto, *rebus sic stantibus*, delle altre anomalie, su cui si è comunque chiesto di fornire ragguagli (mancanza di fondi destinati e di accantonamenti per rischi da contenzioso).

Dalla Tabella F così compilata (cfr. di seguito) è emerso pertanto un teorico sensibile scostamento dagli obiettivi intermedi sulle annualità 2016-2017 e 2018 su cui si è chiesto al Comune di contro-dedurre.

Tabella F. Scarto obiettivi intermedi. Fonte: Sezione regionale di controllo

	2013	2014	conversione al 1° gennaio 2015	2015	2016	2017	2018
approvazione PRFP con decorrenza 2013							
obiettivo di riequilibrio originario	-10.987.050,09						
obiettivo dinamico	- 1.098.705,00	- 1.098.705,00	- 1.098.705,00	- 1.098.705,00	- 1.098.705,00	- 1.098.705,00	- 1.098.705,00
obiettivo statico (ris.amm.)	- 9.888.345,09	- 8.789.640,09	- 54.035.374,39				
risultato di amm. pre-arm/conv.		-4.314.580,87	- 49.560.315,17				
scarto		+4.475.059,22	+4.475.059,22				
Extra-deficit			- 45.245.734,30				
quota extra-deficit			- 1.508.191,14				
obiettivo dinamico totale			- 2.606.896,14	- 2.606.896,14	- 2.606.896,14	- 2.606.896,14	- 2.606.896,14
obiettivo statico armonizzato	- 9.888.345,09	- 8.789.640,09	- 54.035.374,39 *	- 51.428.478,25	- 48.821.582,10	- 46.214.685,96	- 43.607.789,82
RA Ufficiale	-8.493.271,07	-4.314.580,87	- 49.560.315,17	-2.532.043,70	+1.521.433,02	+1.177.331,18	+2.733.491,84
R.A. RICALCOLATO	- 8.493.271,07	-4.314.580,87	- 49.560.315,17	- 52.691.466,33	- 57.502.528,20	- 59.933.935,03	- 51.528.859,32
scarto con RA ufficiale	+1.395.074,02	+4.475.059,22	+4.475.059,22	+48.896.434,55	+50.343.015,12	+47.392.017,14	+46.341.281,66
scarto ricalcolato	+1.395.074,02	+4.475.059,22	+ 4.475.059,22	- 1.262.988,08	- 8.680.946,09	- 3.719.249,07	- 7.921.069,50

*Ottenuto sommando al risultato di amministrazione armonizzato lo scarto positivo accumulato al 31 dicembre 2014

5. Nelle sue controdeduzioni, il Comune non ha negato la fondatezza di nessuno dei rilevi sulla errata e cattiva rappresentazione, ma ha precisato che rimuovendo tali errori e retrocedendo al calcolo del FCDE al 2016 e annualità seguenti, non avrebbe mancato il raggiungimento degli obiettivi intermedi, anche grazie alla norma che consente di riassorbire gradatamente il maggiore disavanzo determinato per l'incostituzionale assorbimento del FAL nel FCDE.

Segnatamente, il Comune si riferisce all'art. 39-ter della L. 28 febbraio 2020, n. 8, di conversione del D.L. n. 162/2019, rubricato «*Disciplina del fondo anticipazione di liquidità degli enti locali*», su cui attualmente pende questione di legittimità costituzionale, sollevata dalla Sezione regionale di controllo per la Puglia con ordinanza n. 39/2020 dell'8 giugno 2020.

Inoltre, ad avviso del Comune, il FCDE sarebbe stato correttamente e diversamente calcolato almeno sulle annualità 2016, 2017 e 2016. Anche a voler considerare "definitivo" il calcolo del 2015 per effetto della mancata "impugnazione" del *decisum* della Sezione, si è precisato, per le annualità successive esso sarebbe in grado di dimostrare che la diversa quantificazione è congrua e rispettosa del D.lgs. n.118/2011, soprattutto per effetto delle numerose esclusioni di residui attivi dai vari *cluster* di svalutazione.

Tale dimostrazione però non è stata fornita, fornendo documentazione supplementare, né in sede di deferimento, né -dopo - con le memorie per la successiva udienza, né -ancora dopo - all'udienza stessa.

