



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

dott. Silvano Di Salvo	Presidente f.f.
dott. Tommaso Viciglione	Consigliere
dott.ssa Rossella Bocci	Primo Referendario
dott.ssa Innocenza Zaffina	Primo Referendario
dott. Francesco Sucameli	Primo Referendario (relatore)
dott.ssa Carla Serbassi	Primo Referendario
dott. Raffaele Maienza	Referendario

nell'adunanza pubblica del 30 novembre 2015

VISTO il Testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la Legge 21 marzo 1953, n. 161;

VISTA la Legge 14 gennaio 1994, n. 20;

VISTA la Legge 5 giugno 2003, n. 131;

VISTA la Legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;

VISTO il Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149;

VISTO il Decreto Legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito con modificazioni dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTO l'art. 5, lett. a) della Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1;

VISTA la Legge 24 dicembre 2012, n. 243, di attuazione del principio costituzionale del pareggio dei bilanci pubblici ed in particolare l'art. 20;

VISTO il Decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL) ed in particolare gli artt. 148 e 148-bis;

VISTA la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, da ultimo modificata con deliberazione del Consiglio di Presidenza n.229 dell'11 giugno 2008;

VISTA l'ordinanza presidenziale n. 89/2015 di convocazione, in adunanza pubblica;

VISTA e considerata la documentazione pervenuta;
UDITO il relatore, Primo referendario dott. Francesco Sucameli.

Premesso che

1. Il Comune di Villa Literno (CE) ha una popolazione di 12.000 abitanti circa ed è di conseguenza soggetto al Patto di stabilità interno (PSI).

Nel 2013 tale Ente ha evidenziato i dati contabili di seguito riportati (questionario SIQUEL redatto dal Revisore unico):

- entrate correnti di competenza per € 7.512.136,10;
- un risultato di gestione pari ad € 607.221,78;
- un risultato di amministrazione di € 436.611, totalmente vincolato nei termini di cui alla sottostante Tabella 1. Tali dati però sono difformi da quelli comunicati dallo stesso Ente al Ministero dell'Interno – Sezione Finanza Locale dove si è rilevato che:

- il risultato di gestione è pari ad € 44.305,98,
- il risultato d'amministrazione € 473.695,70.

2. Preliminarmente si deve premettere che gli accertamenti istruttori si sono sviluppati in un quadro di notevole opacità informativa, causata dall'incongruenza e incompletezza interna ed esterna dei dati SIQUEL rispetto a quelli emergenti da altre banche dati quali i certificati al conto, il SIRTEL ed il SIOPE.

La causa sembra risiedere nella mancanza di collaborazione da parte del Responsabile dei Servizi Finanziari dell'Ente con il Revisore unico (che ha più volte lamentato la circostanza) come già, del resto, denunciato nella relazione ispettiva del MEF con riguardo alle attività di accertamento svolte dall'ispettore omissis. Segnatamente, nelle conclusioni della propria relazione, il prefato dirigente sottolinea che: *«Prima di illustrare in maniera sintetica i principali rilievi emersi, occorre segnalare che la scarsa collaborazione fornita dall'ente e la mancata trasmissione di tutta la documentazione richiesta ha limitato le possibilità di riscontro operabili in sede ispettiva. Nonostante il fattivo interessamento del Segretario comunale e del Sindaco, infatti, è stato dato riscontro alle richieste formulate solo in maniera parziale.*

In proposito, occorre segnalare che l'impossibilità di effettuare integralmente i controlli pianificati ha comportato anche la mancata effettuazione di ulteriori approfondimenti di dettaglio, che si sarebbero resi necessari, successivamente ai primi, al fine di porre in essere una capillare attività di verifica».

2.1. L'istruttoria, infatti, è stata avviata sulla base delle evidenze ispettive di cui alla relazione MEF acquisita con nota C.d.C. n. 3935 del 15/07/2014-SC_CAM. La visita ispettiva si è svolta dal 04/02/2014 al 07/04/2014; per tale ragione la relazione non ha preso in considerazione i dati del rendiconto 2013, in quanto al tempo dell'ispezione, conclusasi nell'aprile 2014, tali dati erano disponibili solo a livello di pre-consuntivo.

Successivamente è stato analizzato il questionario redatto dal Revisore unico relativamente al rendiconto dell'esercizio 2013, da cui sono emerse varie criticità, largamente confermant i le anomalie rilevate nel primo documento in atti.

Su tali dati aggiornati gli Uffici hanno svolto istruttoria (prot. n. 2248 del 10/04/2015-SC_CAM) riscontrando le risposte da parte del Revisore unico e dell'Ente (prot. n. 2536 del 27/04/2015-SC_CAM e n. 2652 del 6/05/2015-SC_CAM).

Il Revisore unico ha successivamente inviato la relazione sul rendiconto 2014 (prot. n. 3090 DEL 29/05/2015-SC_CAM), con la quale ha espresso parere negativo alla sua approvazione, attesa l'inattendibilità della rendicontazione sia degli accertamenti (sistematicamente sovrastimati) che delle spese (debiti fuori bilancio non riconosciuti).

2.2 In estrema sintesi, il Magistrato istruttore ha richiesto l'instaurazione del contraddittorio pubblico dopo aver rilevato le anomalie che di seguito vengono evidenziate. Innanzitutto, il Magistrato rilevava la diffusa opacità informativa, anche a valle dell'istruttoria. Le principali incongruenze dei dati rassegnati dall'Ente nei sistemi informativi riguardano le risultanze di cassa per le quali, non a caso, si segnala la mancanza della consueta "review" ispettiva (la relazione del MEF non ha la sezione a ciò normalmente dedicata). I verbali delle verifiche di cassa visionati non contengono alcun riferimento o evidenza di eventuali vincoli, anche solo per constatarne l'insussistenza; inoltre non è stato segnalato alcun riferimento alla molteplice sussistenza di conti di tesoreria, segnatamente:

- a) una molteplicità di conti correnti postali:
 - 1) Comune di Villa Literno Servizio Tesoreria - Pagamenti Diversi c/c 13823810;
 - 2) Comune di Villa Literno Servizio Tesoreria - Oneri permessi a costruire C/c 61082897;
 - 3) Comune di Villa Literno Servizio Tesoreria - ICI c/c 2057669
 - 4) Comune di Villa Literno Servizio Tesoreria - ICP pubblicità c/c 2057721
 - 5) Comune di Villa Literno Servizio Tesoreria - TARSU c/c 2057838
 - 6) Comune di Villa Literno Servizio Tesoreria - TOSAP c/c 2057909
 - 7) Comune di Villa Literno Servizio Tesoreria - com.do pol. municipale uff. contrav. c/c 64437510
 - 8) Comune di Villa Literno - *project financing* loculi cimiteriali serv. tesoreria c/c 87045233
 - 9) Comune di Villa Literno - Lavori di riqualific. e riuso urbano c/c 68016823
 - 10) Comune di Villa Literno - Servizio di Tesoreria Entrate Diverse c/c 70707351
 - 11) Comune di Villa Literno - Lavori di completamento rete fognaria c/c 82845843
 - 12) Comune di Villa Literno - Lavori isola ecologica c/c 82846338
 - 13) Comune di Villa Lietrno - Serv. Tesoreria add.le com.le irpef c/c 86543444
 - 14) Comune di Villa Literno - Integraz e Adeguam. rete fognaria c/c 68016187

b) un solo conto bancario, che pare essere quello di tesoreria propriamente detto: Comune di Villa Literno - Banca Popolare di Bari - Filiale di Caserta IBAN: IT86J054241490000000100180

Ne consegue, allo stato, l'impossibilità di ricostruire con certezza alcuni fenomeni contabili, per cassa e per competenza nonostante la durata eccezionale dell'istruttoria di questi Uffici pari a due quadrimestri.

A tale mancanza lo stesso Revisore ha cercato di porre rimedio nel corso dell'istruttoria, senza pervenire ad un risultato peraltro accettabile, dando riscontro a numerose richieste trasmesse a mezzo posta elettronica, audizioni, contatti telefonici con gli Uffici della Sezione; nello stesso tempo il Revisore ha lamentato difficoltà analoghe a quelle dell'ispettore del MEF.

2.3. Nel complesso, i dati contabili, i rilievi ispettivi, le relazioni del Revisore unico ponevano seri dubbi sulle dinamiche contabili e sull'attendibilità del risultato di amministrazione. Inoltre, parrebbe che, nonostante le criticità che si passeranno in rassegna, l'Ente avrebbe avuto, finita l'ispezione del MEF, un miglioramento della sua *performance* (sia pure controbilanciato da fondi vincolati).

Tabella 1. Fonte: SIQUEL. Per il 2014, relazione al rendiconto 2014 del Revisore unico

	2011	2012*	2013****	2014
Risultato di amministrazione (+/-)	800.162,32	**339.257,15	436.611,99	1.604.956,58
a) Vincolato	800.162,32	***199.024,77	^^379.070,97	295.298,96
b) Per spese in conto capitale	0,00	0,00	0,00	
c) Per fondo ammortamento	0,00	0,00	0,00	0,00
d) Per fondo svalutazione crediti	0,00	140.232,38^	57.541,02^^	1.309.657,62
e) Non vincolato (+/-)	0,00	0,00	0,00	0,00

*Il dato afferente al risultato di amministrazione 2012 trasmesso dall'Ente al Ministero dell'Interno - Sezione Finanza Locale (quadro n.9) evidenzia un importo pari ad € 1.113.149,27 interamente non vincolato. Si tratta di un evidente errata certificazione.

Sul questionario 2013, lo stesso dato 2012 è stato erroneamente indicato in € **330.031,15. Il Revisore ha confermato trattarsi di un errore segnaletico e conferma il dato rassegnato in SIQUEL afferente all'esercizio 2012.

*** In SIQUEL - esercizio 2013, il risultato di amministrazione era stato quantificato complessivamente in € 339.257,15 e lo stesso comprendeva i "fondi vincolati" ai sensi del principio contabile 2009 n. 3 §59 e quelli relativi al vincolo per FSC.

^ Dato fornito dal Responsabile dei ss. ff. nel 2012, non presente nei questionari. Il FSC 2012 era pari ad euro 140.232,38 e risulterebbe superiore sia al 15% che al 25% delle entrate al titolo I e III ante 2007 "riaccertate". Infatti secondo il Responsabile il volume dei residui attivi si sarebbe notevolmente ridotto (prima dell'approvazione del bilancio di previsione 2012) per cui il totale delle entrate titolo I e III ante 2007 sarebbe pari a soli € 594.066,21.

**** La confusione segnaletica nonché l'estrema discordanza dei dati è stata riscontrata anche con riferimento al risultato 2013:

- fonte Siquel € 436.611,99 interamente vincolato;
- fonte Certificati al Conto € 473.695,70. In tale trasmissione rileva un ulteriore errore segnaletico dovuto all'evenienza che è stato indicato un vincolo per la costituzione di un fondo anticipazione di liquidità art. 1 co. 13 D.L. 35/13 per € 328.426,32; l'importo non vincolato è risultato comunque pari ad € 473.695,70.

^^ Come sopra, il dato del FSC era cumulato con il dato del "fondo vincolato".

Tabella 2. Risultato di amministrazione 2013. Fonte SIQUEL

cassa al 31.12.2013 (contabilità ente)	€ 2.632.997,26
<i>Residui attivi totali</i>	€ 45.105.582,18
<i>residui passivi totali</i>	€ 47.301.967,45
Resti (differenziale residui)	-€ 2.196.385,27
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	€ 436.611,99

Tabella 2.1. Risultato di amministrazione 2014. Dettaglio: Fonte: Relazione del revisore unico sul rendiconto

	RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo di cassa al 1° gennaio 2014			3.406.889,38
RISCOSSIONI	2.617.405,33	5.802.007,77	8.419.413,10
PAGAMENTI	6.050.123,58	4.058.684,67	10.108.808,25
Fondo di cassa al 31 dicembre 2014			1.717.494,23
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre			773.892,12
<i>Differenza</i>			943.602,11
RESIDUI ATTIVI	39.323.287,54	9.059.430,41	48.382.717,95
RESIDUI PASSIVI	40.167.591,75	7.553.771,73	47.721.363,48
<i>Differenza</i>			661.354,47
Avanzo (+) o Disavanzo di Amministrazione (-) al 31 dicembre 2014			1.604.956,58

Pertanto, analizzate le risposte pervenute, il Magistrato istruttore deferiva la questione al Collegio, in adunanza pubblica, per l'approfondimento delle criticità contabili più rilevanti, emerse durante l'istruttoria.

Al deferimento si allegava una dettagliata relazione in merito alle irregolarità evidenziate in sede istruttoria. Il Comune trasmetteva infine le proprie memorie acquisite agli atti della Sezione con prot. C.d.C. n. 5144 del 27 novembre 2015 (Sindaco) e prot. C.C. n. 5146 del 27 novembre 2015 (Revisore unico).

In adunanza intervenivano, in rappresentanza dell'Ente, il Sindaco, omissis, il Funzionario alle attività produttive, omissis, il Consigliere comunale, omissis.

Era altresì presente il Revisore, omissis. Assente - pur notiziato della facoltà di intervenire nel contraddittorio pubblico - il Responsabile dei servizi finanziari (ss. ff.) omissis, il quale ha peraltro fatto pervenire memorie scritte (prot. C.d.C. n. 5145 e n. 5269 del 27 novembre 2015).

Il Relatore, ha illustrato, in udienza, le principali anomalie oggetto della relazione di deferimento; si è in particolare soffermato:

- sulla gestione dei residui, segnatamente sui rilievi in ordine alla sussistenza di crediti per servizio idrico il cui accertamento è intervenuto successivamente alla prescrizione; crediti affidati in riscossione all'ex concessionario Tributi Italia, peraltro fallito, in ordine ai quali il Comune ha affermato di non essere in grado di certificare, a causa dell'assenza di una banca dati, se la riscossione sia o meno avvenuta; crediti per i quali l'ispettore del MEF non ha riscontrato il titolo per l'importo riportato in bilancio (in particolare oneri concessori e sanzioni per violazioni al codice della strada, che risulterebbero aumentate in modo esponenziale in termini di accertamenti in pochi anni);
- sull'effetto espansivo della spesa nel biennio 2012-2013, derivante dal sottodimensionamento del Fondo Svalutazione Crediti in sede previsionale;
- sull'incerta ricostruzione degli andamenti di cassa. Sul punto, il Relatore ha riferito delle incongruenze segnaletiche e delle anomale consistenze della cassa al 31/12 per gli anni 2008 -2014, specie con riguardo ai fondi ex D.L. n. 35/2013 nel 2013-2014. Il Relatore, nell'evidenziare, in particolare, l'incongruenza dei dati SIOPE tuttora esistente, richiamava quanto sostenuto dall'Ente nelle memorie depositate e segnatamente l'attribuibilità sostanziale dell'incongruenza all'operato del Tesoriere, GETET spa.

Sulla base delle evidenze emergenti dalla memorie, Il Relatore riferiva di avere effettuato una nuova analisi dei flussi di cassa, giungendo sostanzialmente a rilevare: a) un "ristagno" di somme ex D.L. n. 35/2013, a fine 2014 e ad oggi perdurante, su un conto di deposito in Banca d'Italia, non rilevate nella contabilità di cassa dell'Ente; b) un cospicuo incasso di somme in conto capitale e probabilmente di tipo vincolato, nel 2013, parzialmente inutilizzato ancora nel 2014. Su tali evidenze il Relatore chiedeva conferma ed eventualmente di controdedurre;

- per quanto concerne i debiti fuori bilancio, il Relatore riferiva del contenuto delle memorie del Responsabile del servizio finanziario che avrebbero confermato, sostanzialmente, la sussistenza di debiti fuori bilancio non riconosciuti o riconosciuti tardivamente nel 2015, in particolare, rilevando che alcuni debiti fuori bilancio potrebbero essere stati coperti direttamente con l'anticipazione di liquidità del D.L. n. 35/2013;
- sul Patto di Stabilità per il 2014, il relatore rilevando di essersi avvalso, in particolare, della relazione al rendiconto 2014 del Revisore unico (da cui ha tratto il margine di rispetto del saldo obiettivo 2014) rilevava un probabile refuso nell'esposizione del saldo (con riferimento ad incassi e pagamenti di parte capitale). In proposito evidenziava che il margine di € 7.000,00 non era stato contestato nelle memorie dal responsabile dei servizi finanziari. Il Relatore chiedeva, in ogni caso, di confermare se il rispetto del Patto di Stabilità per il 2014 si fosse realizzato, come risultante in atti, per soli € 7.000,00.

Gli intervenuti, per parte propria, hanno perciò dedotto quanto segue.

Il Sindaco ha evidenziato di essersi insediato a maggio 2011 e di non potere dare risposte tecniche alle domande poste in pubblico contraddittorio, oltre a quanto già riferito, con il supporto degli organi burocratici in sede di memorie, rinviando in particolare alle deduzioni del Responsabile dei ss. ff.. Nel complesso l'organo politico amministrativo concorda con la ricostruzione contenuta nella relazione di deferimento, tant'è che tra le misure proposte è già in corso l'eventuale riapprovazione integrale del rendiconto 2014. Il Sindaco rappresentava che l'Amministrazione ha cercato di sanare la gestione del servizio idrico già con l'approvazione del regolamento nel 2012, per l'installazione dei contatori, rilevando che gli abitanti del territorio, prima di detto intervento, attingevano l'acqua da pozzi artesiani; per quanto concerne il fallimento della società incaricata della riscossione "Tributi Italia", la quale avrebbe riscosso tributi non restituiti al Comune, l'Ente – sulla base di quanto gli è stato riferito dal Responsabile dei servizi finanziari – avrebbe già stralciato i ridetti crediti, ma il Sindaco non è stato in grado di precisare in quale sede (annualità, riaccertamento ordinario/riaccertamento straordinario per l'armonizzazione contabile).

Sulla crescita delle entrate derivanti dalle sanzioni per violazione da codice della strada confermava che probabilmente ciò si sarebbe verificato grazie alla installazione di un nuovo sistema elettronico di rilevazione delle infrazioni.

Sul fronte della scarsa riscossione, il Sindaco riferisce che dal 2010 ad oggi il Comune ha provveduto agli accertamenti "in house" con i propri dipendenti; dall'anno prossimo il servizio verrebbe svolto da GETET s.p.a., attuale tesoriere, aggiudicataria di gara effettuata con la centrale di committenza della Prefettura.

Inoltre, riferisce che non sono state replicate, sinora, nonostante ne abbia dato direttiva, le verifiche di cassa.

In ordine alla specifica richiesta del Relatore circa il margine di rispetto del patto 2014 (importo dichiarato dal revisore unico di soli € 7.000,00), il Sindaco dichiara di non essere in grado di fornire conferma, né di contestare il saldo così come emerso dai documenti citati, rinviando alle deduzioni dei tecnici.

Il Revisore Unico:

- ha rappresentato di aver inviato tutta la documentazione a propria disposizione e, in particolare, ha segnalato che le verifiche di cassa coincidono coi dati in SIQUEL. Non riesce quindi a comprendere il motivo del disallineamento tra il SIQUEL e le scritture della tesoreria;
- per quanto concerne il saldo del Patto di stabilità 2014, sulla base delle evidenze in suo possesso, conferma che esso è intervenuto per l'importo indicato di soli 7.000,00 euro.

Il Funzionario alle attività produttive, dopo aver specificato che dovrà essere designato quale nuovo Responsabile del servizio finanziario, ribadisce che l'Ente ha già avviato procedure per allinearsi ai rilievi della Corte, rispondendo alle direttive del sindaco. Tuttavia evidenzia le

difficoltà connesse alla mancanza di personale sufficiente e qualificato in grado di dare seguito, con tempestività, alle direttive sindacali, specie per quelle strettamente tecniche.

Sul versante del servizio idrico evidenzia la strada pressoché obbligata dal Comune dell'accertamento forfettario; per il passato ammette che l'alternativa corretta sarebbe stata pretendere la cessazione della pratica abusiva dei pozzi artesiani e rendere efficiente l'apparato idrico, con l'installazione dei contatori. Tuttavia, il Comune sta provando, quantomeno dal 2012, a rimettere in sesto il comparto.

Inoltre, consapevole delle conseguenze dell'accertamento della violazione del Patto di stabilità, fa presente che il Comune si regge sui trasferimenti erariali, già in costante diminuzione del corso degli anni: l'accertamento del mancato rispetto del Patto di stabilità porterebbe al loro azzeramento con conseguenze che renderebbero difficile il regolare funzionamento dell'Ente; ha fatto pertanto un appello finale alla Corte, al di là situazione tecnica, perché al Comune sia lasciata possibilità di proseguire l'azione amministrativa.