Il Comune non ha peraltro fornito informazioni aggiuntive sull'anomalia della mancata valorizzazione dei fondi vincolati e destinati. Secondo quanto precisato nelle interlocuzioni orali, anche in udienza, non vi sarebbero economie da trasferimenti o mutui, e quanto destinato ad investimenti sarebbe tutto contabilizzato dentro il FPV.

Ad ogni buon conto, il Comune ha affermato che sulla base dei suoi ricalcoli, al netto del 2019, (anno in cui si scarica l'effetto dei mancati accantonamenti collegati alla incostituzionale depressione del FAL nelle annualità, ai sensi della sentenza C. cost. n. 4/2020), gli obiettivi sarebbero stati puntualmente raggiunti (cfr. Tabella G prodotta dal Comune).

Tabella G. Scarto obiettivi intermedi. Fonte Comune di Nocera I.

Piano di Riequilibrio finanziario Pluriennale									
		2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2019
obiettivo Riequilibrio	Disavanzo -€ 10.987.050,09 (quota annua- €1.098.705,00)	-€ 9.888.345,09	-€ 8.789.640,09	-€ 7.690.935,09	-€ 6.592.230,09	-€ 5.493.525,09	-€ 4.394.820,09	-€ 3.296.115,09	-€ 3.296.115,09
obiettivo FCDE	Disavanzo -€ 45.314.902,91 (quota annua - € 1.510.497,00)			-€ 43.804.405,91	-€ 42.293.908,91	-€ 40.783.411,91	-€ 39.272.914,91	-€ 37.762.417,91	-€ 37.762.417,91
				-€ 51.495.341,00	-€ 48.886.139,00	-€ 46.276.937,00	-€ 43.667.735,00	-€ 41.058.533,00	-€ 41.058.533,00
<i>Obiettivo statico armonizzato</i>		-€ 9.888.345,09	-€ 8.789.640,09	-€ 51.495.341,00	-€ 48.886.139,00	-€ 46.276.937,00	-€ 43.667.735,00	-€ 41.058.533,00	-€ 41.058.533,00
Risultato di Amministaz.		-€ 8.493.271,07	-€ 4.314.580,87	-€ 48.052.775,19	-€ 39.361.032,13	-€ 41.037.564,48	-€ 39.468.300,68	-€ 37.336.086,35	-€ 48.718.607,52
scarto (Magg/Min. recupero)(A)		€ 1.395.074,02	€ 4.475.059,22	€ 3.442.565,81	€ 9.525.106,87	€ 5.239.372,52	€ 4.199.434,32	€ 3.722.446,65	-€ 7.660.074,52
* con inserimento dell'intero FAL al 31/12/2019									
Risultati retrodatando il FAL (sentenza C.C. 4/2020) a far data dal 2016		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 51.385.918,00	€ 47.946.338,00	€ 45.304.591,00	€ 45.304.591,00	
FAL sent. 4/2020					€ 61.655.806,58	€ 60.043.460,55	€ 58.387.650,74	€ 56.687.112,17	
Differenze FAL (B)					-€ 10.269.888,58	-€ 12.097.122,55	-€ 13.083.059,74	-€ 11.382.521,17	
Scarto tra saldi (A-B)					-€ 744.781,71	-€ 6.857.750,03	-€ 8.883.625,42	-€ 7.660.074,52	

5. In udienza il Responsabile dei servizi finanziari del Comune di Nocera ed il Sindaco hanno ribadito la disponibilità a rimediare agli errori rappresentati nel rendiconto 2019, già approvato in Giunta, affermando che il Comune ha compiuto ogni sforzo possibile per ridurre la spesa corrente e realizzare avanzi di gestione ad abbattimento del deficit pregresso. Entrambi hanno dichiarato di essere disponibili a dimostrare quanto dedotto in sede di approvazione del rendiconto 2019 e nei successivi controlli di monitoraggio, ai sensi dell'art. 243-quater, comma 7, TUEL.

Quanto a fondi vincolati e destinati, hanno affermato di essere sicuri di poter dimostrare la neutralità di eventuali errori sulla programmazione, che contiene puntuali accantonamenti anche diversi da quelli determinati dalla sola applicazione del valore del disavanzo.

IN DIRITTO

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

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

Segnatamente, in fase di accesso, la competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, deve deliberare sull'omologazione o meno del piano, valutandone la "congruenza" ai fini del riequilibrio, entro il termine ordinario di 30 giorni dalla chiusura della fase istruttoria (SS.RR. n. 1/2014/EL). In tale fase, il giudizio della Magistratura di controllo assume a riferimento un parametro di doppia congruità: da un lato, deve essere deliberata la congruenza dell'obiettivo di riequilibrio (vale a dire la veridicità e attendibilità del disavanzo formale/o sostanziale evidenziato); per altro verso, deve valutare la congruità dei mezzi di riequilibrio (attendibilità, a legislazione vigente, delle entrate e spese attese, in funzione del ripiano), sulla base degli elementi istruttori fornite dall'ente, seguendo lo schema elaborato nelle linee guida delle Sezione Autonomie, nonché sulla base dei dati raccolti dalla Commissione ex art. 155 TUEL e dalla stessa Sezione con i suoi poteri istruttori (Sezioni riunite speciale composizione, sentenza m. 25/2018/EL).

2. Lo scopo fondamentale della procedura di riequilibrio, come del dissesto, è assicurare la continuità aziendale, con ciò intendendosi la capacità dell'ente di adempiere ai propri compiti.

Giova rammentare, in proposito, che nel caso degli enti pubblici, il principio di continuità è anche espressione del principio di necessità delle istituzioni che, a differenza delle imprese (la cui espulsione dal mercato è necessitata, per teoria economica e giuridica, ove inefficienti), non

possono essere estromesse dal sistema per l'essenzialità della loro funzione rispetto al funzionamento della società.

Il predissesto, infatti, consente di ripianare il disavanzo in un arco temporale dilatato (art. 243-bis, comma 5-bis TUEL) a condizione che l'Ente adotti una serie di misure organizzative e finanziarie (talune obbligatorie, altre facoltative) per comprimere la spesa ed espandere le entrate, nel presupposto costante dell'erogazione di "funzioni e servizi indispensabili".

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

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

Tanto vale in fase di omologazione come in fase di monitoraggio dell'attuazione del PRFP.

2. Per quanto attiene al monitoraggio del piano, bisogna preliminarmente ricordare che l'approvazione del PRFP da parte Comune determina specifici obblighi giuridici per l'ente che vi ha fatto ricorso. Il ripiano del disavanzo, infatti, è oggetto di un'obbligazione contabile che deve essere evasa, con la periodicità stabilita dalla legge e dal piano, raggiungendo specifici e quantificati obiettivi intermedi.

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

Il ricorso e l'approvazione del Piano comporta l'obbligo di realizzare un avanzo strutturale di gestione, in primo luogo di parte corrente, in grado di ripianare il precedente squilibrio. Le modalità di realizzazione di tale avanzo sono indicate nel PRFP, il quale fornisce, quindi, i criteri valutativi dell'adempimento ed attuazione del PRFP, non solo dal punto di vista quantitativo ma anche un criterio qualitativo

Lo squilibrio si esprime in un saldo, che agisce in diminuzione della ricchezza finanziaria

(manifestando un difetto di copertura a monte, emerso a valle del ciclo di bilancio) e che comporta la necessità di recuperare tramite le proprie entrate e la riduzione della spesa, in ragione del divieto costituzionale di finanziare spesa diversa da investimento con indebitamento (art. 119 comma 6 Cost.).

Lo squilibrio, infatti, è un saldo indifferenziato la cui copertura determina l'annichilimento di risorse finanziarie, senza che queste si traducono in un elemento patrimoniale durevole (ossia senza la trasformazione di capitale "finanziario" in capitale "reale", cfr. SRC Campania n. 96/2020/PAR)..

Il disavanzo, detto in altri termini, è spesa diversa da investimento. Per questo il ricorso al PRFP determina in sé l'obbligo di ridurre il disavanzo, realizzando le misure ordinarie (surplus di parte corrente) e straordinarie (ad esempio l'alienazione di patrimonio che, al contrario dell'investimento, trasforma ricchezza reale in finanziaria, per coprire il debito).

E poiché il più contiene il meno, ciò comporta l'implicito ma del tutto ovvio divieto di generare ulteriore disavanzo, pena l'esposizione ad una valutazione di "grave" inadempimento del Piano di rientro (art. 243-quater comma 7 TUEL).