FATTO E DIRITTO

1. La Legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, comma 166 ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, *"ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica"*, svolgono verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli Enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (comma 166), i bilanci di previsione ed i rendiconti. Giova precisare che la magistratura contabile ha sviluppato le verifiche sulla gestione finanziaria degli Enti locali, in linea con le previsioni contenute nell'art. 7, comma 7 della Legge 5 giugno 2003, n. 131, quale controllo ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, che ha la caratteristica di finalizzare le verifiche della magistratura contabile all'adozione di effettive misure correttive da parte degli Enti interessati.

L'art. 3, comma 1, lett. e) del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla Legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha introdotto nel TUEL l'art. 148-bis, significativamente intitolato *"Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali"*, il quale prevede che *«Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti»*. Ai fini della verifica in questione la magistratura contabile deve accertare che *"i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente"*.

Come precisato dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 60/2013), l'art. 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'art. 148-bis TUEL (quest'ultimo introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del D.L. n. 174/2012) hanno istituito ulteriori tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, ascrivibili a controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio; carattere preventivo, peraltro, riferito alla funzione di controllo nel suo complesso (dato che si tratta di attività che si colloca "a monte", nell'area del rischio, non del danno) e non all'oggetto del controllo stesso (i controlli sui rendiconti, per esempio, riguardano gestioni esaurite, a valle di deliberazioni da parte degli organi di indirizzo politico-amministrativo, controlli che sono indubbiamente di natura successiva).

Queste verifiche sui bilanci degli enti territoriali sono compatibili con l'autonomia di Regioni, Province e Comuni, in forza del supremo interesse alla legalità costituzionale-finanziaria e alla tutela dell'unità economica della Repubblica perseguito dai suddetti controlli di questa Corte in riferimento agli artt. 81, 119 e 120 Cost..

Alla Corte dei conti è, infatti, attribuito il vaglio dell'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche a tutela dell'unità economica della Repubblica, in riferimento ai parametri costituzionali (artt. 81, 119 e 120 Cost.) ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.): equilibrio e vincoli che trovano generale presidio nel sindacato della Corte dei conti quale magistratura neutrale ed indipendente, garante imparziale dell'equilibrio di bilancio del settore pubblico.

Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta Costituzionale), che, nel comma premesso all'art. 97 Cost. richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.

Si aggiunga che il nuovo art. 81 Cost. come novellato dalla Legge cost. 1/2012, e l'art. 5 lett. a) della medesima Legge, nel prevedere una fonte rafforzata a presidio del sistema di verifiche e tutela degli equilibri di bilancio interagisce e rafforza ulteriormente la posizione e la funzione di controllo della Corte dei conti nel sistema della Repubblica di cui all'art. 114 Cost.. Infatti, l'art. 20 della legge rinforzata (legge n. 243/2012) prevede espressamente che «1. *La Corte dei conti svolge il controllo successivo sulla gestione dei bilanci degli enti di cui agli articoli 9 e 13, ai fini del coordinamento della finanza pubblica e dell'equilibrio dei bilanci di cui all'articolo 97 della Costituzione [...]. 2. *La legge dello Stato disciplina le forme e le modalità del controllo di cui al comma 1*».*

Da ultimo, con la sent. n. 40 del 2014, il Giudice delle leggi ha ulteriormente evidenziato come tali controlli si collochino su un piano nettamente distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa di natura collaborativa, almeno per quel che riguarda gli esiti del controllo. I controlli di legittimità e regolarità contabile (come già evidenziato nelle sentenze n. 179 del 2007 e n. 60 del 2013), infatti, sono caratterizzati da un esito di tipo "dicotomico"

rispetto al parametro normativo, un giudizio, cioè, tipicamente apofantico o dichiarativo (secondo lo schema vero/falso, laddove il controllo sulla gestione si caratterizza per un carattere spiccatamente valutativo) da cui, a seconda dell'esito di tale alternativa, conseguono poteri e conseguenze precise (laddove nel controllo sulla gestione, data la complessità e il carattere aperto dei parametri, l'esito è sostanzialmente atipico e volto a stimolare l'autocorrezione, non vincolata, dell'ente).

Nella fattispecie, il parametro normativo di siffatto controllo sui bilanci preventivi e successivi è costituito dalle regole e principi in materia di patto di stabilità, dal principio dell'equilibrio, dalle specifiche regole contabili dettate per dette finalità e, in generale, dal principio di legalità finanziaria.

1.1. Qualora le irregolarità esaminate dalla Sezione regionale non fossero così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148-*bis*, comma 3 del TUEL, siffatta funzione del controllo sui bilanci ad opera di questa Corte suggerisce di segnalare agli Enti anche irregolarità contabili non gravi o meri segnali di precarietà, soprattutto se accompagnati e potenziati da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, anche al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun Ente.

In ogni caso, l'Ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni che ha ricevuto ed a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

L'esame della Corte è limitato ai profili di criticità ed irregolarità evidenziati nella pronuncia, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non può essere considerata quale implicita valutazione positiva. Questo vale, in particolare, nel caso di specie, per ciò che attiene la gestione del personale ed ai puntuali rilievi effettuati nella relazioni ispettiva del MEF in punto di disciplina del trattamento economico dei dipendenti. Su tale vicenda si rinvia agli approfondimenti ed alle determinazioni di competenza degli organi di questa Magistratura.

1.2. Pertanto, il presente accertamento si concentra sulla valutazione dei fondamentali equilibri di bilancio dell'Ente, che, sulla base delle evidenze istruttorie, risultano gravemente pregiudicati. I fatti emersi dall'esito dell'istruttoria consentono al Collegio di accertare le seguenti "gravi irregolarità" contabili in relazione alle quali il Comune è tenuto ad adottare congrue misure correttive, sulla base delle indicazioni di seguito fornite.

A. INATTENDIBILITÀ DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE 2014

2. Il risultato di amministrazione nel 2014 si attesta a € 1.604.956,58 (+1.168.344,59, variazione di 2,67 volte in aumento rispetto al 2013). Come si vedrà *infra* e in estrema sintesi al § 9, il risultato di amministrazione è inficiato dal sovraccertamento di entrate (senza titolo), dalla mancata evidenziazione di vincoli per FSC e probabilmente correlati alla gestione in conto capitale (§ 7.4.1), e dal mancato riconoscimento di debiti fuori bilancio di cui sono stati riconosciuti i presupposti ai sensi dell'art. 194 TUEL. Inoltre, già da una prima analisi si

evidenzia che sulla *performance* 2014 ha influito in modo determinante il risultato di gestione 2014 (Tabella 2.3), miglioramento su cui pesa in positivo l'aumento delle entrate del Titolo III, disallineate rispetto al loro trend storico (cfr. Tabella 2.4). Come si vedrà, le patologie maggiori in termini di sovraccertamento si registrano proprio su tale titolo delle entrate (cfr. *infra* § 5.2).

Ad ogni buon conto, in sede di memorie, il Responsabile dei ss. ff. ha riferito che tale variazione può essere spiegata con la riclassificazione di molte entrate in precedenza allocate al Titolo I (entrate tributarie) tra le entrate extratributarie. Si tratta specificatamente degli accertamenti riguardanti in precedenza la TARSU (tassa rifiuti solidi urbani) la TARI (Tariffa Rifiuti) con una "reimputazione" per € 1.973.500,00. Invero, con riserva di ogni valutazione sulla correttezza di tale operazione, la deduzione non copre né spiega l'aumento delle entrate del Titolo III per oltre 3,3 mln di euro ed in ogni caso non fornisce una spiegazione di una così importante variazione in aumento del risultato di amministrazione rispetto al 2013.

Tabella 2.2. Risultato della gestione di competenza nell'ultimo triennio. Fonte: Relazioni del Revisore unico sul rendiconto 2014, 2013, 2012

Gestione di competenza	2012	2013	2014
Totale accertamenti di competenza	9.660.306,89	14.835.800,47	14.861.438,18
Totale impegni di competenza	9.034.291,77	14.828.578,69	11.612.456,40
SALDO GESTIONE COMPETENZA	626.015,12	7.221,78	3.248.981,78

Tabella 2.3. Risultato della gestione di competenza 2014. Fonte: Relazione del revisore unico sul rendiconto 2014

dettaglio gestione di competenza		2014
Riscossioni	(+)	5.802.007,77
Pagamenti	(-)	4.058.684,67
Differenza	[A]	1.743.323,10
Residui attivi finali	(+)	9.059.430,41
Residui passivi finali	(-)	7.553.771,73
Differenza	[B]	1.505.658,68
Saldo (avanzo/disavanzo) di competenza	[A] - [B]	3.248.981,78

Tabella 2.4. Risultato della gestione di competenza Trend storico. Dettaglio Fonte: Relazione del revisore unico sul rendiconto 2014

Entrate	2012	2013	2014
<i>Titolo I</i> Entrate tributarie	5.962.564,08	5.467.445,59	3.656.909,20
<i>Titolo II</i> Entrate da contributi e trasferimenti correnti	379.824,44	290.843,70	601.626,44
<i>Titolo III</i> Entrate extratributarie	781.219,30	1.397.613,20	4.671.455,60
<i>Titolo IV</i> Entrate da trasf. c/capitale	6.090.163,62	1.054.497,80	1.533.823,58

<i>Titolo V</i> Entrate da prestiti	1.895.987,91	748.090,11	3.720.683,21
<i>Titolo VI</i> Entrate da servizi per c/ terzi	842.341,32	701.816,49	676.940,15
Totale Entrate	15.952.100,67	9.660.306,89	14.861.438,18
Spese			
<i>Titolo II</i> Spese correnti	7.272.095,00	6.473.873,56	6.367.780,82
<i>Titolo II</i> Spese in c/capitale	5.473.802,83	201.271,62	273.918,21
<i>Titolo III</i> Rimborso di prestiti	2.281.776,40	1.387.330,10	4.293.817,22
<i>Titolo IV</i> Spese per servizi per c/ terzi	842.341,32	701.816,49	676.940,15
Totale Spese	15.870.015,55	8.764.291,77	11.612.456,40
Avanzo (Disavanzo) di competenza (A)	82.085,12	896.015,12	3.248.981,78
Avanzo di amministrazione applicato (B)	0,00	0,00	0,00
Saldo (A) +/- (B)	82.085,12	896.015,12	3.248.981,78

B. ANOMALIA DELL'ACCERTAMENTO DELLE ENTRATE E DEL RIACCERTAMENTO DEI RESIDUI. ESPANSIONE DELLA SPESA IN ASSENZA DI EFFETTIVA COPERTURA

3. In via preliminare, giova ricostruire il sistema normativo che disciplina l'attività di rilevazione e imputazione delle entrate in bilancio, nella vigenza dei vecchi principi contabili.

Come è noto, l'accertamento (come l'impegno) costituiscono competenza dei responsabili dei vari servizi (art. 179 comma 3 TUEL vecchio e nuovo testo) mentre al Responsabile dei ss. ff. spetta verificare la sussistenza dell'idonea documentazione per l'imputazione in bilancio dell'entrata (art. 179 comma 1 TUEL).

Per quanto concerne i residui si rammenta che al termine di ogni annualità, constatata la mancata riscossione di un credito, sempre i responsabili dei servizi, sono tenuti a "ri-accertare" motivatamente le poste in bilancio (art. 228 TUEL) e trasmettere tali determinazioni al Responsabile dei ss. ff..

Si rammenta, infine, che in base a quanto stabilito dall'art. 153 TUEL, il responsabile del servizio finanziario è preposto alla verifica della compatibilità delle previsioni di spesa e di veridicità delle previsioni di entrata proposte dai vari servizi, da iscriversi nelle previsioni di bilancio, alla verifica periodica del bilancio annuale o pluriennale ed allo stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese. Inoltre, ai fini del rilascio delle certificazioni, il responsabile del servizio economico-finanziario è chiamato a valutare gli atti d'ufficio per poter attestare che il credito esiste ed è certo, liquido ed esigibile, oppure per rilevare l'insussistenza o l'inesigibilità dei crediti, riportando la situazione di bilancio all'effettiva realtà, attraverso la radiazione dei residui privi di fondamento.

Il riaccertamento dei residui attivi consiste nella verifica delle ragioni del mantenimento di ciascuno di essi in bilancio (art. 228, comma 3, TUEL; principio contabile del 2009 n. 2,

punti 75 e ss.). Si tratta, come è evidente, del rinnovo annuale delle ragioni dell'accertamento, il quale presuppone la verifica positiva delle ragioni del mantenimento (e non dell'assenza delle ragioni per la cancellazione). In sostanza, la rilevata mancata riscossione del credito a fine anno fa scattare una presunzione di non esigibilità che l'Ente è chiamato a superare con una motivazione adeguata (che in un contesto di scarsa capacità di riscossione può consistere, ad esempio, nella creazione di un apposito fondo svalutazione crediti rapportato alla riscossione storica), evocando eventuali atti interruttivi della prescrizione : è pertanto insufficiente la mera elencazione dei residui ritenuti non stralciabili, bensì, per il mantenimento in bilancio di ogni residuo attivo è necessaria una specifica e positiva motivazione.

Si rammenta che in caso contrario, il residuo si considera di dubbia esigibilità e per l'effetto, sulla base delle regole contabili vigenti per gli esercizi finanziari fino al 31.12.2014 (considerato che dal 1° gennaio 2015 è entrata in vigore la c.d. "contabilità armonizzata"), si doveva procedere allo stralcio dal conto del bilancio.

Del resto, in linea con questa rigorosa valorizzazione del momento del riaccertamento, nel sistema contabile ancora in vigore fino al 31.12.2014 (e cogente per la rendicontazione relativa a tali annualità finanziarie), il Legislatore (anche se con una disposizione specifica relativa al caso degli enti interessati dai piani di riequilibrio finanziario) ha esplicitamente richiesto lo stralcio dei residui attivi non solo insussistenti ma di "dubbia esigibilità" (art. 243-bis, comma 8, lett. e, TUEL); in sostanza, il Legislatore ha rafforzato la presunzione di inesigibilità dei crediti risalenti, rendendo più gravoso l'onere di motivazione/prova della permanente esigibilità nel "ri" accertamento ex art. 228 (che non può tradursi in una clausola di stile o in una mera attestazione) e, parallelamente, imponendo un uso oculato e adeguato del FSC.

Tanto premesso il Collegio accerta la violazione delle norme contabili e finanziarie in materia di accertamento e riaccertamento ordinario dei residui.

3.1. L'attività di accertamento e riaccertamento è patologicamente affetta da alterazione delle competenze e mancanza di controlli che porta alla sistematica sovrastima degli importi di bilancio.

Già l'ispezione aveva evidenziato che l'attività di riaccertamento ordinario ex art. 228 TUEL veniva effettuata dal solo Responsabile dei ss. ff., senza passare da alcun atto formale da parte dei responsabili dei servizi, in buona sostanza, senza alcun supporto documentale e argomentativo, mancando la giustificazione del mantenimento del residuo.

Tale prassi è stata solo parzialmente superata nel 2014, come risulta dalle memorie del responsabile dei servizi finanziari (Allegato "i" nota prot. C.d.C. n. 5145 del 27 novembre 2015): con tale documento sono state prodotte le comunicazioni di riaccertamento, per i rispettivi settori di competenza, dei responsabili dei servizi, anche nell'ottica del riaccertamento straordinario ai sensi dell'art. 3, comma 7, del D.lgs. 118/2011, per il passaggio al nuovo sistema contabile armonizzato, basato sulla "competenza finanziaria potenziata" (Allegato 1 del D.lgs 118/2011). Peraltro, tali determine continuano ad essere immotivate (e pertanto

irregolari) in quanto si sostanziano in un semplice elenco storico degli accertamenti pregressi. Ed infatti, il Revisore unico, ancora nella relazione al rendiconto 2014, segnala che l'Ente provvede al riaccertamento ex art. 228 non dando adeguata motivazione al mantenimento e/o stralcio (sull'obbligo di motivazione nel riaccertamento, indicando le ragioni del mantenimento o della cancellazione, cfr. SRC Campania n. 173/2014/PRSP e n. 240/2014/PRSP).

3.1.2. Sul piano strettamente contabile, il comparto è stato analizzato innanzitutto con riferimento al dato temporale di fine 2013, in relazione al quale si dispone di informazioni maggiormente dettagliate grazie alla completezza della relazione dell'ispettore del MEF ed alla disponibilità del questionario SIQUEL (non è stato ancora prodotto il questionario 2014).

In continuità con gli anni precedenti, l'Ente sfora sistematicamente i parametri di deficitarietà n. 2 e n. 3 (concernenti i residui attivi). Infatti, sulla base dei dati SIQUEL, l'Ente presentava al 31.12.2013 residui attivi ante 2009 per entrate correnti proprie (Tit. I e III) per € 5.598.631,26. Si trattava di un contingente 12,82 volte superiore all'avanzo di amministrazione, che nel 2013, come poi nel 2014, risultava integralmente vincolato.

In sostanza, al netto della ridottissima percentuale accantonata per FSC, già nel 2013 l'Ente non disponeva di risorse sufficienti per far fronte ad un eventuale stralcio di residui anziani che si rivelassero insussistenti o di dubbia esigibilità.

Tabella 3. Anzianità residui attivi correnti di finanza propria. Fonte SIQUEL 2013

	es. prec	2009	2010	Totale ante 2011
titolo I	€ 2.046.789,12	€ 832.040,51	€ 2.259.979,50	€ 5.138.809,13
titolo III	€ 3.551.842,14	€ 1.690.246,24	€ 608.750,88	€ 5.850.839,26
Totale Ante 2009	€ 5.598.631,26	Ante 2010	€ 8.120.918,01	€ 10.989.648,39
Perc. titolo I	36,56%	10,25%	20,56%	46,76%
Perc. titolo III	63,44%	20,81%	5,54%	53,24%

3.3. Invero, la patologia dell'accumulo dei residui non ha causa solo nella scarsa capacità di riscossione, ma anzi quest'ultima appare piuttosto l'effetto di un vizio originale della fase di accertamento.

Come si è già accennato, infatti, i riscontri ispettivi hanno evidenziato:

- l'effettuazione di accertamenti che riproducono, acriticamente, al centesimo le previsioni. L'attività di imputazione a bilancio è effettuata, infatti, in assenza di verifica e riscontro della documentazione, ma con il solo scopo di dare copertura, anche a consuntivo, a spese già impegnate, a prescindere dalla verifica concreta degli accertamenti. Esempio paradigmatico è rappresentato da quello degli accertamenti per sanzioni relative a violazioni del Codice della strada, effettuati "a cifra tonda" (cfr. *infra* 4.5.3.1 e 4.5.4);

- accertamenti di competenza effettuati in assenza di "idonea documentazione", talvolta in assenza di titolo (cfr. *infra* il paradigmatico caso degli accertamenti del comparto "servizio idrico" che le verifiche a campione hanno dimostrato essere quasi integralmente privi di titolo in origine; così per le sanzioni del codice della strada e oneri per permessi di costruire);

Il Revisore unico, infatti, riferisce che non è stato fornito l'elenco dei debiti stralciati ai sensi del vecchio principio contabile n. 2, punto 33, il quale prevede che: « *I residui attivi eliminati per insussistenza o per l'eventuale intervenuta prescrizione sono elencati in allegato al conto del bilancio*». Analoga prescrizione è oggi prevista dall' art. 11, comma 4, lett. e) D.lgs. 118/2011, il quale impone l'allegazione dell'elenco dei crediti inesigibili stralciati dalle scritture finanziarie.

In buona sostanza, la cattiva gestione della fase dell'accertamento porta sia ad un'endemica attività di stralcio quanto ad una lentezza cronica della riscossione. Sul primo versante (capacità di riscossione), l'Ente registra una diffusa mancanza di efficacia della propria azione di recupero, non solo nel comparto delle entrate correnti, ma anche delle altre gestioni (Tabella 3.1.)