Analoga gravità si determina nel caso in cui la misura dell'abbattimento non sia sufficiente, rispetto a quanto programmato, soprattutto in relazione alla regola della necessità di aumentare la quota di disavanzo da applicare nel successivo bilancio di previsione o variazione (artt. 162, 193 e 194 TUEL). Il disavanzo da applicare nell'anno successivo, infatti, è aggravato dalla misura dell'inadempimento registrato nell'anno precedente. La regola del c.d. "ribaltamento" dell'obiettivo di rientro non raggiunto, infatti, oltre che essere un precipitato logico dello stesso concetto contabile di disavanzo (il quale è uno strumento di riduzione della spesa autorizzabile negli anni successivi, con lo scopo di non generare nuovi disavanzi), si rinviene anche in norme contabili espresse, tra cui l'art. 188, comma 1, ultimo inciso, TUEL ("*L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso*") e l'art. 4 del d.m. 2 aprile 2015 (Criteri e modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, adottato ai sensi dell'art. 3, comma 15, del decreto legislativo n. 118 del 2011).

Detto in altri termini, la misura della gravità è data dalla difficile sostenibilità del recupero, nei successivi bilanci di previsione.

Ove di verificasse una simile eventualità – non generata da fattori esterni e indipendenti (ascrivili ad ipotesi di *casus* o *vis maior*), ma dipendenti da cattiva programmazione e gestione delle risorse (ad esempio sul piano dell'efficienza della riscossione) – non solo vi sarebbe un inadempimento per mancato raggiungimento degli obiettivi intermedi di riduzione, ma anche un inadempimento sintomatico dell'incapacità di sostenere il rientro.

Nel caso in cui l'inadempimento sia anche "reiterato" (o risulti in termini "finali") , l'esito automatico è lo stesso di quello previsto in caso di mancata omologazione o sfioramento dei termini, ossia l'avvio della procedura legale di dissesto "guidato" nella sua fase terminale (cfr. SRC Campania n. 46/2019/PRSP, nel senso della reiterazione-continuazione-attualità dell'inadempimento, SS.RR. n. 2/2020/EL sull'oggetto della "reiterazione" e SRC Campania n. 45/2019/PRSP su valutazione finale dell'adempimento/inadempimento).

3. Tanto premesso, occorre ricordare che 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 dell'art. 148-bis TUEL. In tal caso, l'Amministrazione è comunque tenuta a valutare le segnalazioni che ha ricevuto ed a porre in essere, in autotutela doverosa, interventi idonei per addivenire al loro superamento (cfr. SCR Campania n. 182/2014/PRSP).

Infatti, la procedura di riequilibrio, non preclude l'accertamento degli squilibri, prerogativa Costituzionale della Corte dei conti (cfr. gli artt. 100, comma 2 Cost. e 20 L. n. 243/2012 nonché l'art. 103 comma 2 Cost.), ma solo la fissazione del termine per l'adozione delle misure correttive, in prospettiva dell'attivazione della procedura di "dissesto guidato" (art. 6, comma 2, D.lgs. n. 149/2011), come si è visto, in ragione e nei limiti dell'alternatività delle procedure.

Per contro, la Corte di conti, come esplicitamente affermato dalla Corte Costituzionale (sentt. n. 198 del 2012, n. 266, n. 250 e n. 60 del 2013 nonché 39 e 40 del 2014 e da ultimo la sentenza n. 115/2020, §§ 8 e 9 *cons. in diritto*), tramite il controllo effettuato ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, garantisce in via "preventiva" il rispetto della legalità contabile e degli equilibri, da un lato, mediante l'accertamento delle irregolarità che ne costituiscono causa (cfr. i parametri richiamati dalla norma, tra cui il mancato rispetto del Patto di stabilità), dall'altro, imponendo misure correttive che l'ente deve adottare d'urgenza, entro un termine non superiore a 60 gg., in modo da assicurare l'effettività degli equilibri di bilancio. Ed infatti, nel caso in cui l'ente ometta di adottare adeguate misure correttive, la Corte può bloccare, cautelatamente, 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, SS.RR. Spec. Comp. n.5/2019), privi di copertura per competenza o non sostenibili finanziariamente (equilibrio di cassa).