Tabella 3.1. Mobilità media (triennio 2012-2014) dei residui attivi. Fonte: relazioni Revisori unico ai rendiconti 2012-2013-2014

Gestione	Residui iniziali	Residui riscossi	Residui stralciati	% riscossione	%stralcio
Corrente Tit. I, II, III	21.215.003,96	1.316.713,12	2.917.088,67	6,21%	13,75%
C/capitale Tit. IV , V	25.632.512,69	3.172.607,02	31.650,49	12,38%	0,12%
Servizi c/terzi Tit. VI	223.385,19	7.311,39	18.469,93	3,27%	8,27%
Totale	47.070.901,84	4.496.631,53	2.967.209,08	9,55%	6,30%

Sul secondo versante, si registra una diffusa attività di stralcio, che sulle entrate correnti si attesta su una media annuale del 14% circa. Come evidenziato dal Revisore unico sia nella relazione al Rendiconto 2013 che in quella al consuntivo 2014, anche a meno di un anno di distanza dalla prima rilevazione in bilancio, si assiste al sistematico stralcio di crediti accertati che hanno dato copertura a spesa che in effetti ne è risultata priva. Segnatamente si rileva: «*[...] la frequente cancellazione di residui, perché insussistenti, questo fenomeno è indice di un errato accertamento, inoltre, lo scostamento fra determinazione e rideterminazione dei residui a distanza di un esercizio, addirittura a pochi mesi dall'approvazione del Preventivo 2014, è di entità rilevante e tale da far perdere significatività ed attendibilità al risultato dell'esercizio [...]*».

L'attività di stralcio di residui attivi, se da un lato, va certamente vista con favore nella misura in cui porti all'emersione di squilibri latenti recuperando veridicità di bilancio, per altro verso, può costituire fonte di abusi, specie se accompagnata da stralcio non motivato di residui passivi. In effetti, il responsabile dei ss. ff., in sede istruttoria, ricordava che: «*occorre evidenziare che in sede di riaccertamento [2013] dei residui attivi e passivi l'Ente ha deliberato*

l'eliminazione di residui attivi per euro 1.623.572,79 di cui euro 1.443.798,13 provenienti dai primi tre titoli delle entrate e ha eliminato residui passivi per euro 1.675.411,34 di cui euro 1.412.390,53 relativi alla gestione dei residui passivi del titolo primo».

Per il 2014, sempre il richiamato funzionario, afferma nella risposta istruttoria che: *«in sede di riaccertamento dei residui attivi al rendiconto 2014 sono stati eliminati euro 3.223.562,08 di cui euro 3.168.152,29 relativi ai soli primi tre titoli delle entrate e residui passivi per euro 1.036.942,41 di cui euro 1.036.520,73 relativi al solo titolo primo delle spese [...] appare evidente che l'Ente si sta allineando con le linee guida rimuovendo nei fatti le citate criticità».*

Tale attività di stralcio, peraltro, sfugge ad ogni tipo di controllo. Il Revisore unico, infatti, riferisce che non è stato fornito l'elenco dei debiti stralciati ai sensi del vecchio principio contabile n. 2, punto 33, per il quale *«I residui attivi eliminati per insussistenza o per l'eventuale intervenuta prescrizione sono elencati in allegato al conto del bilancio».* Analoga prescrizione, si rammenta, è oggi prevista dall'art. 11, comma 4, lett. e D.lgs. 118/2011, il quale prevede l'allegazione obbligatoria dell'elenco dei crediti inesigibili stralciati dalle scritture finanziarie.

Come oggi chiaramente affermato dalla legge (D.lgs. 118/2011, Allegato 4.2., punto 9.1) e già esplicitato dai vecchi principi contabili (principio n. 2 Punto 33 dei principi contabili dell'Osservatorio ex art. 154 TUEL vecchio testo), l'attività di stralcio deve essere adeguatamente presidiata e controllata: infatti, secondo i vecchi principi contabili, sia pure aventi il mero carattere di soft law: *«Le operazioni di revisione conducono al riaccertamento delle posizioni creditorie ed all'eventuale eliminazione, totale o parziale, dei residui attivi riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebitito o erroneo accertamento del credito. In tal caso i responsabili dei servizi devono dare adeguata motivazione descrivendo analiticamente le procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale»;* nei nuovi principi contabili: *«I crediti formalmente riconosciuti assolutamente inesigibili o insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebitito o erroneo accertamento del credito sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso la delibera di riaccertamento dei residui.*

Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione, rimanendo fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie».

La *ratio* di tale regola è quella di obbligare gli enti a: a) verificare le cause che hanno determinato lo stralcio (insussistenza o solo dubbia esigibilità) e a porre nel secondo caso le azioni conseguenti (programmazione delle azioni e strategia di riscossione adeguate, pur in presenza di poste ormai allocate nel conto del patrimonio, oggi, stato patrimoniale); b)

verificare, in caso di dichiarata insussistenza, se l'ente stia di fatto rinunciando alla riscossione di crediti per cui sussiste ancora titolo valido per il mantenimento o per altro verso se il credito era già originariamente insussistente, perché ad esempio già prescritto.

In definitiva, il riaccertamento costituisce un momento essenziale per la verifica della sussistenza di spesa già contratta non effettivamente coperta ed in tal caso il riaccertamento è un momento essenziale per la verifica degli equilibri di bilancio e delle cause amministrative eventualmente sottostanti agli stessi. Infatti, ai sensi del vecchio principio contabile n. 2, punto 33 « I residui attivi eliminati per insussistenza o per l'eventuale intervenuta prescrizione sono elencati in allegato al conto del bilancio. Il dirigente competente predisporre apposita relazione per motivare adeguatamente le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione. Rimane fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie».

B.1. EZIOLOGIA DELLA EROSIONE DEL TITOLO DEL CREDITO E DEL RICORSO ALLE ANTICIPAZIONI DI CASSA (ORDINARIE E STRAORDINARIE)

3.4. In primo luogo, e in via generale, si deve rilevare come già l'analisi dei dati andamentali dimostri una forte esposizione del Comune a rischio prescrizione. Il ciclo della riscossione non è in grado di garantire un tasso di smaltimento compatibile con i tempi di legge per la prescrizione, che richiederebbe da parte dell'Ente una puntuale ricognizione annuale delle ragioni del credito e tempestivi atti interruttivi.

Tabella 4. Media incasso (quinquennio 2010-2014) degli accertamenti di competenza. Fonte: Certificati al Conto - Servizio finanza locale - Ministero dell'Interno

	Rendiconto esercizio			Rendiconto esercizio			Rendiconto esercizio		
	2010			2011			2012		
Competenza	Accertamenti (I)	Riscossioni (R)	Capacità di riscossione e % (R/I) *100	Accertamenti (I)	Riscossioni (R)	Capacità di riscossione e % (R/I) *100	Accertamenti (I)	Riscossioni (R)	Capacità di riscossione % (R/I)*100
Titolo I	3.843.659,59	941.529,25	24,50%	5.962.564,08	2.630.104,23	44,11%	5.467.445,59	2.920.952,05	53,42%
Titolo II	2.708.067,65	2.144.385,98	79,19%	379.824,44	39.529,66	10,41%	290.843,70	1.826,92	0,63%
Titolo III	846.987,91	185.358,04	21,88%	781.219,30	141.906,98	18,16%	1.397.613,20	267.069,48	19,11%
Totale Entrate Correnti	7.398.715,15	3.271.273,27	44,21%	7.123.607,82	2.811.540,87	39,47%	7.155.902,49	3.189.848,45	44,58%

Competenza	Rendiconto esercizio 2013			Rendiconto esercizio 2014		
	Accertamenti (I)	Riscossioni (R)	Capacità di riscossione % (R/I)*100	Accertamenti (I)	Riscossioni (R)	Capacità di riscossione % (R/I)*100
Titolo I	4.501.505,84	1.963.127,86	43,61%	3.656.909,20	2.573.311,49	70,37%
Titolo II	1.122.683,45	771.770,67	68,74%	601.626,44	128.493,66	21,36%
Titolo III	1.887.946,81	338.560,52	17,93%	4.671.455,60	347.180,85	7,43%
Totale Entrate Correnti	7.512.136,10	3.073.459,05	40,91%	8.929.991,24	3.048.986,00	34,14%

Media Competenza (2010-2014)

	Accertamenti (A)	Riscossioni (R)	Capacità di riscossione % (R/A)*100
Titolo I	4.686.416,86	2.205.804,98	47,07%
Titolo II	1.020.609,14	617.201,38	60,47%
Titolo III	1.917.044,56	256.015,17	13,35%
Totale Entrate Correnti	7.624.070,56	3.079.021,53	40,39%
Di cui proprie	6.603.461,42	2.461.820,15	37,28%

Come appare evidente dalla Tabella 4.1, la riscossione delle entrate correnti proprie, una volta realizzata mediamente per il 37,28% dell'importo originario, viene poi riscosso a residuo per il 5,33%.

Tabella 4.1 Media incasso (quinquennio 2010-2014) dei residui attivi. Fonte: SIRTEL. Elaborazione Corte dei conti

Media quinquennale	Residuo iniziale	Riscossione pagamento	Smaltimento	anni presuntivi di smaltimento compreso l'anno di accertamento	parte presuntivamente destinata a prescrizione
Titolo I	€ 10.064.328,79	€ 913.619,64	9,08%	12,02	€ 6.409.850,22

Titolo II	€ 1.098.809,46	€ 181.173,40	16,49%	7,06	
Titolo III	€ 8.057.688,95	€ 52.192,37	0,65%	155,38	€ 7.848.919,48
Totale Entrate Correnti	€ 19.220.827,20	€ 1.146.985,41	5,97%	17,76	
<i>di cui entrate proprie (Tit. I e III)</i>	€ 18.122.017,74	€ 965.812,01	5,33%	19,76	€ 14.258.769,70
Titolo IV	€ 23.647.220,34	€ 2.712.236,96	11,47%		
Titolo V	€ 2.106.056,28	€ 419.382,35	19,91%		
Titolo VI	€ 596.632,66	€ 8.510,32	1,43%		
Totale Entrate	€ 45.570.736,48	€ 4.287.115,04	9,41%		

3.4.1. Atteso che la prescrizione sulle entrate dei titoli I e III si attesta normalmente in 5 anni (per il Titolo III normalmente pari a 5 anni cfr. art. 2948 n. 4 c.c. e art. 28 L. n. 689/1981 per le sanzioni del Codice della strada; per il Titolo e.g. cfr. l'art. 72 del D.lgs. n. 507 del 1993 per TARSU e l'art. 1, comma 161, L. n. 296/2006 per ICI/IMU) per ogni accertamento medio di entrate proprie correnti di € 6.603.461,42, vi è una quota del 49,35%, pari ad € 3.153.046,54, accertata nell'anno di competenza, destinata presuntivamente a prescriversi, salvo tempestivo atto interruttivo prima del compimento del periodo di prescrizione.

Tabella 4.2. *Impatto della scarsa riscossione dei residui sugli equilibri di parte corrente. Eziologia della generazione di anticipazione di cassa e della frequente attività di stralcio. Fonte: SIRTEL. Elaborazione Corte dei conti*

	accertamento annuale medio nel quinquennio 2010-2014 (A)	riscossione media di competenza (B)	Residui attivi a fine anno di competenza (C=A-B)	Media riscossione residui (D)	riscossione annuale residui presuntiva (E=C*D)	Riscossione entro 5 anni (F=B+E*4)	quota destinata presuntivamente a prescrizione/mancata copertura effettiva spesa corrente (G=A-F)	quota ineffettività presuntiva degli accertamenti annuali (H=G/A)
Titolo I	4.686.416,86	2.205.804,98	2.480.611,88	9,08%	225.184,99	3.106.544,92	1.579.871,94	33,71%
Titolo II	1.020.609,14	617.201,38	403.407,76	16,49%	66.514,50	883.259,36	137.349,78	13,46%
Titolo III	1.917.044,56	256.015,17	1.661.029,39	0,65%	10.759,05	299.051,36	1.617.993,20	84,40%
Totale Entrate Correnti	7.624.070,56	3.079.021,53	4.545.049,03	5,97%	271.221,67	4.163.908,23	3.460.162,33	45,38%
<i>di cui proprie</i>	6.603.461,42	2.461.820,15	4.141.641,27	5,33%	220.728,56	3.344.734,39	3.258.727,03	49,35%

Ciò, di conseguenza, genera la necessità di ricorrere ad anticipazioni di cassa (ordinarie e straordinarie) per il pagamento dei residui passivi o comunque della spesa impegnata, nonché la frequente attività di stralcio (il 10-15% di stralcio ogni anno, per una media riportata nella Tabella 3.1 del 13,75% nell'ultimo triennio).

3.4.2. Questa situazione patologica è confermata e perfettamente fotografata dalla relazione al rendiconto 2014 del Revisore, che riporta la percentuale di riscossione e di stralcio in conto residui, dettagliata per singolo titolo.

Tabella 4.3. Mobilità residui. Fonte: relazione sul rendiconto 2014 Revisore unico

Gestione	Residui iniziali	Residui riscossi	Residui stornati	Residui da riportare	% di riporto	% riscossione	% stralcio	Residui di competenza	Totale Residui Accertati
Titolo I	12.049.306,81	1.455.743,01	1.631.013,32	8.962.550,48	74,38%	12,08%	13,54%	1.083.597,71	10.046.148,19
Titolo II	866.728,64	170.606,73	-16.310,66	712.432,57	82,20%	19,68%	-1,88%	473.132,78	1.185.565,35
Titolo III	8.949.860,25	106.047,88	1.487.550,86	7.356.261,51	82,19%	1,18%	16,62%	4.324.274,75	11.680.536,26
Gest. Corrente	21.865.895,70	1.732.397,62	3.102.253,52	17.031.244,56	77,89%	7,92%	14,19%	5.881.005,24	22.912.249,80
Titolo IV	21.972.626,53	864.528,75	-2.000,00	21.110.097,78	96,07%	3,93%	-0,01%	1.402.267,36	22.512.365,14
Titolo V	1.021.908,42	8.873,93		1.013.034,49	99,13%	0,87%	0,00%	1.751.819,59	2.764.854,08
Gest. Capitale	22.994.534,95	873.402,68	-2.000,00	22.123.132,27	96,21%	3,80%	-0,01%	3.154.086,95	25.277.219,22
Servizi c/terzi Tit. VI	235.925,53	11.605,03	55.409,79	168.910,71	71,59%	4,92%	23,49%	24.338,22	193.248,93
Totale	45.096.356,18	2.617.405,33	3.155.663,31	39.323.287,54	87,20%	5,80%	7,00%	9.059.430,41	48.382.717,95

B.2. QUANTIFICAZIONE DEI CREDITI INSUSSISTENTI E DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

4.5. Per l'analisi del comparto residui, sono state considerate inizialmente e prevalentemente informazioni attinenti alla annualità 2013, attesa la compresenza di importanti fonti a tale data, quali il questionario SIQUEL e la relazione ispettiva del MEF.

Tuttavia, successivamente, nel corso dell'istruttoria, sono stati richiesti riscontri e aggiornamenti sugli stessi residui al 31.12.2014.

Tanto premesso, sulla base delle evidenze in atti, nonché sulla base del riscontro acquisito in pubblico contraddittorio, è emersa l'insussistenza o la dubbia esigibilità sei seguenti crediti, ancora presenti nel bilancio dell'Ente.

1) **Residui ante 2010 sui titoli I e III, per € 3.292.609,20, affidati a Tributi Italia spa.**

4.5.1. Preliminarmente, occorre precisare che secondo quanto riferito dal Responsabile dei ss. ff., i residui attivi in questione sarebbero stati eliminati per insussistenza. E tuttavia l'Ente non ha messo in condizione questa Sezione di verificare tali affermazioni, non avendo prodotto (seppur richiesto) un elenco dei residui distinti per anno/tipologia di tributo e anno di emissione nonché i correlati dati di riscossione e stralcio.

Come si vedrà, lo stralcio avvenuto in sede di riaccertamento straordinario, strumentale alla quantificazione del risultato di amministrazione nel previsionale 2015, secondo i canoni della nuova contabilità armonizzata, non è idoneo a rimuovere la criticità, atteso il carattere

risalente della posta e la diversa modalità di ripiano che la sede di stralcio può determinare (cfr. § 9).

Allo stato degli atti, dunque, l'avvenuto stralcio in sede di rendicontazione 2013 o 2014 non è stato provato. Sarà, pertanto, onere del Comune, in sede di misure correttive, verificare e chiarire la sede di stralcio (producendo gli elenchi di legge), ed eventualmente comprovare l'idoneità delle misure di riequilibrio adottate in relazione alla rilevata insussistenza di tali crediti (ripiano ordinario, ai sensi dell'art. 228, 188 e 193 TUEL vecchio testo).

Nello specifico, si tratta di un credito vantato nei confronti dell'ex concessionario per la riscossione. Nell'anno 2004 l'Ente aveva affidato alla Pubblicconsult S.p.A., società divenuta poi San Giorgio S.p.A. ed infine Tributi Italia S.p.A, l'attività di riscossione della TARSU, dell'ICI, della TOSAP, dell'imposta comunale sulla pubblicità e delle sanzioni per violazioni alle norme del Codice della strada. La Società è poi incorsa in fallimento. In proposito, risulta dalla banca dati che numerose sezioni regionali della Corte dei conti hanno emesso sentenze di condanna nei confronti della società per il pagamento di quanto dovuto.

Il Comune di Villa Literno ha presentato istanza per l'insinuazione al passivo per un importo di € 1.100.000,00 in data 28.10.10. La società Tributi Italia non solo non ha rispettato il contratto con l'Ente, riscuotendo le somme e omettendo il riversamento delle stesse, ma non ha fornito (cfr. apposita richiesta inviata alla Guardia di Finanza di Genova in data 14.10.10), né sarebbe in grado di fornire la banca dati delle somme riscosse o ancora pendenti, rendendo incerto il titolo dei residui ancora contabilizzati nel bilancio del Comune di Villa Literno. Tali crediti sono di incerta consistenza anche in ragione del fatto si tratta di debiti risalenti e probabilmente prescritti, come dimostrato dalla loro scarsa movimentazione (cfr. Tabella 4.4.1). L'elenco è sintetizzato alla Tabella. 4.4. L'eventuale incasso, inoltre, è di improbabile recupero, considerato lo stato di fallimento dell'ex concessionario.

Tabella 4.4. Residui a ruolo affidati per la riscossione a Tributi Italia spa. Fonte: relazione ispettiva del MEF

Risorsa	Descrizione	Anno	Importo
1.01.0010	Imposta comunale sugli immobili	2006	42.827,72
1.01.0010	Imposta comunale sugli immobili	2007	100.779,82
1.01.0010	Imposta comunale sugli immobili	2008	345.906,42
1.01.0030	Imposta comunale pubblicità	2007	3.946,10
1.01.0030	Imposta comunale pubblicità	2008	6.841,88
1.01.0030	Imposta comunale pubblicità	2009	9.880,23
1.02.0060	Tassa occupazione spazi ed aree pubbl.	2007	2.964,44
1.02.0060	Tassa occupazione spazi ed aree pubbl.	2008	14.483,75
1.02.0060	Tassa occupazione spazi ed aree pubbl.	2009	10.584,65
1.02.0070	Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani	2002	108.188,54
1.02.0070	Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani	2003	56.198,82

1.02.0070	Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani	2004	67.048,02
1.02.0070	Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani	2005	99.366,78
1.02.0070	Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani	2006	101.520,04
1.02.0070	Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani	2007	630.449,22
1.02.0070	Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani	2008	634.241,19
1.03.0110	Servizio Pubbliche affissioni	2007	11.719,28
1.03.0110	Servizio Pubbliche affissioni	2008	17.819,02
1.03.0110	Servizio Pubbliche affissioni	2009	15.830,00
3.01.0510	Risorse finalizzate Codice della Strada	2007	467.659,03
3.01.0510	Risorse finalizzate Codice della Strada	2008	544.354,25
Totale			3.292.609,20

Tabella 4.4.1 Movimentazione triennale dei residui correnti e propri di anzianità superiore a 5 anni nel rendiconto 2014. Fonte: relazioni al Rendiconto del Revisore unico

Res. ante 2010	2014	2013	2012	var 13-14	var.12-13	var. 12-14
titolo I	€ 3.455.502,56	€ 2.878.829,63	€ 3.195.758,84	20,03%	-9,92%	8,13%
titolo III	€ 4.427.792,75	€ 5.242.088,38	€ 5.523.411,19	-15,53%	-5,09%	-19,84%
Totale	€ 7.883.295,31	€ 8.120.918,01	€ 8.719.170,03	-2,93%	-6,86%	-9,59%

2) Residui afferenti il servizio idrico integrato già prescritti per € 1.282.766,69.

4.5.2. Il provento viene contabilizzato nella risorsa 3.01.0680 (Servizio idrico integrato). Secondo il Revisore unico, come già l'ispettore del MEF, il complesso dei crediti afferenti il servizio idrico integrato, contabilizzati in bilancio è affetto da un diffuso dubbio di attendibilità, a causa dell'approssimazione della contabilità e della documentazione di supporto. Sia l'ispettore che il Revisore unico, peraltro, concludono che l'intera risorsa avrebbe dovuto essere stralciata integralmente dal conto del bilancio, prima del passaggio alla nuova contabilità organizzata, attesa la mancanza di riscossioni, la dubbia esigibilità per il regime di bollettazione o addirittura la mancanza di titolo in quanto si tratta di canoni, in modo riconosciuto, già prescritti.

Tuttavia, la Sezione, salvo ogni approfondimento successivo, intende soffermarsi sulla rilevata insussistenza di crediti ormai prescritti eppure contabilizzati in bilancio nonostante le obiezioni già a suo tempo mosse dall'ispettore del MEF, obiezioni che il Collegio ritiene fondate e sostenute da dati evidenti di legge.

4.5.2.1. Occorre, in proposito, per ragioni di chiarezza, fare una breve ricostruzione storica della vicenda. Il Comune attualmente gestisce *in house* la rete idrica, erogando il servizio idrico integrato. Esso sostiene quindi i costi di approvvigionamento idrico e gestione e li riversa, in forma di canone, sui cittadini tramite contratti di somministrazione, percependo direttamente il

provento di tale servizio. Il provento viene contabilizzato nella risorsa 3.01.0680 (Servizio idrico integrato) la quale, segnatamente, si riferisce:

- ai proventi dell'acquedotto comunale (capitolo 502.00),
- alla quota di tariffa riferita al servizio degli impianti di depurazione a destinazione vincolata (capitolo 510.00). In seguito all'accordo transattivo, approvato con delibera di G.C. n. 106 del 18/09/2013, il 100% dell'accertato deve essere riscosso e riversato a favore di Regione Campania;
- ed alla quota di tariffa riferita al servizio di pubblica fognatura (capitolo 504.00).

Peraltro, Il «Comune di Villa Literno non è mai riuscito a mettere a regime il servizio di fornitura di acqua [...] La distanza tra il punto di fornitura dell'acqua potabile ed il centro cittadino e la vetustà della rete idrica di proprietà comunale non hanno mai consentito all'ente di fornire acqua alle utenze ad una pressione tale da risultare effettivamente fruibile. [...]

Le difficoltà di gestione attuali sono dovute al fatto che molte utenze idriche sono sforuite di contatori di lettura dei consumi e che parte della popolazione deve ancora allacciarsi alla rete. Questo determina l'impossibilità di quantificare l'acqua consumata dagli utenti e, di conseguenza, quella smaltita attraverso il sistema fognario, che deve essere successivamente depurata.

La problematica descritta non caratterizza esclusivamente il Comune di Villa Literno, ma riguarda anche alcuni comuni limitrofi, quale, ad esempio, il Comune di Casal di Principe» (cfr. relazione ispettiva del MEF).

Infatti, per lungo tempo, i cittadini non hanno usufruito dell'erogazione civica dell'acqua costretti dall'inefficienza della rete al ricorso ai pozzi di acqua artesiani, ora inquinati a causa dell'illecito interrimento di rifiuti tossici.

A fronte della diffusa domanda da parte dell'utenza, necessitata dall'esigenza di tutela della propria salute, solo di recente si è provveduto alla fissazione del tariffario e all'installazione di contatori su larga scala.

Inoltre, in seguito all'accordo transattivo, approvato con delibera di G.C. n. 106 del 18/09/2013, il 50% dell'accertato deve essere riscosso e riversato a favore della Regione Campania. L'accordo di cui sopra è stato determinato a seguito della sentenza del Tribunale di Napoli Sezione Civile Ruolo Gen. n. 8572/05 emessa a seguito di nomina di un C.T.U. che ha di fatto quantificato la debitoria del Comune verso la Regione per l'approvvigionamento idrico. L'accordo, tra l'altro, prevede il riversamento anche delle riscossioni in conto residui a partire dall'anno 2005.

4.5.2.2. Si rammenta che, come è stato evidenziato per un caso giudiziario analogo dinanzi a questa Corte, correlato al confinante comune di Casal di Principe (Sezione giurisdizionale per la Campania, con la sentenza n. 1430/2013), il diritto alla riscossione dei canoni idrici presuppone il perfezionamento di un rapporto contrattuale e dei presupposti esecutivi della fornitura, tra cui la possibilità della concreta misurazione/misurabilità della

prestazione. Segnatamente, «[...] *qualsivoglia possibilità di incamerare l'entrata patrimoniale derivante dal servizio idropotabile [...] non può che passare attraverso la seguente sequenza:*

- 1) *preventiva fissazione delle tariffe da parte degli amministratori comunali;*
- 2) *adozione del regolamento comunale disciplinante il servizio idrico;*
- 3) *stipula di contratti di somministrazione con l'utenza;*
- 4) *installazione dei contatori presso i singoli utenti;*
- 5) *rilevamento almeno annuale dei consumi tramite letturisti.*

Solo sulla scorta di tali adempimenti risulta invero possibile emettere quelle liste di carico che, ai sensi dell'art. 179 TUEL, costituiscono il presupposto indefettibile per la corretta iscrizione dei residui attivi. [...]

Quanto in particolare alla installazione dei contatori presso il domicilio degli utenti, essa si configura quale prima operazione necessaria onde poter affrontare e risolvere i problemi relativi alla gestione del servizio idrico integrato; in difetto della stessa non è possibile porre in essere le procedure di riscossione presso le singole utenze».

4.5.2.3. Premesso tale quadro normativo e giurisprudenziale, l'Ente ha

- fissato le tariffe con le delibera di G.C. n. 53/2005, 52/2006, 57/2007, 15/2008 e n. 23/2009 venivano approvate le tariffe del servizio idrico integrato;
- approvato, peraltro, il Regolamento comunale del servizio idrico integrato solamente con Delibera n. 2 del 4.05.12, che prevede un consumo *standard* calcolato a *forfait* di 75 metri cubi per singolo componente del nucleo familiare, e sta attualmente provvedendo alla stipula dei contratti con l'utenza ed alla installazione dei contatori.

Le uniche determinate di accertamento di cui si ha notizia sono successive al regolamento e sono individuabili segnatamente nelle seguenti (cfr. Relazione sul "Servizio idrico integrato con riferimento allo stato dell'arte" reso dal responsabile *omissis*, prot. comunale n. 15502 del 30 settembre 2014, conforme al rapporto ispettivo del MEF per le determinate del 2013):

- la n. 43/2013 relativa ai canoni di a) depurazione e b) fognatura per il triennio 2005-2007, per un importo di € 622.212,51. La determina, considerata la data di emissione, si rifà a crediti prescritti, essendo compiuti i 5 anni di prescrizione;
- la n. 44/2013 relativa agli stessi canoni ma per il 2008, per un importo di € 207.579,68;
- la n. 20/2014 contenente le minute dei ruoli per canoni acquedotto anni 2005/2008 per un importo complessivo di € 660.554,18. La determina, considerata la data di emissione, si rifà a crediti prescritti, essendo compiuti i 5 anni di prescrizione;
- la n. 21/2014, con cui è stato approvato il ruolo generale del Servizio idrico integrato il cui importo è pari ad euro 401.010,74 (competenza 2014), in base alle nuove tariffe di cui alla delibera G.C. n. 74 del 31/07/2014.

In proposito, si evidenzia che l'Ente nelle annualità 2012-2013-2014 ha incassato esclusivamente l'importo di € 120,00, a conferma del dubbio sulla esigibilità dell'intera risorsa.

Tale dubbio è stato espresso sia dall'ispettore del MEF dal Revisore unico. Tali partite, nel rendiconto 2014, ammontano a complessivi € 4.581.547,42 (pur essendo stati stralciati residui attivi per € 430.625.20 perché dichiarati insussistenti).

Il Responsabile dei ss. ff., peraltro, ha inteso precisare «che i primi ruoli idrici sono stati notificati alla fine dell'anno 2014, quindi eventuali riscossioni saranno contabilizzate nel corso dell'esercizio 2015». Ma come già detto, a metà 2015, il Revisore unico riferisce in sede di relazione al rendiconto 2014 che le riscossioni continuavano ad essere sostanzialmente pari a zero.

Tabella 4.5. Riscossione accertamenti servizio idrico. Fonte: Comune di Villa Literno

SERVIZIO IDRICO INTEGRATO 2011-2013			
	2011	2012	2013
ACCERTAMENTI	€ 602.619,42	€ 692.619,42	€ 1.063.905,91
RISCOSSIONI	€ 0,00	€ 120,00	€ 0,00
SERVIZIO IDRICO INTEGRATO 2011-2013 residui.			
	ANTE 2011	ANTE 2012	ANTE 2013
RESIDUI	€ 1.752.213,00	2.354.832,42	3.047.331,84
RISCOSSIONI	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00

*n.b.: nel solo triennio appena evidenziato si assiste ad una crescita dei residui attivi afferenti ai canoni idrici pari ad € 1.295.118,84, ovvero pari ad una crescita del 73,9%

4.5.2.4. Sulla base delle informazioni disponibili e salvo ogni successivo accertamento, anche in sede di misure correttive, sulla esigibilità dell'intera risorsa, il Collegio accerta l'insussistenza delle seguenti partite per violazione dell'art. 173 TUEL (accertamento in assenza di titolo).

Segnatamente sono privi di titolo gli accertamenti (per un totale di € 1.282.766,69), riguardanti i crediti:

- oggetto della determina n. 43/2013 (canoni di depurazione e fognatura per il triennio 2005-2007 per € 622.212,51);
- oggetto della determina 20/2014 (canoni acquedotto anni 2005/2008, per € 660.554,18).

Alla data di emissione dei rispettivi atti amministrativi il sottostante credito risultava già prescritto, per decorso del quinquennio di legge (art. 2948 c.c., cfr. in proposito sentenza C. Cost n. 335/2008 e Cassazione Civile, sez. tributaria, sentenza n° 2943/2010).

Come è noto, infatti, la prescrizione del credito rende lo stesso, ai fini contabili, "insussistente", tant'è che lo stesso credito prescritto non può nemmeno stazionare all'interno del conto del patrimonio (cfr. principio contabile 2009 n. 2, punto 14 e 32; n.3, punto 44: «I crediti inesigibili e i crediti di dubbia o difficile esazione, mantenuti distinti, sono stralciati dal

conto del bilancio, si conservano nel conto del patrimonio, in apposita voce, sino al compimento dei termini di prescrizione»), oggi "stato patrimoniale". La non includibilità di crediti prescritti nel conto del bilancio e nello stato patrimoniale, che costituiscono due dei fondamentali documenti di bilancio (cfr. art. 151; 227; 230 TUEL), è confermata nella vigenza dei nuovi principi contabili (cfr. oggi allegato 4.2., punto 9.1: «*I crediti formalmente riconosciuti assolutamente inesigibili o insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo accertamento del credito sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso la delibera di riaccertamento dei residui*»). Infatti, a prescindere dall'applicabilità dell'eccezione di *soluti retentio* ai sensi dell'art. 2934 c.c., la contabilità finanziaria non consente di inserire crediti di tal fatta né nel conto del bilancio, né, addirittura, nel conto del patrimonio/stato patrimoniale in ragione della loro degradazione a situazioni di fatto occasionalmente protette dall'ordinamento, alla stregua delle obbligazioni naturali; tali situazioni possono costituire al massimo titoli di ritenzione di versamenti "spontanei", non situazioni legittimanti azioni, nelle forme di legge, per la riscossione della prestazione pretesa, siano esse effettuate in forma giurisdizionale che esecutoria, per via amministrativa. Proprio per tale ragione, i ruoli comunque emessi vanno incontro ad un rischio consistente e diffuso di contenziosi e di soccombenza, ragione per la quale l'ordinamento contabile ne prescrive la cancellazione dai documenti di bilancio, salva la loro eventuale evidenziazione extracontabile.

In relazione ai fenomeni di prescrizione, già i vecchi principi contabili prescrivevano che per la redazione di appositi documenti riportanti l'analisi delle cause, al fine di assumere le iniziative amministrative adeguate ad evitare il ripetersi del fenomeno; occorre, segnatamente, dare evidenza alle stesse in un apposito allegato al rendiconto: «*I residui attivi eliminati per insussistenza o per l'eventuale intervenuta prescrizione sono elencati in allegato al conto del bilancio. Il dirigente competente predispone apposita relazione per motivare adeguatamente le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione. Rimane fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie*» (Principio contabile n. 2, punto 33).

Nella nuova contabilità armonizzata, l'Allegato 4.2., punto 9.1. prescrive che: «*Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione, rimanendo fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie*».

4.5.3. Accanto ai crediti di evidente insussistenza o inesigibilità è emersa una serie di irregolarità dagli accertamenti campionari effettuati da Ispettore e Revisore unico, accertamenti che confermano l'inattendibilità diffusa della contabilità e la violazione dell'art.

173 TUEL, per l'iscrizione in bilancio di entrate in assenza, quanto meno *pro quota*, del titolo.
In particolare:

3) diritti di installazione contatori idrici accertamento 2012. Mancanza di titolo documentato per € 52.992,74.

4.5.3.1. L'ispettore del MEF ha effettuato un accertamento a campione sulla risorsa 3.01.0470, capitolo 388.01 – Diritti da richiesta installazione contatori idrici. Nell'anno 2012 riportava una previsione iniziale di € 60.000,00, poi seguita da accertamento per pari importo. Al netto delle somme incassate, rimaneva un residuo di € 52.992,74.

Il Responsabile dei ss. ff., per contro, nelle proprie memorie afferma che il residuo sarebbe inferiore, in quanto nel 2012 sarebbero state effettuate riscossioni per € 19.107,26; l'affermazione peraltro non è accompagnata da nessuna documentazione di supporto. Pertanto, la Sezione, allo stato degli atti, non può che prendere atto del dato come rilevato nell'accertamento ispettivo del MEF, atteso che, durante l'ispezione, l'Ente: i) non ha fornito all'ispettore la documentazione attestante il titolo; ii) il responsabile del "Servizio Manutentivo" ha consegnato una nota (allegato n. 3 della relazione ispettiva) nella quale informa che gli utenti sono tenuti al versamento dei diritti prima della presentazione della domanda di allaccio idrico, in quanto tale versamento va allegato alla domanda stessa. Si desume che tali somme sono state verosimilmente riscosse ma di ciò non vi è traccia nella tesoreria e nella contabilità dell'Ente, sicché gli atti vanno trasmessi ai competenti organi inquirenti per ogni consequenziale eventuale accertamento di illeciti;

4) Sanzioni per il codice della strada. Residui 2012. Mancanza di titolo documentato per accertamenti pari a € 152.925,90.

4.5.4. L'entrata in questione viene contabilizzata al capitolo 428.00 "Violazione del codice della strada e del regolamento di attuazione – normative comunali – ordinanze. Sanz. sanzioni ammini.", che nell'anno 2012 riporta un previsione iniziale di € 300.000,00 poi seguita da pari accertamento. Segnatamente, la relazione ispettiva del MEF riferisce essere state contabilizzate 8 reversali, per un totale entrate di € 1.900,50, oltre all'accertamento 2012 – AC – 6.01 adottato in data 31.12.12, avente come descrizione "Processi verbali di contravvenzione al C.D.S.", dell'importo di € 298.099,50.

In primo luogo si deve rilevare che, in modo del tutto anomalo, l'accertamento a consuntivo pareggia al centesimo le previsioni. In proposito, l'osservazione riportata dal Comune, *ad explanandum*, che il bilancio di previsione è stato approvato a fine esercizio non spiega come lo stesso sia confluito per pari ammontare nel rendiconto dello stesso anno.

In secondo luogo, la verifica campionaria effettuata dal MEF ha consentito di verificare uno scarto tra ammontare dell'accertamento e documentazione comprovante il titolo. Al di là delle affermazioni sull'accertamento addirittura prudenziale, riportate nella memorie del responsabile dei ss. ff., non sono in alcun modo state contestate le affermazioni ispettive, provvedendo a produrre la documentazione mancante. Infatti, la verifica ispettiva ha

evidenziato titolo per sanzioni pari a € 130.284,00, oltre a spese di notifica per € 14.889,60, per un totale di € 145.173,60, con uno scarto rispetto all'accertamento di € 152.925,90.

Inoltre, non va trascurata la paradigmatica evoluzione degli accertamenti negli anni che da € 41.106,00 riferiti all'anno 2011 evidenziano incrementi per gli anni 2012-2013-2014 rispettivamente pari ad € 300.000,00 - € 600.000,00 - 1.100.000,00 con una capacità di riscossione che si attesta intorno alla percentuale del 10%. L'Ente riferisce che tale incremento è dovuto al cambio del sistema di elazione delle contestazioni, ora basato sul sistema di rilevazione elettronica "Photored" (Macchine rilevatrici di passaggio con rosso) avvenuta ad Ottobre 2012 e alla successiva installazione di altri 2 impianti avvenuta nel giugno 2013. Non è stato peraltro, né nel 2012, né nel 2013 appostato un adeguato FSC correlato a tali accertamenti, attesa la scarsità della riscossione in conto competenza (cfr. *infra*).

5) Titolo IV. Proventi per oneri urbanistici. Mancanza di titolo documentato per residui pari a € 533.910,86.

4.5.5. L'entrata in questione viene contabilizzata al capitolo al capitolo 878.04 "Proventi destinati a finanziamento di manutenzioni ordinarie degli immobili". L'ispettore del MEF ha riferito dei seguenti scarti tra accertamento e documentazione del titolo presso l'Ente. In sede di memorie, il responsabile dei ss. ff. si è limitato a dar fede alla rinnovata attestazione del responsabile competente con l'allegato "N" alla nota prot. C.d.C. n. 5145 del 27 novembre 2015, senza nulla dedurre sulla rilevata mancanza di documentazione. Pertanto, l'anomalia riscontrata, non può considerarsi superata e il Collegio accerta i seguenti scarti, come da relazione ispettiva MEF.

4.5.5.1. Residuo 2012. È stata riaccertata la somma di € 990.000,00, eppure in sede di verifica ispettiva l'Ente ha fornito la documentazione del titolo solo per € 912.964,80 (di cui € 105.863,51 incassati). Il comune di Villa Literno ha quindi accertato nell'anno 2011 entrate superiori a quelle effettive per **€ 77.035,20**.

4.5.5.2. Residuo 2011. A fronte di un'entrata accertata al capitolo 878.04 di € 1.000.000,00, gli oneri derivanti dai permessi a costruire rilasciati sono stati pari ad € 543.124,34. L'Ente ha quindi accertato nell'anno 2011 entrate superiori a quelle effettive per **€ 456.875,66**.

4.5.6. In definitiva, dunque, allo stato degli atti, le partite ineffettive e di cui si evoca in dubbio l'esigibilità raggiungono oltre € 8 milioni (partite senza titolo ex art. 173 TUEL sopra richiamate a cui si aggiungono le partite di dubbia esigibilità ascrivibili all'intero comparto del servizio idrico, ammontanti a circa € 4,5 mln, a tacere delle problematiche riscontrate sulle sanzioni del codice della strada); tuttavia, garantisticamente e cautelativamente, il Collegio si limita ad accertare l'insussistenza del titolo per l'iscrizione in bilancio ed un correlato squilibrio latente al 31.12.2014 per un importo complessivo di € 5.650.464,54 (cfr. Tabella 4.6.)

Tabella 4.6. Partite infettive mantenute nel rendiconto 2013 e 2014

ruoli ante 2010 affidati ad ex concessionario inesigibili o di difficile esazione	€ 3.292.609,20
residui 2012 verificati a campione su diritti di installazione contatori idrici	€ 52.992,74
canoni idrici prescritti 2005-2007 (det. 44/2013) e 2008 (in forza della det. 20/2014)	€ 1.282.766,69
sanzioni codice della strada, scarti tra accertamento e "determine" (invero verbali) 2012	€ 152.925,90
oneri urbanistici. Scarto tra accertamento e determina 2011	€ 456.875,66
oneri urbanistici. Scarto tra accertamento e determina 2012	€ 77.035,20
TOTALE	€ 5.315.205,39

B.3. FONDO SVALUTAZIONE CREDITI E CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

5. Il FSC è un istituto risalente e già previsto dagli schemi della contabilità di cui al D.P.R. n. 194/1996 (art. 2, comma 6), mentre il suo funzionamento è delineato dai principi contabili approvati nel marzo 2009 dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali (nn. 2.14, 3.40 e 3.51). Il ricorso a tale istituto era stato rimesso al prudente apprezzamento degli enti, in base alla propria situazione concreta e al rispetto del principio dell'equilibrio dinamico di bilancio e della sana e prudente gestione finanziaria.