3.1. La autonomia, e allo stesso tempo il collegamento tra le due procedure di controllo, emerge altresì dalla giurisprudenza del Giudice delle leggi, il quale ha osservato che quelli realizzati attraverso l'art. 148-bis sono «*controlli di legittimità-regolarità sui bilanci di natura preventiva, finalizzati a evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio (sentenze n. 39 del 2014 e n. 60 del 2013). La loro tempestiva attivazione dopo l'approvazione del piano di rientro decennale – unitamente al controllo semestrale ai sensi del combinato disposto dei commi 3 e 6 dell'art. 243-quater del d.lgs. n. 267 del 2000 – avrebbe potuto interdire quelle gestioni che hanno*

costretto [talvolta] il legislatore a intervenire per l'ulteriore prolungamento della procedura di predissesto».

Sicché, l'accertamento della situazione contabile, nel caso dell'art. 148-bis TUEL, rileva nell'ambito di una procedura che ha essenzialmente una finalità "preventiva", ossia cautelare (cfr. SRC Campania n. 70/2017/PRSP e sentenza Sezioni riunite in speciale composizione n. 5/2019), nel senso che mira a prevenire l'aggravio del disavanzo in corso di gestione e attuazione del PRFP.

Le "misure correttive" ai sensi dell'art. 148-bis TUEL (e l'eventuale "blocco della spesa"), infatti, 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, quello di 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.

Tale esigenza si può verificare sia per enti *in bonis*, in condizioni di momentaneo disequilibrio (art. art. 188 per quanto concerne il tempo e il contenuto del piano di rientro, mentre gli art. 193 e 194 quanto alle manovre sul bilancio di previsione necessarie sulla base delle quote di disavanzo applicabile), sia per gli enti strutturalmente deficitari (artt. 242, anche qui in combinato disposto con gli artt. 188, 193 e 194), sia per gli enti con criticità coincidenti con quelle dell'art. 244 TUEL, non rimediabili nei tempi e nei modi di cui l'art. 188.

3.2. A fronte dello "stato" di dissesto (art. 244 TUEL, art. 243-bis comma 1, art. 6, comma 2 del D.lgs. n. 149/2011), è necessario ricorrere a procedure speciali e straordinarie.

Lo stato di dissesto coincide con l'incapacità di garantire la copertura al ciclo di bilancio (dissesto per ragioni finanziarie) che nella sua forma più grave può giungere al rifiuto dei fornitori di erogare le prestazioni impedendo l'adempimento delle funzioni pubbliche fondamentali (dissesto per ragioni funzionali).

Le procedure che l'ordinamento prevede ove ricorra un simile "stato" sono:

- quella ex art. 243-bis TUEL (c.d. predissesto);
- quella di dissesto vera e propria, ai sensi dell'art. 246 TUEL o attraverso l'art. 6, comma 2 del D.lgs. n. 149/2011.

In buona sostanza, a fronte di una unitaria situazione di dissesto, in ragione della gravità della stessa, l'ordinamento prevede procedure alternative e "gradate", prevedendo il dissesto come modalità unica in caso di (stato di) dissesto per ragioni funzionali (SS.RR. spec. comp. n. 34/2014/EL).

Non esiste infatti una alternatività assoluta tra procedura ex PRFP (243-bis e ss. TUEL) e procedura di dissesto (244 e ss. TUEL). Il PRFP consente agli organi ordinari dell'ente la gestione delle iniziative di risanamento, ed è uno strumento privilegiato fino a quando non vi è un *default* funzionale, ossia la difficoltà finanziaria è tale da pregiudicare la continuità delle funzioni essenziali del bilancio come bene pubblico (SS.RR. spec. comp. sentt. nn. 15/2019, 19/2018, 20/2017/EL).