In estrema sintesi, lo stanziamento nel previsionale (il "fondo" propriamente detto), rimesso in origine al solo prudente apprezzamento dell'Ente, costituiva stanziamento non impegnabile, dando luogo, a consuntivo, ad un'economia impropria che confluiva in un vincolo sul risultato di amministrazione. Tale vincolo, peraltro, poteva adeguarsi:

- per difetto, nella misura dello stralcio dei residui oggetto di "svalutazione" ovvero del loro eventuale incasso;
- per eccesso, nel caso di aumento del monte residui svalutabile in base alle circostanze concrete.

A fronte della costante prassi di sovrastimare l'attivo da parte degli enti locali, il Legislatore ha introdotto la previsione transitoria dell'art. 6, comma 17, D.L. 6 luglio 2012, n. 95 (conv. L. n. 135 del 7 agosto 2012) — destinata ad essere surrogata dai nuovi principi contabili applicati al termine del periodo di sperimentazione, con valore giuridico vincolante (cfr. l'art. 3 del Dlgs 118/2011) — imponendo una misura minima di legge di tale Fondo, salvo l'obbligo di determinarlo in una misura maggiore in base alla situazione concreta dell'ente, rimessa prima al prudente apprezzamento dell'ente, poi alla valutazione della Magistratura di controllo (situazione che può consigliare l'accantonamento anche in relazione a residui diversi da quelli aventi anzianità superiore a 5 anni, semplicemente sulla base della riscuotibilità effettiva).

L'art. 6, comma 17 del D.L. n.95 del 6 luglio 1995, convertito in Legge 135/2012, ha posto l'obbligo di iscrivere in bilancio un fondo svalutazione crediti (FSC) di importo non inferiore al 25% dei residui attivi di cui ai titoli I e III, aventi anzianità superiore a 5 anni.

Con motivato parere dell'organo di revisione potevano essere esclusi dalla base di calcolo i residui attivi per i quali i responsabili dei servizi competenti abbiano analiticamente certificato la perdurante sussistenza delle ragioni del credito e l'elevato tasso di riscuotibilità.

L'art. 1, comma 17, del D.L. n. 35/13 stabiliva che per gli enti Locali che beneficiano dell'anticipazione di liquidità dalla Cassa DD.PP. il FSC nel bilancio di previsione doveva essere pari almeno al 30% (e non più al 50%, Legge 9 agosto 2013, n. 99, di conversione con modificazioni del Decreto-legge 28 giugno 2013, n. 76).

Ai sensi dell'art. 3-bis, comma 1, del D.L. n. 16/2014 «Per l'anno 2014 il fondo svalutazione crediti di cui all'articolo 6, comma 17, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, e all'articolo 1, comma 17, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35», non poteva essere inferiore al 20% dei residui attivi, di cui ai titoli primo e terzo dell'entrata, aventi anzianità superiore a cinque anni.

5.1. Passando all'analisi concreta della situazione del Comune, stando alle novelle legislative citate, il limite minimo da inserire nel bilancio previsionale era:

- nel 2012, il 25% dei residui iniziali risultanti dal rendiconto 2011. Pertanto il FSC teorico avrebbe dovuto essere di € 148.516,55. L'Ente riferisce di avere fatto un accantonamento di € 140.232,38, di poco inferiore; in ogni caso lo scarto sarebbe stato compensato dagli incassi a consuntivo. Per effetto di quest'ultimi il vincolo per FSC a consuntivo, di € 140.232,38, registrava un eccesso, rispetto al minimo di legge, di € 30.833,34 (cfr. Tabella 4.7);
- nel 2013, considerato il ricorso alle anticipazioni straordinarie ex D.L. n. 35/2013, il FSC avrebbe dovuto essere il 30% dei residui iniziali di anzianità superiore a 5 anni, di cui al rendiconto 2012, ovvero, € 956.333,86. L'Ente ha accantonato molto meno, a consuntivo il vincolo ha uno scarto con il minimo conseguenziale di legge per € 898.792,84;
- nel 2014, nonostante le anticipazioni straordinarie di liquidità, la percentuale minima è stata stabilita dal legislatore nel 20% dei residui iniziali correnti e propri aventi anzianità superiore a 5 anni. Sulla base di quanto riferito in ordine al montante di tali residui, se ne ricava che il FSC teorico avrebbe dovuto essere inferiore a quello stanziato (l'Ente ha provveduto allo stesso con un eccesso di € 189.931,37).

Tabella 4.7. Fondo svalutazioni crediti non accantonato rispetto al minimo di legge. Fonte: Comune di villa Literno. Elaborazione Corte dei conti

	2011	2012	2013	2014
residui correnti propri rendiconto anno-1		€ 594.066,21	€ 3.187.779,52	€ 5.598.631,26
FSC TEORICO (A)		€ 148.516,55	€ 956.333,86	€ 1.119.726,25
FSC ACCANTONATO		€ 140.232,38	€ 400.117,53	€ 1.309.657,62
SCARTO previsionale		-€ 8.284,17	-€ 556.216,33	€ 189.931,37
Stralci residui > 5 anni (B)	€ 4.127.959,39			
incassato sui residui > 5 anni (C)		€ 39.117,51		

FSC TEORICO A CONSUNTIVO (D=A-B-C)		€ 109.399,04	€ 956.333,86	€ 1.119.726,25
Vincolo su risultato di amm. da FSC (E)		€ 140.232,38	€ 57.541,02	€ 1.309.657,62
altri vincoli su R.A.		€ 199.024,77	€ 379.070,97	€ 295.298,96
Scarto a consuntivo (F=E-D)		€ 30.833,34	-€ 898.792,84	€ 189.931,37

5.2. Peraltro, si rammenta, per i residui attivi con forti gradi di incertezza/dubbia esigibilità (nel caso trattato: quali canoni idrici, sanzioni codice della strada, oneri urbanistica, tributi locali per i quali non viene effettuata lotta all'evasione, contenziosi in essere con Tributi Italia Spa, Ristoro ambientale), in base ai principi contabili di veridicità, attendibilità e prudenza a cui sono ispirati i bilanci, occorreva accantonare un Fondo svalutazione crediti in misura superiore al minimo di legge, riducibile man mano con gli incassi effettivi negli anni successivi si fossero verificati.

In proposito l'Ente ha ignorato quanto evidenziato dalla verifica ispettiva, nella quale si sottolineava: «*l'inadeguato stanziamento delle risorse per il fondo svalutazione crediti in quanto inferiore alla percentuale stabilita*» e soprattutto il mantenimento di residui attivi con scarsa probabilità di realizzo senza aver appostato un adeguato FSC conforme ai dettami normativi (e attesa la situazione evidenziata alla Tabella 4.6, di gran lunga superiore all'eccedente quota di € 189.931,37).

Inoltre, le memorie non hanno in nessun modo chiarito né dimostrato che l'attività di stralcio sopra riportata, nel 2013 e nel 2014, sia correlata a crediti aventi anzianità superiore a 5 anni, ma solo affermato (come con riferimento ai residui conferiti in riscossione a Tributi Italia, cfr. *supra*) di avervi provveduto, senza alcuna documentazione di supporto. Il responsabile dei ss. ff., si è limitato ad affermare che: «*Visto quanto sopra e considerato che i residui attivi prescritti e insussistenti sono stati correttamente eliminati come sopra chiarito, nonché l'avvio delle notifiche degli accertamenti del servizio idrico integrato, ha consentito l'iscrizione sia pure in alcuni casi poco inferiore, di un fondo svalutazione e credito secondo il calcolo di legge*».

Eppur tuttavia, si rileva che anche a volere considerare adeguato lo stanziamento e poi il vincolo per FSC nel 2014, l'effetto espansivo della spesa negli anni precedenti ha già di per sé consumato un'indebita esposizione a spesa dell'ente, che non avrebbe dovuto essere autorizzata.

5.3. Pertanto, il Collegio, considerato che:

- già con riferimento al risultato di amministrazione 2012, l'ispettore nella sua relazione specificava che «*l'avanzo di amministrazione, pari ad € 339.257,15, è stato ottenuto conservando residui attivi privo di titolo giuridico per circa 2,8 milioni di euro, oltre a crediti di dubbia esigibilità per circa 2 milioni di euro, riferiti al credito per ristoro ambientale, ed a circa 3 milioni di euro affidati in riscossione a Tributi Italia e dei quali l'ente non ha attualmente più notizie*»;

- i dati sulla riscossione, sia in conto competenza che in conto residui, dimostrano che l'attendibilità degli accertamenti sul Titolo III, non supera il 20% (l'ineffettività presuntiva, sulla base dei dati medi, degli accertamenti annuali si attesta all'84,40%, cfr. Tabella 4.2); sul titolo I, con lo stesso ragionamento, si registra l'ineffettività presuntiva di oltre il 30% degli accertamenti annuali (cfr. sempre la tabella 4.2). L'inadeguata quantificazione del FSC al 31.12.2014 emerge da ulteriori evidenze contabili, segnatamente:
- il Fondo crediti di dubbia esigibilità e di difficile esazione (FCDDE) post riaccertamento straordinario ex art. 3, comma 7 del D.lgs. 118/2011 (rapportato rigorosamente alla capacità di riscossione storica dell'Ente) ammonta addirittura a € 16.681.546,40 su € 19.059.510,76 di residui attivi reimputati: in altre parole, l'Ente ha svaluta per l'88% i propri residui attivi, ammettendo di trovarsi in una situazione di complessiva inesigibilità delle proprie entrate. Infatti, per via di tale fondo, il risultato di amministrazione dell'Ente passa dal 31.12.2014 al successivo 1° gennaio da € 1.604.956,58 a € -15.061.996,83;

accerta l'inadeguatezza del FSC al 2014, il quale avrebbe dovuto essere quantificato, sulla base delle evidenze in atto, come di seguito specificato. Segnatamente, sia il Revisore che l'ispettore del MEF suggerivano quantomeno lo stralcio dell'intera risorsa per servizio idrico per l'evidente dubbia esigibilità, risorsa che al 31.12.2014 ammontava a € 4.581.547,42.

Come già evidenziato, la riscossione dei ruoli emessi e di cui si è documentata l'esistenza, è sostanzialmente pari a zero (§ 4.5.2.3). Considerato che € 1.282.766,69 avrebbero dovuto obbligatoriamente essere stralciati perché prescritti e insussistenti (cfr. § 4.5.2. e ss.) e che comunque l'Ente ha accantonato sul risultato di amministrazione 2014, a tale titolo di FSC, € 1.119.726,25, il fondo svalutazione crediti, al 31.12.2014, determinato in base alla previgente disciplina contabile sopra ricostruita, (§ 5) avrebbe dovuto essere, quantomeno, pari ad ulteriori € 2.179.054,48, per un ammontare totale di € 3.298.780,73.

C. RESIDUI PASSIVI E DEBITI FUORI BILANCIO

6. Come si è evidenziato *infra* nella Tabella 7.4, l'Ente è stato costantemente esposto ad azioni giudiziarie, a dimostrazione di un'endemica incapacità di far fronte regolarmente ai propri pagamenti, culminata con una richiesta di anticipazione straordinaria di liquidità di circa 7,5 milioni di euro nel 2013.

In questo contesto, è emerso che l'Ente non ha il controllo del proprio contenzioso, *lato sensu* inteso, e non è in grado o non vuole fornire una ricognizione sistematica dei debiti fuori bilancio (dfb), verificandone tutti i presupposti (per violazione della procedura di spesa e/o assenza di stanziamento in bilancio, riconducibilità alla tipologia in elencazione di cui all'art. 194 TUEL, in caso di prestazioni contrattuali, utilità per l'ente).

Per altro verso, l'Amministrazione è ben cosciente della propria mancanza di contezza e controllo sulla situazione debitoria fuori bilancio.

Ciò è documentato da almeno due importanti atti amministrativi (allegato 6c alla nota prot. C.C. n. 4584 del 29/10/2015):

- la deliberazione del Consiglio comunale risalente al 2004 (deliberazione n. 35/2004 del 30/11/2004), istitutiva di una procedura atipica di "ricognizione" e di una Commissione ad hoc dedicata;
- la deliberazione di Giunta comunale n. 45 del 25/06/2015 con oggetto "Definizione competenze contenzioso".

Con la prima deliberazione, in breve, l'Ente prendeva in esame un elenco di 40 creditori per un totale di debito pari a € 5.450.279,46, senza procedere al riconoscimento ai sensi dell'art. 194 TUEL, in quanto non era neanche in grado di valutarne i presupposti di riconoscibilità.

Per contro, la deliberazione conteneva la formulazione di "linee guida" per i servizi (in sostanza, sul modello della procedura semplificata in caso di dissesto finanziario ex art. 258 TUEL, volta al previo tentativo di transazione con proposta di riduzione del debito al 40%) e l'istituzione di una "una commissione per la ricognizione", incaricata di svolgere l'attività propedeutica al riconoscimento dei debiti fuori bilancio. Il Responsabile ss. ff. afferma che: *«venne successivamente avviata una verifica delle dichiarazioni, ne scaturì che molti debiti risultavano impegnati, altri di competenza della Prefettura, altri erano debiti riferiti a prestazioni non avvenute. Solo una era un presunto debito fuori bilancio infatti vi erano precetti non ancora definitivi. Successivamente la commissione si sciolse»*.

Peraltro, alcuni di quei debiti sono stati riproposti, non sempre riconosciuti (pur sussistendone i presupposti) e tuttavia pagati (con i fondi ex D.L. n. 35/2013) nel 2015, oltre 10 anni dopo. È il caso del debito "Votta Donato" e della debitoria verso l'associazione Professionisti Associati di Carmine Menale (cfr. *infra*).

Con la seconda deliberazione, stavolta dell'organo esecutivo, la Giunta prendeva atto che *«il Comune è sprovvisto di un ufficio legale per cui gli atti del contenzioso fino al 31.07.2013 sono stati raccolti presso il Servizio Affari Generali ed Istituzionali ed assegnati ai competenti Responsabili dei servizi, ai sensi dell'art. 1 del Regolamento per la disciplina degli incarichi legali [...]. Con deliberazione consiliare n. 35 del 30.11.2004, esecutiva ai sensi di legge, questo Ente ha istituito una Commissione per la gestione delle attività pregresse ed approvato una prima ricognizione, sulla base delle schede dei "debiti fuori bilancio" redatte dai vari Responsabili di settore; [...]*». Peraltro *«non è stato reperito agli atti un rendiconto delle attività svolte né in materia di risanamento»*. Tanto premesso la richiamata deliberazione dispone che:

- sia redatto un elenco di tutti i titoli esecutivi pervenuti ai singoli settori e non riconosciuti quali debiti fuori bilancio, avendo cura di precisare se risultano oggetto di liquidazione attraverso determinazioni di gestione dei singoli titolari di posizioni organizzative;
- sia redatto un rendiconto di tutte le attività svolta in materia di contenzioso di basso valore (fino a € 5.000,00), che per la loro pulviscolarità sfuggono all'evidenza contabile dell'Ente.

6.1. Il Revisore unico riferisce che, nonostante l'erogazione straordinaria di somme ex D.L. n. 35/2013, durante il 2014 e il 2015 ha ricevuto comunicazioni di debito e di contenzioso col Comune per mancati pagamenti; per questo *«ha invitato, più volte, l'Ente a verificare presso il servizio legale dell'ente (o con richiesta al segretario comunale) se esistono azioni legali che vedono l'ente soccombente e che abbiano comportato l'avvio di atti difensivi (es. opposizione a sentenze esecutive di primo grado), ma viene fornita come risposta la Delibera di G.C. con oggetto "Definizione competenze contenzioso" n. 45 del 25/06/2015 (allegato 6c). Questo dimostra che la debitoria dell'ente è sfuggita di mano ai vari responsabili [...]».*

In sede di memorie (prot. C.d.C. n. 5145 del 27/11/2015) il Responsabile dei ss. ff. ha peraltro affermato che *«In merito ai Residui passivi e ai debiti fuori bilancio sono allegate alla presente le determine dei responsabili dei servizi che ne attestano l'inesistenza, anche in rapporto al contenzioso».*

Peraltro, le attestazioni, come l'affermazione da ultimo citata, appaiono destituite di ogni fondamento, in quanto, come si riporta di seguito, nella stessa memoria, si conferma la sussistenza di debiti non riconosciuti, sia pure risalenti nel tempo.

6.2. Infatti, in piena contraddizione con le attestazioni dei responsabili dei vari servizi e con le dichiarazioni di principio del Responsabile dei ss. ff., le stesse memorie hanno confermato la sussistenza, quali debiti fuori bilancio allo stato non riconosciuti, delle seguenti partite debitorie:

1. Debito verso "Regione Campania-Servizio Integrato delle Acque" per € 2.713.464,32.

6.2.1. Di tale debito riferiva già la relazione dell'ispettore del MEF, con riguardo alla situazione di fine 2013. Il Dott. omissis esponeva di avere rilevato l'incapienza di alcuni impegni concernenti il ciclo idrico. Segnatamente, con la Delibera di Giunta Municipale n. 106 del 18.09.2013 è stato approvato l'accordo transattivo con la Regione Campania per il pagamento del debito derivante dalla sentenza del Tribunale di Napoli n. 7877/2007, dell'importo complessivo di € 2.597.440,00, oltre ad interessi legali. Il debito riguarda oneri riferiti al periodo 1.01.09-3.03.05. Tanto premesso, a fronte di un debito di € 3.563.464,32 comprensivo di interessi (vedi piano di rateizzazione allegato alla delibera) la relazione accertava la presenza di residui passivi anteriori a tale data solo per circa 850 mila euro.

Se ne deduceva che l'Ente aveva passività fuori bilancio per € 2.713.464,32; Ciononostante, nessun impegno è stato assunto nell'anno 2013 né risulta sia stato assunto nel 2014, in violazione di quanto disposto dall'art. 194, comma 2, TUEL.

Nelle memorie di udienza, il Responsabile dei ss. ff. ha peraltro ambiguamente affermato che: *«L'importo come sopra relazionato è stato riconosciuto parzialmente quale debito fuori bilancio essendoci impegni che soddisfacevano il credito solo parzialmente».*

Tuttavia, considerato che:

- nel 2013 sono stati effettuati riconoscimenti per soli € 3.591,62 per sentenze esecutive mentre nel 2014, dai certificati al consuntivo non risulta essere stato effettuato alcun riconoscimento;
- il Comune era stato richiesto di produrre tutte le delibere di riconoscimento intervenute tra il 2013-2015 e che tra le stesse non è presente il riconoscimento del debito in parola per tale creditore ed importo,

si deve dedurre che il debito in parola, pur fuori bilancio e "riconosciuto" astrattamente come tale, non è stato ancora inserito nel conto del bilancio dell'ente, con la procedura ex art. 194 TUEL.

Non è stato quindi in nessun modo documentato l'intervenuto riconoscimento, seppure al Comune sia stato ripetutamente richiesto di provvedere in tal senso.

6.2.1.1. Il Collegio, per l'effetto, accerta, allo stato degli atti, la sussistenza di un debito fuori bilancio per € 2.713.464,32. In sede di misure correttive, salva la documentabilità del riconoscimento in data anteriore, l'Ente dovrà procedere al riconoscimento ai sensi di legge, producendo la delibera del Consiglio comunale e dei documenti correlati.

2. Nota transazione Associazione Professionisti Associati di Carmine Menale prot. 19424 del 19/11/2014. Debito per € 133.600,00.

6.2.2. Con delibera di C.C. n. 32 del 29/07/2015 è stato rinviato il punto all'o.d.g. relativo al riconoscimento del dfb dell'associazione Professionisti Associati di Carmine Menale per € 125.000,00+IVA e CPA (quantificabile in € 133.600,00). Il debito, pur non riconosciuto, risulta pagato con i fondi ex D.L. n. 35/2013, come confermato dalla stessa difensiva del Responsabile dei ss.ff..

In buona sostanza, il Comune ha commesso una doppia irregolarità, non procedendo al riconoscimento e, contemporaneamente, provvedendo al suo pagamento senza procedere ad una previa copertura, con i fondi ex D.L. n. 35/2013. In proposito, si rammenta che il pagamento di debiti fuori bilancio con i fondi ex D.L. n. 35/2013, ove sussistenti le condizioni di riconoscibilità al 31.12.2012, deve essere previamente riconosciuto e coperto ai sensi dell'art. 194 TUEL. Come confermato dalla Corte costituzionale nella sentenza 181/2015 «*con riferimento a questa fattispecie il Ministero dell'economia e delle finanze, con nota del 7 maggio 2013 indirizzata alla predetta Cassa, ha precisato che per i debiti fuori bilancio può essere concessa l'anticipazione purché essi siano stati preventivamente riconosciuti, prevedendo la relativa copertura finanziaria, ed ha fornito le istruzioni per la loro corretta contabilizzazione (entrata, Titolo V; spesa, Titolo III), precisando che "l'anticipazione di liquidità non comporta ampliamento di copertura finanziaria in termini di competenza"*»

6.3. In secondo luogo, il Collegio rileva l'irregolare riconoscimento, per tardività, delle seguenti debitorie, le quali ridondano, come si esplicherà meglio al § 8, in una violazione del Patto di stabilità 2014.