«Conseguentemente, "il ricorso alla procedura di riequilibrio non può rivelarsi un artificioso escamotage con il quale si evita la dichiarazione di dissesto, protraendosi indebitamente una situazione nella quale già sussistono i presupposti richiesti dal legislatore", atteso che detta dichiarazione, in presenza delle condizioni legali, costituisce attività vincolata ed ineludibile (Cons. Stato, n. 143/2012) [...] In tal modo si consente all'ente di ripartire, libero da vincoli e con un bilancio risanato (Tar Campania 3514/2019), atteso che la dichiarazione di dissesto, "pur con tutti i limiti derivanti dalla sua disciplina ormai datata, consente all'ente locale di potere ripristinare celermente l'erogazione delle prestazioni costituzionalmente necessarie, con un bilancio stabilmente riequilibrato, grazie al fatto di concentrare tutte le passività pregresse in una gestione straordinaria, affidata all'Organo Straordinario di Liquidazione, che viene a svolgere la stessa funzione esercitata dalle bad company nel settore aziendalistico" (SSRR 25/2018/EL)» (SS.RR. spec. comp. sent. n. 2/2020/EL).

In ogni caso, l'accesso a una di tali procedure (di PRFP o di dissesto) consente di tornare ad approvare il bilancio di previsione e le sue variazioni (artt. 162, 193 e 194 TUEL) con tempi e mezzi di rientro straordinari, purché sia possibile garantire la continuità delle funzioni.

Pertanto, nell'ambito della procedura ex art. 148-bis TUEL, l'adozione di misure correttive ex art. 193 e 194, da un lato, presuppone sempre il riconoscimento della situazione contabile e l'individuazione del percorso di rientro compatibile (art. 188, art. 243-bis e, art. 246 e ss. TUEL), dall'altro, richiede che la procedura adottata consenta sempre di addivenire all'esito finale dell'erogazione delle prestazioni costituzionalmente necessarie, collegate a funzioni fondamentali.

Per altro verso, l'accesso alla procedura ex 243-bis e/o la dichiarazione di dissesto (art. 244 TUEL), non sono in grado, di per sé, di costituire "misura correttiva" dello squilibrio: esse sono un elemento necessario, ma non sufficiente a ripristinare le condizioni per l'approvazione del bilancio di previsione.

La procedura di riequilibrio, infatti, rappresenta la cornice giuridica e temporale entro la quale l'ente è tenuto ad adottare – sotto la costante vigilanza giudiziale della Corte dei conti – le misure correttive che consentono di recuperare effettivamente il disavanzo, mediante il bilancio di previsione:

- agendo sulla leva fiscale e sulla spesa (artt. 243-quater e 259, comma 2), sì da creare nella gestione di competenza, un sufficiente surplus in grado di ripristinare, nel tempo stabilito (art. 243-bis e 265 TUEL), l'equilibrio di bilancio turbato dal disavanzo rilevato;
- eventualmente ricorrendo a misure straordinarie (art. 255 e a art. 243-bis, comma 8, lett. g), art. 243-ter, art. 193, cfr. SCR Campania n. 240/2014/PRSP).

In buona sostanza, le disposizioni dell'art. 148-bis TUEL consentono di tutelare gli equilibri di bilancio (e l'effettività del rientro) anche nella complessità delle procedure amministrative e giudiziali sinteticamente sopra riportata.

4. Così ricostruito il quadro normativo, nel merito questa Sezione ha proceduto ad accertare la situazione contabile del comune di Nocera Inferiore ravvisando un costante disallineamento tra il risultato di amministrazione rendicontato e quello effettivo (Tabelle F e G).

L'incertezza e l'incompletezza dei dati rassegnati, non consentono allo stato di accertare l'esatta consistenza dei risultati di amministrazione effettivi sulle annualità 2016, 2017 e 2018, inficiati, come riconosciuto dal Comune, da gravi errori contabili per calcolo del FCDE, il quale subisce una fallace detrazione del FCDE quantificato con il riaccertamento straordinario, peraltro già rieditato per gravi irregolarità.

Questa Sezione, infatti, non può non osservare che il Comune inanella errori contabili, continui e gravi, nella rappresentazione dei dati di bilancio.

Per quanto riguarda il FCDE, tale posta – dopo essere stata ricalcolata sulla base delle irregolarità accertate dalla Sezione – nei risultati di amministrazione 2016-2018 è stata inopinatamente trasformata da poste "di sottrazione" del valore del "risultato di amministrazione di Riga A", in poste aggiuntiva: ciò ha portato l'ente a dichiarare con i propri rendiconti, nelle annualità 2016-2018, un risultato di parte disponibile Riga E) addirittura positivo.