La rilevazione dei debiti fuori bilancio, infatti, deve essere fatta almeno una volta all'anno, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 194 e 193, comma 2, TUEL (secondo

cui, nel vecchio testo vigente fino al 31.12.2014, «con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 30 settembre di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera ad effettuare la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi. In tale sede l'organo consiliare dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, adotta contestualmente i provvedimenti necessari per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194, per il ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto approvato e, qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di amministrazione o di gestione, per squilibrio della gestione di competenza ovvero della gestione dei residui, adotta le misure necessarie a ripristinare il pareggio. La deliberazione è allegata al rendiconto dell'esercizio relativo».

In definitiva, non riconoscere i debiti fuori bilancio nell'esercizio in cui sono venuti in evidenza, o nell'immediatezza del successivo, costituisce un mezzo per violare il Patto di stabilità. In tal caso, le somme dei debiti fuori bilancio, virtualmente imputabili all'esercizio finanziario di competenza, possono essere ricalcolate, come elementi negativi, per riclassificare, in modo sostanziale, il saldo finale misto certificato in base alla rendicontazione effettuata dagli enti.

Si tratta segnatamente:

1. del debito con il Consorzio Idrico Terra di Lavoro e "Acqua Campania" per € 1.475.497,60.

Si tratta di un debito fuori bilancio determinatosi per mancata capienza dell'originario stanziamento. Il debito (maturato verso il CITL, a sua volta debitore per € 250.000), infatti, ammonta complessivamente ad € 3.715.708,94. Acqua Campania, fornitore del CITL, ha agito nei confronti di quest'ultimo, pignorando il credito presso "terzi", ovvero il Comune di Villa Literno. Con Delibera di CC n. 33 del 29/07/2015 è stato riconosciuto il debito fuori bilancio per € 1.475.497,60 (allegato 6a alla nota prot. C.C. n. 4584 del 29/10/2015), ai sensi dell'art. 194 lett. a) (dato il carattere esecutivo del provvedimento giurisdizionale), salvo riserva di approvazione dell'eventuale successiva transazione con l'attore (art. 194, lett. e). La delibera peraltro

- o non dà alcuna informazione sulle coperture;
- o perviene tardivamente, in violazione del TUEL.

Si tratta infatti di debitoria fuori bilancio per cui il titolo di riconoscimento era maturato già nel 2011 e che avrebbe dovuto essere correttamente contabilizzata quantomeno entro il 2014. Del resto, la procedura con decreto ingiuntivo esecutiva è stata intrapresa nei confronti del CITL dinanzi al Tribunale di Santa Maria Capua Vetere (ex sez. distaccata di Aversa), con causa iscritta al numero r.g. 1275/09 (per il d.i. n. 5716/05 ed il d.i. n. 842/06. del Tribunale di Napoli); il procedimento esecutivo presso il terzo (il Comune di Villa Literno) è stato iniziato invece con causa avente n. r.g. 968/11 e non risulta agli atti alcuna pronuncia di sospensione dell'esecutività del decreto ingiuntivo e del correlato pignoramento;

2. della debitoria nell'ambito del contezioso con Votta Donato, titolare del deposito per i veicoli sequestrati in forza dell'applicazione delle norme del Codice della strada per € 34.159,36.

La debitoria complessiva si è determinata in relazione alle indennità di recupero del mezzo, di traino e di trasporto in deposito e infine di custodia, secondo il tariffario previsto dal Ministero di Grazia e Giustizia. L'Ente si è servito, per il suddetto servizio, della Ditta di Soccorso Stradale e Deposito Giudiziario "Votta Donato" sul territorio di Villa Literno. Il debito era latente già da diversi anni, già a decorrere dal 2004 (cfr. nota interna 11251 del 27/06/2014) ed era stato liquidato in complessivi € 132.818,72 (a cui è stato detratto l'acconto di € 4.500,00). In base ad accordo transattivo (proposta di accordo transattivo prot. 11251 del 27/06/2014), il montante sarebbe stato ridotto del 50%, ad € 64.159,36. Peraltro:

- o € 30.000,00 sarebbero già stati presenti tra i residui passivi al 31.12.2012 e sono stati pagati con le somme dell'anticipazione di liquidità ex D.L. n. 35/2013. Tuttavia, poiché il Comune non ha presentato documentazione comprovante tale affermazione, la Sezione, da un lato, garantisticamente, prende atto di quanto riferito, peraltro, invita il Comune a verificare ed a documentare analiticamente, in sede di misure correttive, la sussistenza del pregresso debito tra i residui passivi al 31.12.2012, così come affermato in sede di memorie per l'udienza pubblica;
- o il debito risulta riconosciuto solo per € 34.159,36 ex art. 194 lett. e) senza indicare le fonti di copertura e comunque con netto ritardo rispetto alle ripetute sollecitazioni, negli anni, del competente responsabile del servizio.

6.4. Ne consegue che allo stato degli atti risulta che:

- il Comune ha una debitoria fuori bilancio ammontante in € 2.847.064,32,
- che procede sistematicamente al trascinarsi della debitoria fuori bilancio, con inevitabili ripercussioni sul Patto di stabilità interno, i cui saldi, negli anni, sono stati sistematicamente alterati (cfr. *infra* § 8);
- che in taluni casi ha proceduto al pagamento dei dfb senza procedere alla previa copertura ai sensi dell'art. 194 TUEL

Tabella 5. Situazione debiti fuori bilancio. Fonte: nota del Revisore prot. C.C. n. 4584 del 29/10/2015 e relazione del MEF. Elaborazione Corte dei conti

DEBITI NON ANCORA RICONOSCIUTI	€ 2.847.064,32
Debito verso "Regione Campania-Servizio Integrato delle Acque"	€ 2.713.464,32
Associazione Professionisti Associati di Carmine Menale	133.600,00
DEBITI CON RICONOSCIMENTO IRREGOLARE	€ 1.539.656,96
debito con il Consorzio Idrico Terra di Lavoro e "Acqua Campania"	€ 1.475.497,60
contezioso con Votta Donato servizio deposito giudiziario	34.159,36

Inoltre, rimane l'urgenza di acquisire, in sede di misure correttive, informazioni sul **debito verso "Fallimento ECOCAMPANIA"**, ai sensi dell'ordinanza 4909/2011 Tar Campania Sezione V - Napoli - liquidazione. Il debito, risultante dall'elenco dei pagamenti effettuati con le erogazioni straordinarie di liquidità ex D.L. n. 35/2013, per un totale € 731.861,52 pur oggetto di specifiche richieste istruttorie non è stato esplicitato in nessun oggetto di comunicazioni e chiarimenti da parte del Comune, in particolare non è stato chiarito se lo stesso fosse già presente tra i residui passivi del comune (specificandone l'annualità) o se invece si tratti di debito fuori bilancio non riconosciuto o successivamente riconosciuto. L'Ente, financo a valle del deferimento e dell'espressa richiesta di fornire la delibera di riconoscimento con l'indicazione delle coperture in bilancio, non ha provveduto. Il Collegio dispone che ciò avvenga in sede di misure correttive.

D. GESTIONE DI CASSA

7. Preliminarmente il Collegio accerta, allo stato, l'inattendibilità complessiva della situazione contabile di cassa.

Infatti, al termine della complessa istruttoria effettuata, questa Sezione non ha potuto ricostruire in termini certi sia i dati di stock che quelli di flusso della cassa, attesa la discordanza tra le varie basi dati disponibili.

A ciò si aggiunga che, pur sollecitato con apposite e ripetute richieste istruttorie, l'Ente non ha fornito collaborazione adeguata, fornendo dati spesso incompleti se non contraddittori (da ultimo, la quantificazione della cassa a fine 2014, prima comunicata come ammontante a € 943.602,11, sia in SIRTEL sia in risposte istruttorie, poi rettificata, in aumento, con le ultime memorie in udienza, in € 2.632.997,26).

Cionondimeno il Collegio osserva quanto segue.

Il dato sostanziale di maggiore evidenza è costituito dal fatto che l'Ente fa ricorso costante alle anticipazioni, ordinarie e straordinarie, a testimonianza di una endemica difficoltà a far fronte alle obbligazioni contratte con le coperture a suo tempo predisposte, in larga parte ineffettive: infatti, è molto significativo che un ente locale le cui entrate correnti annuali ammontano a circa € 7,5 mln, abbia richiesto un'anticipazione straordinaria di liquidità, in pratica, di pari importo.

In questo contesto sono emersi uno scarso controllo dell'Ente sulla propria cassa e prassi contabili che espongono lo stesso a rischi di distrazione di somme.

7.1. In primo luogo occorre stigmatizzare, come già accennato, il disallineamento delle basi dati, il cui incrocio rivela una generale inattendibilità dell'ambiente d'indagine, confermata poi nel corso dell'istruttoria.

Si riportano nelle sottostanti Tabelle 6.1. e 6.2. alcuni esempi di disallineamento rilevati tra le varie fonti informative con cui normalmente le Sezioni regionali di controllo procedono alla verifica della regolarità contabile delle gestioni.

Tabella 6.1. Anticipazioni. Disallineamenti SIOPE-Certificati al conto in punto di anticipazioni di tesoreria. Elaborazione Corte dei conti

FONTE: CERTIFICATI AL CONTO MIN. INT. - SEZ FIN. LOC. CASSA AL 31/12		FONTE: CERTIFICATI AL CONTO MIN. INT. - SEZ FIN. LOC. ANTICIPAZIONI		FONTE: SIOPE CASSA AL 31/12		FONTE: SIOPE ANTICIPAZIONI	
EVOLUZIONE DISPONIBILITA' LIQUIDE DECENNIO 2005 - 2014		ANTICIPAZIONI DI TESORERIA DECENNIO 2005-2010 NON RESTITUITA		EVOLUZIONE DISPONIBILITA' LIQUIDE DECENNIO 2005 - 2014		ANTICIPAZIONI DI TESORERIA DECENNIO 2005-2010 NON RESTITUITA	
2005	€ 1.738.029,00	2005	€ 0,00	2005	non disp	2005	€ 0,00
2006	€ 950.557,00	2006	€ 0,00	2006	non disp	2006	€ 0,00
2007	-€ 123.067,00	2007	€ 0,00	2007	non disp	2007	€ 0,00
2008	€ 773.892,00	2008	€ 647.599,00	2008	irregolarità trasm.	2008	€ 647.598,89
2009	€ 773.892,00	2009	€ 601.706,00	2009	irregolarità trasm.	2009	IL TITOLO V NON E' STATO SPECIFICATO DAL TESORIERE
2010	€ 773.891,00	2010	€ 1.251.925,00	2010	€ 0,00	2010	€ 1.251.925,20
2011	€ 773.893,00	2011	€ 1.741.185,00	2011	-€ 2.866.409,34	2011	€ 1.741.185,08
2012	€ 773.892,12	2012	€ 748.090,11	2012	-€ 1.132.140,40	2012	€ 0,00 NON RISULTANO PAGAMENTI PER RIMB ANT. CASSA
2013	€ 3.406.889,38	2013	€ 0,00	2013	€ 483.674,18	2013	€ 0,00
2014	€ 293.762,52	2014	€ 0,00	2014	€ 904.394,01	2014	€ 0,00

Tabella 6.2. Disallineamenti in punto di flussi di cassa. Dati del 2013. Elaborazione Corte dei conti

FLUSSI DI CASSA 2013	SIQUEL	SIOPE	
	Totale		DIFFERENZA
Fondo di cassa iniziale	/ 773.892,12	-€ 1.132.140,40	€ 1.906.032,52
Entrate titolo I	/ 3.229.268,64	€ 2.769.726,30	€ 459.542,34
Entrate titolo II	/ 1.049.536,65	€ 581.844,82	€ 467.691,83
Entrate titolo III	/ 398.326,94	€ 302.174,44	€ 96.152,50
Totale titoli (I+II+III) (A)	/ 4.677.132,23	€ 3.653.745,56	€ 1.023.386,67
Spese titolo I (B)	/ 8.253.772,37	€ 7.762.710,79	€ 491.061,58
Rimborso prestiti (C) di cui:	/ 2.265.257,41	€ 550.866,54	€ 1.714.390,87
Anticipazioni di tesoreria	/ 773.892,12	€ 0,00	€ 773.892,12
Rimborso prestiti a breve termine	/ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Rimborso prestiti a lungo termine	/ 1.491.365,29		€ 1.491.365,29
Differenza di parte corrente (D=A-B-C)	/ 5.841.897,55	-€ 4.659.831,77	-€ 1.182.065,78
Entrate titolo IV	/ 4.772.543,22	€ 4.560.230,06	€ 212.313,16
Entrate titolo V di cui:	/ 4.120.515,39	€ 4.120.515,39	€ 0,00
da anticipazioni di tesoreria (cat.1)	/ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
da prestiti a breve (cat.2)	/ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
da mutui e prestiti (cat.3)	/ 4.120.515,39	€ 4.120.515,39	€ 0,00
Totale titoli (IV+V) (E)	/ 8.893.058,61	€ 8.680.745,45	€ 212.313,16
Spese titolo II (F)	/ 1.249.369,30	€ 1.248.069,30	€ 1.300,00
Differenza di parte capitale (G=E-F)	/ 7.643.689,31	€ 7.432.676,15	€ 211.013,16
Entrate titolo VI (H)	/ 795.852,01	€ 741.377,70	€ 54.474,31
Spese titolo IV (I)	/ 738.538,63	€ 692.929,68	€ 45.608,95
Fondo di cassa finale (L = Fondo di cassa iniziale +D+G+H-I)	/ 2.632.997,26	€ 1.689.152,00	€ 943.845,26

In particolare: i dati di cassa SIOPE sono incompleti o contrastanti con quelli di cui alla certificazione al conto (disponibili sul sito del Ministero dell'interno) o alla contabilità interna (SIQUEL/SIRTEL; cfr. Tabelle 6.1 e Tabella 7.4).

Anomala appare la ricorrenza del saldo finale di cassa tra il 2008 e il 2012 secondo la contabilità interna (cfr. Tabella 7.4).

In ogni caso non si spiega il disallineamento tra dati da certificazione al conto e dati SIRTEL/SIQUEL (cfr. Tabella 7.4, specie nel 2013 e nel 2014), ragione per la quale dovrà essere accertato dagli organi magistratuali competenti l'eventuale sussistenza di illeciti nella rappresentazione dei dati contabili; men che meno si spiega la disarmonia tra tali dati e, quando presenti, i dati in SIOPE, per cui l'Ente ha rinviato ad eventuali responsabilità del Tesoriere (GETET spa). Su tale versante l'Ente riferisce di avere incaricato il concessionario del servizio di tesoreria di verificare le cause del disallineamento e di procedere alla rimozione delle eventuali anomalie.

7.1. Per potere addivenire ad una ricostruzione coerente e possibilmente attendibile della cassa, la Sezione ha richiesto di potere prendere visione dei verbali di cassa redatti a valle delle verifiche ordinarie (art. 223 TUEL). Tuttavia, anche in quel caso, si è dovuta constatare l'inadeguatezza dei documenti contabili, poiché i ridetti verbali si limitano, in sostanza, ad attestare la concordanza tra "cassa di diritto" e "cassa di fatto" e non forniscono alcuna informazione né su pignoramenti né su eventuali somme vincolate.

Dal 2012 al 2014, inoltre, i prefati documenti non contengono alcun riferimento alla molteplicità di conti correnti intestati al Comune, né dedicano spazio alla verifica, anche negativa, di sussistenza di entrate vincolate, né vi è alcun cenno al doveroso processo di "parificazione" cui sono tenuti gli enti in caso di agenti contabili esterni o interni.

In proposito, si rammenta preliminarmente che coloro i quali hanno traenza su conti correnti intestati al Comune o comunque sono incaricati della riscossione "assumono la figura di agente contabile" e sono tenuti alla resa del conto giudiziale (D.lgs. 118/2001 Allegato 4.2 al D.lgs. 118/2011, § 4.2). Gli odierni principi contabili applicati, infatti, stabiliscono che «*Le entrate sono riscosse con versamenti diretti in tesoreria o con ogni altra modalità prevista dal regolamento di contabilità*»; inoltre, tale regolamento deve essere redatto in conformità a principi espressamente dettati dalla legge, tra cui quello attinente all'«*obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti [...], non superiori ai 15 giorni lavorativi*»; con «*[...] tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all'identificazione degli operatori*» (Allegato 4.2 al D.lgs. 118/2011, § 4.1).

Tali gestioni devono essere, insieme al conto principale e del tesoriere, oggetto di verifiche ordinarie di cassa da parte di Revisore ed Ente (art. 223 TUEL), i quali devono procedere alla "parificazione" dei conti. «*L'operazione di "parificazione" consiste nella verifica dell'avvenuto rispetto delle norme previste dall'ordinamento e dal regolamento di contabilità dell'ente e nella corrispondenza delle risultanze del rendiconto con quelle della contabilità dell'ente*» (Allegato 4.2 al D.lgs. 118/2011, § 4.2). I verbali delle verifiche di cassa, acquisiti da questa Sezione, nulla riportano in merito alla gestione di tali agenti contabili e si limitano al solo conto di tesoreria per ultimo menzionato tra i conti in premessa. Al contempo, sino alla segnalazione di questa Sezione, non era emerso alcunché in ordine al disallineamento dei dati interni coi dati SIOPE. Tali disallineamenti ad oggi, non sono stati eliminati né si è fornita per

essi spiegazione esauriente sulla dinamica contabile sottostante (il Tesoriere ha comunicato di stare verificando le ragioni del fenomeno).

Tanto premesso, attesa la discordanza tra i dati, in merito alla consistenza di cassa nell'ultimo triennio si prende atto, allo stato degli atti, dei dati comunicati nel corso dell'istruttoria:

Tabella 7.1. Fondo cassa. Fonte: nota del Revisore prot. C.C. n. 4584 del 29/10/2015. Dati coincidenti con SIRTEL

FONDO CASSA AL 31/12/2012	FONDO CASSA AL 31/12/2013	FONDO CASSA AL 31/12/2014
0,00	2.632.997,26	943.602,11
		2.632.997,26*

Dato rettificato con memorie resp. ss. ff. prot. C.C. n. n. 5145 del 27/11/2015

7.2. Sul versante delle entrate specifica destinazione l'Ente ha più volte dichiarato che «Il Comune di Villa Literno durante il periodo dal 2005 al 2014, non ha fatto mai ricorso all'utilizzo in termini di cassa delle entrate a qualsiasi titolo vincolate» se non per i pagamenti delle spese a cui le risorse erano destinate (nota del resp. ss. ff. prot. C.d.C. 4533 del 20/10/2015; informazione confermata nella memoria dello stesso funzionario prot. C.d.C. n. n. 5145 del 27/11/2015).

Eppur tuttavia anche questa affermazione, allo stato degli atti, non sembra attendibile, atteso che i dati SIOPE (per quanto incompleti e non allineati con i dati interni) sembrerebbero indicare la sussistenza di un ricorso a tali somme, senza il necessario ripristino ai sensi dell'art. 195 TUEL. Infatti, atteso che

- il dato finale di cassa SIOPE può essere negativo, cumulando i vincoli rivenienti da anticipazioni e ed eventuale utilizzo di entrate a specifica destinazione,
- il fondo cassa SIRTEL può esprimersi invece solo in numeri "naturali" (0 o numeri positivi)

il raffronto dei dati viene operato sulle risultanze di fine anno è possibile ricavare un'informazione ipoteticamente indicativa di entrate a specifica destinazione utilizzate e non ripristinate. Infatti:

$CassaSIOPE = CassaSIRTEL - residui passivi per anticipazioni di cassa - Vincoli diversi da anticipazione non restituita$

ovvero

$Vincoli diversi da anticipazione non restituita = (CassaSIRTEL - residui Passivi) - CassaSIOPE$

Detto in altri termini, lo sbilancio tra cassa SIOPE e quella SIRTEL (al netto dei residui passivi per anticipazione) può fornire indicazioni sull'eventuale sussistenza di entrate a specifica destinazione utilizzate ad altri fini e non ripristinate.

Nel caso di specie, applicando il ragionamento al caso in esame, i dati sembrano indicare l'impiego di somme vincolate ex art. 195 TUEL nel 2011 e nel 2012 (Tabella 7.2; nel 2013 e 2014 il saldo SIOPE è positivo, cfr. Tabella 6.1). Tuttavia, anche nel 2014 si è accertata la sussistenza di somme vincolate non segnalate nella contabilità dell'ente, in particolare entrate ex D.L. n. 35/2013, addirittura, non registrate nella contabilità dell'Ente (cfr. § 7.6).

Il Comune è stato invitato a dare una spiegazione a tale evidenza contabile; ha peraltro giustificato lo stesso sbilancio come causato dalla inesattezza dei dati SIOPE e alle errate segnalazioni del Tesoriere.

Ciononostante, attesa l'inadeguatezza delle verifiche di cassa e dei relativi verbali e la concordanza della presunzione desunta dal suesposto ragionamento con le affermazioni del Revisore unico dei conti nella relazione al Rendiconto 2014 (secondo cui «Presso L'Ente si assiste all'utilizzo improprio di somme aventi vincolo di specifica destinazione, come nel caso di fattispecie, con impegno e liquidazione delle spese a fronte di proventi che rimangono accertati per diversi esercizi e poi devono essere stralciati dalla contabilità in quanto inesigibili o di dubbia ed incerta esigibilità»), il Collegio non può che accertare, in via presuntiva, la sussistenza di prassi contabili che non consentono di rilevare entrate a specifica destinazione, con la conseguente impossibilità di assicurare, nel loro utilizzo, il rispetto dell'art. 195 TUEL.

Tabella 7.2 Ricostruzione ipotetica dei Vincoli per cassa non riconducibili ad anticipazione di tesoreria. Fonte: SIRTEL e SIOPE. Elaborazione Corte dei conti

	2010	2011	2012
SIRTEL - CATEGORIA 1 - ANTICIPAZIONI DI CASSA a residuo passivo (A)	1.251.925,20	1.741.185,08	748.090,11
Cassa al 31.12 SIRTEL (B)	0,00	0,00	0,00
Cassa SIOPE al 31.12 (C)	0,00	-2.866.409,34	-1.132.140,40
Vincoli diversi da anticipazione non restituita (D= (B-A) - C	- 1.251.925,20	1.125.224,26	384.050,29

7.3. Anche le informazioni sulle anticipazioni di cassa sono opache e confuse, se non palesemente inattendibili.

Poiché i questionari SIQUEL erano incompleti, si è richiesto espressamente all'Ente di compilare la sottostante tabella, prodotta dal Responsabile dei ss. ff. con le memorie in sede di udienza:

Tabella 7.3. Anticipazioni di tesoreria 2008-201. Fonte: memorie resp. ss. ff. prot. C.C. n. n. 5145 del 27/11/2015

ANTICIPAZIONE TESORERIA				
anno	giorni	interessi	importo medio anticipazione	importo massimo anticipazione

2008	73	53.481,60	8.871,21	647.598,89
2009	97	82.551,35	6.203,15	601.705,81
2010	132	80.453,55	9.484,28	1.251.925,20
2011	120	89.638,89	14.509,87	1.741.185,88
2012	162	67.702,33	4.617,84	0
2013	0	0	0	0
2014	0	0	0	0

In precedenza, l'Ente aveva confermato di non avere puntualmente restituito l'anticipazione a fine anno a partire dal 2008 fino al 2012:

Tabella 7.3.1. Anticipazioni di cassa non restituite. Fonte: nota del Comune prot. C.C. 4533 del 20/10/2015 e nota del Revisore prot. C.C. n. 4584 del 29/10/2015. Elaborazione Corte dei conti

Anni	Disponibilità	Anticipazioni
2008		647.598,89
2009		601.705,81
2010	0,00	1.251.925,20
2011	0,00	1.741.185,08
2012	0,00	748.090,11

Per contro, i dati della Tabella 7.3. appaiono, in modo evidente, inattendibili: infatti, pur in presenza di un'anticipazione media di poche migliaia di euro (al di sotto di € 10.000), si riscontra la sistematica corresponsione di interessi passivi per un inferiore non inferiore a 5 volte tanto.

Per le stesse ragioni, poco attendibile appare anche il dato sul numero di giorni di scoperto, che potrebbe giustificare l'importo degli interessi corrisposti solo in presenza di corrispettivi molto alti.

Il dato sugli interessi passivi, peraltro, è l'unico verificabile direttamente da questa Sezione in base a dati SIRTEL, in quanto l'anticipazione media e i giorni di scoperto devono essere ricostruiti mediante le carte contabili in possesso del Comune e del Tesoriere.

Del resto, infatti, attesa l'endemica difficoltà di riscossione sopra rilevata, si deve ragionevolmente presumere che l'Ente non abbia mezzi alternativi alle anticipazioni per disporre della liquidità necessaria al suo funzionamento, come del resto dimostra il cospicuo ammontare dell'anticipazione straordinaria di liquidità ottenuta con il D.L. n. 35/2013 (€ 7.441.372,42) nel 2013 e nel 2014.

Ciò ha consentito all'Ente, in pratica, dal 2013, di far fronte alle proprie obbligazioni sempre attraverso anticipazioni, sebbene non più ordinarie, ma straordinarie .

7.4. Tanto premesso, la prima considerazione contabile che occorre effettuare, sulla base dei dati disponibili, è che la cassa dell'Ente (da certificazioni al conto) è quasi sempre positiva pur risultando a fine anno, dal 2008 al 2012, uno scoperto di cassa per anticipazioni

non restituite. Su questo fenomeno l'Ente non ha fornito spiegazioni: si può solo presumere, in *bonam partem*, che l'anticipazione non restituita sia stata contabilizzata con un residuo passivo, mentre le somme positive siano state "bloccate" a vario titolo; segnatamente, dalle certificazioni al conto, si tratterebbe di un fenomeno ricollegabile ad azioni esecutive dei creditori (cfr. Tabella 7.4).

Tabella 7.4. Fondo cassa. Disallineamenti SIRTEL-CERTIFICATI al Conto. Dati del 2013. Elaborazione Corte dei conti

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Certificati al conto	773.892,00	773.892,00	773.891,00	773.892,00	773.891,97	3.406.889,23	293.762,37
<i>di cui Pignorato</i>	<i>773.892,00</i>	<i>773.892,00</i>	<i>773.891,00</i>	<i>773.892,00</i>	<i>773.891,97</i>	<i>773.891,97</i>	<i>0,00</i>
SIRTEL	773.892,12	773.892,12	773.892,12	773.892,12	773.892,12	2.632.997,26	943.602,11

Non è sfuggito, inoltre, a questa Sezione che nel 2013 e nel 2014 si è registrato, pur in presenza di un'endemica scarsità di riscossione, un andamento positivo della cassa a fine anno.

In secondo luogo, tale andamento non può essere attribuito al beneficio delle anticipazioni straordinarie di liquidità, atteso che, una volta incassate, le stesse avrebbero dovuto essere immediatamente utilizzate per i pagamenti pendenti: detto in altri termini, a fine anno, le anticipazioni avrebbero dovuto essere, anche per cassa, "neutre", altrimenti evidenziando un ritardo nei pagamenti, che costituisce esso stesso il segno di un'irregolarità contabile.

La Sezione ha cercato, in autonomia, di ricostruire le cause di tale fatto contabile. Sul versante della competenza, l'Ente ha provveduto a neutralizzare l'anticipazione con l'iscrizione di due residui passivi al Titolo III per l'importo accertato e incassato, rispettivamente nel 2013 e nel 2014, di € 3.720.683,21.

Per contro, in ottemperanza al vincolo di destinazione per legge e all'obbligo di tempestività di cui agli artt. 1, comma 4, e 6 comma 9 del D.L. n. 35/2013, i pagamenti non sono stati tutti effettuati ed ancora, alla data dell'udienza, l'anticipazione risultava "*non ancora utilizzata per € 1.193.134,07, [...] depositata in Banca d'Italia*" (memorie resp. ss.ff. prot. C.C. n. n. 5145 del 27/11/2015).

7.4.1. Eppure tuttavia, la crescita della cassa nel 2013 non è spiegabile con un ristagno di liquidità per ritardo nei pagamenti con i fondi del D.L. n. 35/2013: infatti, in tale annualità, l'analisi degli elenchi dei pagamenti effettuati forniti dall'Ente dimostra che le risorse sono state tutte integralmente impiegate per la spesa correlata a crediti "certi liquidi ed esigibili" al 31.12.2012, come stabilito ai sensi dell'art. 1 comma 13 del D.L. n. 35/2013.

La causa dell'andamento positivo sembra essere altro, segnatamente, dei flussi per entrate vincolate o comunque genericamente destinate (da segnare con vincoli *ad hoc* sul risultato di amministrazione. Si rammenta che il risultato di amministrazione, nel 2013 e nel 2014 è stato vincolato nei termini di cui alla Tabella 1, con un forte sottodimensionamento dei

vincoli per FSC). Tali entrate sono afferenti ad entrate straordinarie del Titolo IV, per circa 1,8 milioni (prevalentemente derivati da incassi in conto residui).

L'analisi dei flussi di cassa (da Certificati al conto, in quanto unica base informativa allo stato "completa", cfr. Tabella 7.4.1), infatti, mostra che il saldo di cassa al netto della gestione conto terzi (€ 2.575.683,88 nel 2013; si rammenta che la cassa a fine 2013 è stata rendicontata in complessivi € 2.632.997,26) è determinato da un *trend* particolarmente positivo dei flussi in entrata di parte capitale (€ 7.643.689,31) che ha compensato il risultato negativo di parte corrente. All'interno di tale saldo di parte capitale, appurato che le entrate ex Titolo V sono riconducibili nella loro integralità all'accertamento ed incasso della prima *tranche* del D.L. n. 35/2013 (€ 3.720.689,21), al netto delle spese, il saldo è stato determinato dalle entrate del Titolo IV: su tale Titolo si è registrato, in conto residui, un consistente flusso in entrata (€ 4.419.340,26, + € 1.583.484,80), probabilmente ascrivibile ad entrate vincolate, che sono state parzialmente impiegate nell'anno successivo, determinando un residuo di giacenza anche nel 2014, che ha portato al risultato di cassa di € 943.602,11, peraltro, senza che l'Ente abbia sugli stessi fondi registrato alcun vincolo.

Tabella 7.4.1. Flussi di cassa. Fonte: certificazioni al conto consuntive di cui alla banca dati del Ministero dell'interno

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Saldo di p. corrente	-1.785.505,00	-1.381.153,00	-1.758.325,00	-2.264.297,00	-2.016.681,58	-5.068.005,43	-3.465.482,42
<i>comp.</i>	-1.390.254,00	-835.192,00	-1.187.502,00	-1.190.564,00	-81.554,17	-896.649,47	-1.081.144,57
<i>residui.</i>	-395.251,00	-545.961,00	-570.823,00	-1.073.733,00	-1.935.127,41	-4.171.355,96	-2.384.337,85
Titolo IV (entrata)	5.110.979,00	8.945.008,00	3.533.591,00	2.266.943,00	2.949.003,24	4.772.543,22	996.084,97
<i>comp.</i>	1.114.028,00	649.197,00	234.744,00	124.330,00	113.147,78	353.202,96	131.556,22
<i>residui.</i>	3.996.951,00	8.295.811,00	3.298.847,00	2.142.613,00	2.835.855,46	4.419.340,26	864.528,75
Titolo V (entrata)	1.193.338,00	1.346.588,00	1.313.810,00	2.378.115,00	1.737.480,58	4.120.515,39	1.977.737,55
<i>comp.</i>	658.187,00	601.706,00	1.251.925,00	1.741.185,00	748.090,11	3.720.683,21	1.968.863,62
<i>residui.</i>	535.151,00	744.882,00	61.885,00	636.930,00	989.390,47	399.832,18	8.873,93
Titolo II (spesa)	4.666.505,00	8.965.906,00	3.069.771,00	2.336.180,00	2.818.828,72	1.249.369,30	3.002.109,01
<i>comp.</i>	610.381,00	13.201,00	80.299,00	20,00	8.539,50	1.500,00	53.977,49
<i>residui.</i>	4.056.124,00	8.952.705,00	2.989.472,00	2.336.160,00	2.810.289,22	1.247.869,30	2.948.131,52
Saldo capitale	1.637.812,00	1.325.690,00	1.777.630,00	2.308.878,00	1.867.655,10	7.643.689,31	-28.286,49
<i>comp.</i>	1.161.834,00	1.237.702,00	1.406.370,00	1.865.495,00	852.698,39	4.072.386,17	2.046.442,35
<i>residui.</i>	475.978,00	87.988,00	371.260,00	443.383,00	1.014.956,71	3.571.303,14	-2.074.728,84
Saldo gestione di cassa (al netto conto terzi)	-147.693,00	-55.463,00	19.305,00	44.581,00	-149.026,48	2.575.683,88	-3.493.768,91

7.5. Il ristagno di liquidità ex D.L. n. 35/2013, invece, si verifica nel 2014, anche se, per il vero, "fuori fondo cassa". L'importo del fondo cassa a fine 2014 è di € 943.602,11 e, come già detto, beneficia degli effetti degli incassi nel 2013 sul Titolo IV, incassi la cui natura

allo stato rimane incerta e su cui il Comune dovrà fornire informazioni in sede di misure correttive. A fine 2014, infatti, si registra un mancato utilizzo dei fondi ex D.L. n. 35/2013 di € 1.751.575,59 (cfr. Tabella 7.5) che vengono "lasciati" sul conto di deposito presso la Banca d'Italia, senza essere registrati nella tesoreria dell'Ente.

Pertanto, l'effettivo valore del fondo cassa, come sostenuto dal Responsabile dei ss. ff. nelle sue memorie in sede di adunanza, sarebbe di € 2.632.997,26 (prot. C.C. n. n. 5145 del 27/11/2015, cfr. Tabella 7.1).

In buona sostanza, l'Ente non registra l'incasso intervenuto sull'apposito conto corrente della Banca d'Italia ex D.L. n. 35/2013, se non al momento del loro utilizzo per il pagamento. Tale conto è stato attivato in ragione delle previsioni dell'art. 2 dell'*addendum* (ai sensi dell'1, comma 11, del D.L. n. 35/2013) disciplinante le condizioni, tipo di concessione ed erogazione dell'anticipazione straordinaria di liquidità. Esso dispone che: «*L'erogazione in due soluzioni avviene attraverso versamento della Somma Anticipata, mediante bonifico bancario, nel conto corrente di tesoreria unica acceso presso la sezione di Tesoreria Provinciale dello Stato intestato all'Ente*».

La registrazione in cassa, per contro, interviene solo al momento del prelievo e passaggio dei propri conti di tesoreria, ai fini del pagamento. Infatti, nel 2013, poiché il pagamento dei debiti correlati all'anticipazione era stato del tutto effettuato (cfr. Tabella 7.5) non si è avuta alcuna necessità di "rettificare" i dati in precedenza comunicati.

Tabella 7.2. Rapporto tra fondo cassa e pagamenti ex D.L. n. 35/2013. Correlati fondi vincolati per cassa. Fonte: nota del Revisore prot. C.C. n. 4584 del 29/10/2015 e nota del resp. ss. ff. prot. C.C. 4533 del 20/10/201

		2013	2014	2015
Totale anticipazione incassata	€ 7.441.372,42	€ 3.720.683,21	€ 3.720.689,21	
Pagamenti effettuati		€ 3.722.196,02	€ 1.969.113,62	€ 558.435,52
Totale pagamenti		€ 3.722.196,02	€ 5.691.309,64	€ 6.249.745,16
cassa residua vincolata al 31.12 ex D.L. n. 35/2013 e depositati presso la Banca d'Italia		-€ 1.512,81	-€ 1.751.575,59	- € 1.193.134,07*
Pagamenti residui da effettuare		€ 3.719.176,40	€ 1.750.062,78	€ 1.191.627,26

* importo comunicato dal Responsabile dei ss. ff. con nota prot. C.C. n. 5145 del 27/11/2015

Tale modo di operare non è coerente con il principio di trasparenza e di verità di bilancio e, creando in sostanza una gestione separata dei fondi ex D.L. 35/2013, costituisce una patente violazione del principio di universalità di bilancio.

La prassi del tutto irregolare è confermata dall'analisi dei dati contabili delle reversali di incasso delle anticipazioni ex D.L. n. 35/2013, di cui alla tabella 7.5.1: il Revisore unico, in pratica, ha appurato che l'Ente "incassa" solo € € 5.248.231,95 a fronte degli € 7.441.372,42,

con una differenza di € 2.193.140,47. Il Responsabile dei ss. ff. in proposito afferma «Le reversali di incasso delle somme incassate per il D.L. n. 35/2013, corrispondono al totale dell'anticipazione, d'altronde interamente pagata come comunicato al Revisore dei Conti, e come si evidenzia dalla scheda. Mentre la seconda anticipazione è stata incassata per € 2.527.549, 14 a fronte di pagamenti di pari importo».

Tabella 7.5.1.. Reversali di incasso per anticipazioni straordinarie D.L. n. 35/2013 Fonte: nota del Revisore prot. C.C. n. 4584 del 29/10/2015

DATA	IMPORTO
22/07/13	1.500.000,00
07/11/13	300.000,00
12/12/13	920.683,21
24/04/14	35.983,26
12/05/14	6.604,04
19/05/14	1.148.193,01
23/05/14	2.948,87
29/05/14	21.127,92
10/06/14	41.874,98
12/06/14	25.716,30
13/06/14	75.824,71
20/06/14	46.099,22
24/06/14	60.223,52
04/07/14	25.470,41
09/07/14	88.446,97
14/07/14	23.546,46
22/07/14	30.609,00
24/07/14	18.600,24
25/07/14	8.791,98
09/09/14	5.228,81
16/09/14	8.708,54
19/09/14	10.283,70
02/10/14	62.370,27
23/10/14	4.624,00
24/10/14	19.533,93
11/11/14	22.060,25
24/11/14	94.227,21
03/12/14	6.240,00
11/12/14	24.500,00
16/12/14	14.060,70
16/12/14	36.964,92
20/01/15	72.893,10
18/02/15	2.000,00
01/04/15	8.200,00
12/05/15	37.972,07

18/05/15	119.914,28
03/06/15	80.714,45
05/06/15	90.456,44
09/06/15	47.216,00
14/08/15	59.500,00
01/09/15	9.819,18
05/10/15	30.000,00
Totale	5.248.231,95

Ora, è del tutto evidente che la differenza di € 2.193.140,47 (somme non ufficialmente incassate) rispetto all'erogato non si spiega neanche con la ridetta irregolare prassi contabile, in quanto i fondi ancora depositati e ristagnanti, fuori contabilità, presso la Banca d'Italia, ammontano a soli € 1.193.134,07.

Pertanto, allo stato degli atti non risulta l'incasso di € 1.000.006,40, somme vincolate e destinate al pagamento dei fornitori. Tale discrasia potrebbe essere segno di un'organizzazione contabile che consente il transito delle somme inizialmente disponibili sul conto corrente in Banca d'Italia su conti correnti di cui il Comune non ha contezza o controllo e su cui opera in autonomia il Tesoriere, col rischio di generare, distrazioni di somme la cui reintegrazione è rimessa alla buona diligenza del tesoriere e degli agenti contabili. Infatti, nonostante la mancata registrazione dell'incasso, risultano i pagamenti residui da effettuare solo di € 1.191.627,26: pertanto € 1.001.513,21 di pagamenti sono stati fatti da conti correnti di cui il Comune non ha controllo (propri o del tesoriere o di terzi).

In sede di misure correttive, attesa la confusione contabile e la pluralità di conti su cui operano gli agenti contabili urge l'immediata verifica e riscontro delle movimentazioni in entrata ed in uscita dei vari conti correnti, compreso quelli presso Banca d'Italia, ad opera del Revisore e degli uffici competenti dell'Ente. Questi devono procedere: a) alla previa "parificazione" di tutti i conti correnti ai sensi del richiamato Allegato 4.2 al D.lgs. 118/2011, § 4.2; b) all'esito di tale parificazione, emettere le reversali di incasso mancanti a regolarizzazione e registrazione delle somme indebitamente rimaste a "ristagnare" fuori dalla contabilità di cassa dell'Ente.

7.6. Il Collegio, in definitiva, accerta il mancato/ingiustificato impiego di risorse ottenute ex D.L. n. 35/2013, fatto che costituisce, di per sé, una "grave irregolarità contabile".