Alla richiesta rivolta al Comune di dimostrare le ragioni dello scarto tra il FCDE calcolato col modello automatico interno della Sezione e il valore ritenuto corretto dal Comune medesimo, non è stato dato alcun adeguato riscontro. Il Comune ha affermato che ciò non è avvenuto anche a causa delle difficoltà determinate dal rallentamento amministrativo per effetto della crisi COVID, ma è disponibile a dimostrare la quantificazione, posta per posta, mediante l'illustrazione del calcolo.

Da tale quantificazione dipende, infatti, la prova del raggiungimento degli obiettivi intermedi.

Allo stato non è dunque possibile completare il monitoraggio, per mancato raggiungimento della prova della piena realizzazione degli obiettivi intermedi e per la richiesta del Comune di un ulteriore *spatium* istruttorio, che in ragione dell'eccezionalità della situazione amministrativa che ha caratterizzato il presente procedimento (l'emergenza COVID) viene concessa, salva l'attivazione dei poteri di cui all'art. 3, comma 8, della L. n. 20/1994 (come evocati, appunto, dalla sentenza n. C. cost. n. 115/2020).

Tuttavia, la Sezione accerta che la mancanza di questa prova costituisce in sé una grave irregolarità contabile, rilevante ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, in quanto non consente alla Magistratura contabile di esercitare tempestivamente le sue funzioni di controllo sulla sostenibilità del piano.

A ciò si aggiunga che risulta al pari anomala e non spiegata la mancata valorizzazione delle poste dei fondi "destinati" e l'assenza di poste di accantonamento diverse da quelle del FCDE, specie per il fondo contenzioso.

Queste irregolarità impediscono di verificare la coerenza tra il programmato ed il realizzato (C. cost. sentt. n. 4/2020, n. 49/2018 e n. 228/2017) e inficiano la capacità rappresentativa dei

rendiconti 2016-2018, ai quali l'Ente deve rimediare come misura correttiva preliminare a quelle di cui agli artt. 193 e 194 TUEL.

Per tale ragione, considerato che il Comune ha fatto presente che il rendiconto non è stato ancora approvato, nelle more di questo giudizio, la Sezione ritiene che la prima misura correttiva non può non consistere nella rappresentazione degli errori pregressi nell'approvando rendiconto 2019, avendo cura di chiarire alla Comunità amministrata – nella indispensabile "reso-conto" costituito della relazione della gestione – l'evoluzione effettiva del risultato di amministrazione, al netto degli errori che dovranno essere rilevati ed evidenziati in tale sede, salvaguardando la continuità delle scritture e della loro rappresentazione.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per la Campania

ACCERTA

- gravi irregolarità contabili nella determinazione del risultato di amministrazione a consuntivo negli esercizi 2016, 2017, 2018, come in parte motiva;
- la suscettibilità di tali irregolarità di pregiudicare la rappresentazione, la conoscibilità, e l'effettività degli equilibri economico-finanziari dell'ente;
- la conseguente impossibilità, allo stato degli atti, di valutare l'effettivo raggiungimento degli obiettivi intermedi del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, omologato con pronuncia di accertamento n. 11/2016/PRSP.

Tale accertamento comporta, ai sensi dell'art. 148-bis TUEL:

- l'obbligo di adottare i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità nelle scritture contabili, in particolare, attraverso l'approvando rendiconto 2019, anche attraverso appositi prospetti che garantiscano una retrospettiva *accountability* sui risultati effettivamente raggiunti;
- l'obbligo conseguente di ripristinare, anche in prospettiva, gli equilibri di bilancio.

Il termine per le richiamate misure correttive è, *ex lege*, fissato in 60 giorni dalla comunicazione del deposito delle motivazioni della presente pronuncia di accertamento.

Rinvia la valutazione ai sensi dell'art. 243-quater comma 7 TUEL all'esito della revisione e riaccertamento delle scritture alla data contabile del 31.12.2019, sulla base dei dati dell'approvando rendiconto e degli oneri di chiarimento retrospettivo che scaturiscono dalla necessità di misure correttive ai sensi dell'art. 148-bis TUEL.

La presente decisione, il cui dispositivo è stato letto nell'udienza telematica del 24 giugno 2020, è stata depositata in Segreteria il 21 luglio 2020.

L'Estensore
Francesco Sucameli

Il Presidente
Fulvio Maria Longavita

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