Infatti, il richiamato decreto legge ha previsto una misura straordinaria, concordata in sede europea, per soccorrere il sistema delle imprese, flagellato dai ritardi nei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni dei debiti che risultavano certi, liquidi, ed esigibili al 31 dicembre 2012 (art. 1, comma 13); ciò è avvenuto bilanciando l'esigenza di garantire la funzionalità del mercato ed evitare il fallimento delle imprese con il principio del pareggio del bilancio.

Il principio per cui il ricorso al debito non è ammesso per il finanziamento della spesa corrente è stato tratto in origine dalla dall'art. 126 TFUE e dal protocollo n. 12 sui disavanzi

eccessivi, nonché ai relativi patti (Patto di stabilità e crescita europeo). In tale prospettiva si inquadra anche l'art. 124 TFUE che sancisce il divieto per gli Stati membri di dare luogo a forme di "accesso privilegiato" alle istituzioni finanziarie per gli enti pubblici (art. 124 TFUE). Successivamente, il principio del pareggio di bilancio corrente (la cosiddetta "*golden rule*") è stato espressamente codificato dall'art. 3 § 2 del *Trattato sulla stabilità, coordinamento e governance nell'Unione economica e monetaria* (TSCG), nonché, a livello interno, dal nuovo art. 81 della Cost. (legge cost. n. 1/2012) e, per gli enti territoriali minori, dall'art. 119, comma 6 Cost. (già vigente dal 2001).

Come è noto, le "anticipazioni", sono per legge sottratte ai vincoli previsti per l'indebitamento: ai sensi dell'art. 3 comma 17 della Legge 24 dicembre 2003, n. 350 (Finanziaria 2004), infatti, non costituiscono indebitamento «*le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio*».

Il tratto essenziale delle "anticipazioni" è la sussistenza di una particolare causa giuridica, ovvero quella di porre rimedio ad una momentanea crisi di liquidità.

In altre parole, pur rimanendo nella sostanza una forma di indebitamento, il Legislatore ha ritenuto di sottrarre i contratti di anticipazione ai limiti cui soggiace lo stesso, bilanciando il principio del pareggio di bilancio con quelli di buon andamento ed efficiente funzionamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.); ovviamente tale bilanciamento incontra il limite della ragionevolezza (C. Cost. sentenza n. 425/2004) e pertanto spetta al Legislatore stesso circoscrivere entro precisi limiti oggettivi e soggettivi tale istituto, di per sé eccezionale (sent. C. Cost. 188/2014).

Per tale ragione, le anticipazioni di liquidità consistono normalmente in aperture di credito in conto corrente (così le anticipazioni di tesoreria ex art. 222 TUEL); tuttavia si è ritenuto che tale causa possa essere compatibile anche con lo schema contrattuale del mutuo (così le anticipazioni a valere sul fondo di rotazione ex art. 243-ter TUEL nonché le "anticipazioni" ex D.L. n. 35/2013, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata che ne ha dato mirabilmente la sent. C. Cost. n. 181/2015).

In definitiva, proprio perché la *ratio* e la finalità del ridetto D.L. 35/2013 (come dei successivi D.L. n. 120/2013; D.L. n. 66/2014; D.L. n. 78/2015, che hanno rifinanziato la misura negli anni successivi ed esteso l'anticipazione anche ai debiti fuori bilancio – art. 2, comma 7, D.L. n. 120/2013 – e ai debiti certi, liquidi ed esigibili al 31.12.2013 – art. 32, comma 1, D.L. n. 66/2014) è quello di supportare il sistema delle imprese fornitrici della pubblica amministrazione, non di finanziare l'operatività ed i bilanci degli enti locali; la liquidità percepita, pertanto, non può finanziare nuova spesa corrente, sia pure in forma di finanziamento del disavanzo pregresso o di copertura di debiti fuori bilancio, che devono essere previamente riconosciuti e coperti.

Per l'effetto, la liquidità che viene percepita con il mutuo trentennale stipulato con la Cassa depositi e prestiti deve:

- a) essere "neutralizzata" in termini di competenza. Detto in altri termini, sul bilancio si deve esclusivamente determinare una ristrutturazione del debito pregresso dell'ente locale sia in termini soggettivi (sostituendo alle imprese, la CDP) che in termini temporali (ammortamento fino ad un massimo di 30 anni), senza che la stessa anticipazione si traduca in risorse, per competenza, in grado di foraggiare nuova o pregressa spesa priva di copertura (sent. C. cost. n. 181/2015. Sulle modalità di contabilizzazione "neutrale" delle anticipazioni straordinarie di liquidità cfr. *amplius* SRC Campania n. 228/2015/PRSP; nonché Sezione autonomie di questa Corte, pronunce n. 14/2013/QMIG e n. 19/2014/QMIG);
- b) essere vincolata per legge, e pertanto, contabilmente, soggetta alla disciplina dell'art. 195 TUEL. Si tratta, infatti, di un prestito di scopo (SRC Liguria n. 65/2013; SRC Campania n. 26/2015/PRSP), la cui finalità è predeterminata dalla legge (segnatamente il pagamento dei debiti della pubblica amministrazione verso terzi, cfr. in tal senso, ad esempio, l'art. 6, commi 1 e 9); per tale ragione in «*considerazione dell'esigenza di dare prioritario impulso all'economia in attuazione dell'articolo 41, della Costituzione, a tutela del vincolo di destinazione delle risorse, non sono ammessi atti di sequestro o di pignoramento* (art. 6, comma 5 D.L. n. 35/2013);
- c) essere restituita in caso di accertato *surplus* (per esempio per la verificata insussistenza dei debiti per cui si è ottenuta anticipazione o perché le loro coperture "anticipate" si siano realizzate in termini di incasso). Detto in altri termini, a prescindere da quanto concordato ai sensi del diritto privato con la Cassa depositi e prestiti, gli enti sono tenuti a verificare l'opportunità e la convenienza della restituzione anticipata dell'erogazione statale, provvedendo così ad estinguere il debito e risparmiando la spesa per interessi, esattamente come accadrebbe con le ordinarie anticipazioni. In caso contrario, infatti, si trasformerebbe l'anticipazione in un mutuo vero e proprio, *ergo*, in indebitamento a sostegno di spesa indifferenziata (quindi anche e spesso spesa corrente) col rischio di violazione dell'art. 119, comma 6 Cost.;
- d) essere utilizzata immediatamente per effettuare i pagamenti, i quali devono essere tempestivi nel rispetto della disciplina europea (D.lgs. 231/2002), venendo altrimenti meno le ragioni stesse del ricorso eccezionale a tale istituto.

Infatti, a proposito del corollario sub b) e c), il Legislatore ha contemplato un sistema di pubblicazione e rendicontazione da rendere accessibile a terzi. Segnatamente, l'art. 6, comma 9 del D.L. n. 35/2013 prevede che le pubbliche amministrazioni assegnatarie dei fondi comunichino ai creditori, anche a mezzo posta elettronica, l'importo e la data entro la quale provvederanno rispettivamente ai pagamenti dei debiti.

Tale comunicazione, nel caso del Comune di Villa Literno, che ha ottenuto l'anticipazione nell'ambito della emanazione della normativa, doveva intervenire entro il 30 giugno 2013;

mentre entro il 5 luglio 2013, le pubbliche amministrazioni cui fosse stata concessa l'anticipazione dovevano pubblicare sul proprio sito istituzionale l'elenco completo dei fornitori cui è stata fatta la prefata comunicazione elettronica, *«per ordine cronologico di emissione della fattura o della richiesta equivalente di pagamento»* (art. 6 cit.).

Di questo elenco, sul sito web dell'Ente, non è stato possibile rinvenire evidenza.

In proposito si rammenta che mentre la omessa comunicazione per posta elettronica *«rileva ai fini della responsabilità per danno erariale a carico del responsabile dell'ufficio competente»*, la mancata pubblicazione sul sito internet *«è rilevante ai fini della misurazione e della valutazione della performance individuale dei dirigenti responsabili e comporta responsabilità dirigenziale e disciplinare ai sensi del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. I dirigenti responsabili sono assoggettati altresì ad una sanzione pecuniaria pari a 100 euro per ogni giorno di ritardo nella certificazione del credito»* (art. 6 cit.).

Con riguardo al successivo ritardo nei pagamenti una volta erogata la somma, il successivo comma 6 prevede, che la violazione del principio di tempestività dei pagamenti nelle transazioni commerciali ove generi *«la condanna al pagamento di somme per risarcimento danni o per interessi moratori è causa di responsabilità amministrativa a carico del soggetto responsabile del mancato o tardivo adempimento»* (art. 6 cit.).

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

Resta ovviamente inteso che tale responsabilità tipica non esclude l'ordinaria responsabilità amministrativa contabile per gli oneri e gli interessi che gli enti abbiano a sostenere per l'ingiustificato ritardo nei pagamenti per cui sono state erogate le anticipazioni straordinarie di liquidità.

Il complesso di tali norme evidenzia che il ritardo nei pagamenti e il "ristagno di liquidità" sul conto della Banca d'Italia costituisce comunque un'irregolarità contabile che espone l'ente ad ulteriori oneri e interessi moratori ai sensi del D.lgs. n. 231/2002 per ritardi nelle transazioni commerciali.

7.7. In ultimo, il Collegio evidenzia l'impiego improprio di tali somme, non avvenuto sotto l'egida dell'art. 195 TUEL, nei termini che seguono. Il Revisore dei conti ha rilevato che *«in sede di controllo dei pagamenti effettuati con la procedura ex D.L. 35/2013 si evincono dei pagamenti di contributi previdenziali di competenza al massimo fino all'annualità 2012 per circa 120.000,00»*. Tale pagamento risulta dalla causale di cui agli elenchi dei pagamenti ex

D.L. n. 35/2013, forniti dall'Ente al Revisore e da questi poi sottoposti a questa Sezione (prot. C.d.C. n. 4499 del 15 ottobre 2015; segnatamente € 119.914,28 tra il 2014 e il 2015)). *In limine* al procedimento istruttorio, con la sua memoria, il Responsabile dei ss. ff. ha sostenuto che «non si è proceduto al pagamento di contributi previdenziali bensì al pagamento di alcune rate di un contributo assunto per la realizzazione di un impianto sportivo. Lo stesso pur risultando impegnato non era stato pagato poiché il precedente responsabile del Servizio non ha trasmesso il fascicolo inerente all'attuale responsabile» (prot. C.d.C. n. 5145 del 27/11/2015). Tale affermazione non è stata in nessun modo comprovata (al contrario dell'affermazione del Revisore, comprovata dai su richiamati elenchi) e allo stato appare destituita di fondamento.

Come già evidenziato in SRC Campania n. 26/2015/PRSP (§2.2.1.2) i debiti verso i dipendenti sono debiti "interni" che non hanno a che fare con le esigenze di tutela del sistema delle imprese che ingaggiano relazioni commerciali con la pubblica amministrazione e con il correlato vincolo di destinazione impresso dal Legislatore con il D.L. n. 35/2013.

E. PATTO DI STABILITÀ 2014

8. L'Ente ha dichiarato di aver conseguito il rispetto del PSI 2014, con un margine, rispetto al saldo obiettivo, di soli € 7.000,00.

Tabella 8. Certificazione del rispetto del PSI 2014 a consuntivo. Fonte: Relazione al rendiconto 2014 del Revisore unico. Importi in migliaia di euro. Elaborazione Corte dei conti

	2014
Saldo obiettivo finale (A)	651
totale entrate finali	9.913
totale spese finali	9.255
Saldo finanziario di competenza mista (B)	658
Differenza fra saldo finanziario e saldo obiettivo finale (C = B - A)	7

A seguito del contraddittorio pubblico, né il Revisore né l'Ente hanno ritenuto di precisare diversamente i dati riportati in Tabella 8, sebbene su sollecitazione del Magistrato istruttore si fosse chiesto di confermare il saldo finale, attesa la rilevazione di un errore di compilazione nella relazione di al Rendiconto 2014, con riferimento al saldo di parte capitale.

Tanto premesso, Il Collegio accerta, allo stato degli atti, la violazione del patto di stabilità 2014, in considerazione del fatto che l'obiettivo è stato raggiunto attraverso l'irregolare contabilizzazione di partite sia attive che passive, segnatamente accertamento di entrate, come si è visto, abbondantemente sovrastimate ed il procrastinamento di debiti fuori bilancio.

8.1. La sovrastima delle entrate, oltre a consentire all'Ente di autorizzare una spesa corrente superiore a quella effettivamente sostenibile non rispettando i principi di bilancio

previsti dal comma 1 art. 151 e art. 162 TUEL, quali principio di veridicità e di attendibilità, prudenza, infatti ha consentito di dissimulare il rispetto del patto.

Ciò vale certamente con riguardo all'accertamento per servizio idrico contenuto nella determina n. 20/2014. Tale atto amministrativo contenente le minute dei ruoli per canoni acquedotto anni 2005/2008 per un importo complessivo di € 660.554,18. Come già osservato, si tratta di crediti che, data la prescrizione quinquennale, erano già prescritti, e non avevano quindi nemmeno titolo per l'iscrizione nel conto del patrimonio, oggi stato patrimoniale (cfr. § 4.5.2.4).

8.2. In secondo luogo, l'analisi dei debiti fuori bilancio ha evidenziato che l'Ente, pur in presenza dei presupposti per il riconoscimento, non ha effettuato, o ha spostato al 2015, il riconoscimento dei seguenti debiti fuori bilancio (per un totale di € 4.356.721,28). Come già evidenziato, tale *modus operandi* costituisce un'irregolarità in grado di determinare il surrettizio rispetto del Patto di stabilità (cfr. § 6.3). Il fenomeno ha riguardato, nel complesso, ai seguenti debiti

- **debito "aggiuntivo" con il Consorzio Idrico Terra di Lavoro e "Acqua Campania" (delibera Consiglio comunale n. 33/2015** del 29 luglio 2015) per € **1.475.497,60** (allegato 6a alla nota prot. C.d.C. n. 4584 del 29/10/2015), riconosciuto ai sensi dell'art. 194 lett. a) (dato il carattere esecutivo del provvedimento giurisdizionale), salvo riserva di approvazione sull'eventuale successiva transazione con l'attore (art. 194, lett. e). Il procedimento di esecuzione, come si è evidenziato sopra, risale al 2011;
- **debitoria nell'ambito del contenzioso con Votta Donato, titolare del deposito per i veicoli sequestrati in forza dell'applicazione delle norme del Codice della strada (delibera Consiglio Comunale n. 34/2015).** Il montante del debito, pur di € 64.159,36, è stato riconosciuto solo per € 34.159,36, in quanto l'Ente assume che € 30.000 erano già stati contabilizzati tra i residui 2012. In ogni caso, dalla relazione risulta che il debito e la richiesta di pagamento risale a data anteriore al 2012.

A questi debiti, vanno aggiunti i seguenti dfb non riconosciuti, le cui debitorie risultano ampiamente sussistenti già nel 2013 tra cui

- Debito verso "Regione Campania-Servizio Integrato delle Acque" per € 2.713.464,32;
- Debito verso Associazione Professionisti Associati di Carmine Menale per 133.600,00.

Ne riviene che per effetto delle minori entrate e delle maggiori spese correnti per competenza il saldo andrebbe rettificato come di seguito, con conseguente **mancato rispetto del PSI 2014, per € 5 milioni circa (Tabella 5.1)**

Tabella 8.1 Calcolo del saldo finanziario a competenza mista "rettificato" per il PSI 2014. Elaborazione Corte dei conti. Importi in migliaia di euro

Obiettivo programmatico (A)	651
totale entrate finali	9.913

<i>rettifica in diminuzione det. 20/2014</i>	661
totale spese finali	9.255
<i>rettifica in aumento per debiti fuori bilancio procrastinati</i>	4.357
totale entrate finali rettificate	9.252
totale spese finali rettificate	13.612
Saldo finanziario di competenza mista (B)	-4.360
spazi finanziari acquisiti con patto orizzontale nazionale 2013 (C)	
pagamenti di residui passivi in conto capitale art. 4-ter c.6 legge 16/2012 (D)	
spazi finanziari acquisiti con patto orizzontale naz.le 2012 e non utilizzati (E = C-D)	0
Saldo obiettivo finale (F = A + E)	651
Differenza fra saldo finanziario e saldo obiettivo finale (G = B - F)	-5.011

8.3. Il Collegio, pertanto, accerta la violazione del PSI realizzatasi *“mediante una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio”* (art. 31, comma 31, L. n. 183/2011, c.d. Legge di stabilità 2012) alterando il risultato del calcolo effettuato sulla base dei rendiconti approvati e pregiudicando l’affidabilità dell’auto-certificazione dello stesso Ente.

Infatti, come è noto, la violazione del PSI può essere *“etero-accertata”* e rilevata da questa Magistratura, tanto in sede di svolgimento della funzione di controllo che in sede giurisdizionale. Del resto, tale competenza è confermata dalla stessa Legge di Stabilità che fa decorrere il regime *“sanzionatorio”* conseguente alla violazione del Patto dall'anno successivo a quello in cui è stato accertato il mancato rispetto dello stesso (art. 31 commi 28 e 29 della predetta L. n. 183/2011).

Come è noto, infatti, il controllo delle Sezioni di controllo è di tipo *“dicotomico”*: di legittimità e regolarità contabile (Corte Costituzionale, sent. n. 40/2014) *«per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti»* (art. 148-bis TUEL, come introdotto dall’art. 3, comma 1 lett. e) del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla Legge 7 dicembre 2012, n. 213).

È inoltre condivisa la conclusione esegetica, anteriore alla stessa citata Legge di stabilità 2012, per cui le verifiche della Magistratura contabile in materia di Patto di stabilità rivestano natura sostanziale e non solo formale (cfr. Corte Conti SS.RR. n. 49/2011), con la conseguente possibilità di riqualificare, sia contabilmente che giuridicamente, accertamenti e impegni, incassi e pagamenti (cfr. *ex multis*, SRC Lombardia nn. 1052/2010/PRSE e 459/2011/PRSE; Toscana, n. 5/2012/PAR, Emilia-Romagna n. 5/2012, Campania n. 339/2011/PAR, SRC

Piemonte 114/2011/PAR e 12/2012/PAR, Lombardia, nn. 510/2011/PAR, 1139/2009/PRSE, 953/2010/PAR, e 1003/2010/PRSE; per una rassegna cfr. Lombardia n. 7/2012/PAR e n. 405/2012/PAR).

A suggello di tale orientamento interpretativo, accanto alle ipotesi di "violazione" mediante una *"non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio"* è stata espressamente sanzionata qualsiasi "forma elusiva", anche ove questa si realizzi mediante atti giuridici la cui tecnica di contabilizzazione consente di dissimulare il mancato rispetto del patto (cfr. ad es. mediante l'abuso della capacità negoziale, SRC Lombardia n. 7/2012/PAR cfr. SRC Lombardia nn. 405 e 518/2012/PAR, nonché SRC Lombardia n. 515/2013/PRSP e n. 115/2014/PRSP). Detto in altri termini, la Corte, ai fini del Patto di stabilità, può spingersi ad indagare la sostanza degli effetti giuridici prodotti, a prescindere dal *nomen iuris* (SRC Lombardia n. 515/2013/PRSP e 115/2014/PRSP), cfr. il vigente art. 31, commi 30 e 31 della Legge n. 183/2011.

Inoltre, questa Corte ha già evidenziato che il mancato rispetto sostanziale del Patto di stabilità può essere accertato, sia nella forma della violazione che dell'elusione, tanto in sede di controllo che giurisdizionale. In proposito, le Sezioni riunite in speciale composizione, con sentenza n. 33/2014, hanno espressamente affermato che *«l'attribuzione alle sezioni giurisdizionali della competenza ad accertare comportamenti "antielusivi" del rispetto degli obiettivi, nell'ambito di una fattispecie tipizzata di responsabilità di tipo "sanzionatorio", pur se finalizzata a tutelare il medesimo bene giuridico, (il rispetto del patto di stabilità interno), non interferisce, stante l'assoluta autonomia dei giudizi (secondo i parametri a suo tempo fissati dalla Corte Costituzionale nella sent. n. 29/1995), col potere intestato alle sezioni di controllo dapprima dall'art.168 e poi dall'art.148-bis del d.lgs n. 267/2000, di accertare oltre all'"an" del rispetto degli obiettivi il "quomodo" ovvero le modalità con cui sono stati realizzati, dunque di indagare in ordine a violazioni che si realizzano in forma elusiva, il che significa implementare una concezione sostanziale e non formale del controllo medesimo.*

Quest'ultima trova fondamento in un preciso principio contabile cui gli enti locali devono conformarsi, ai sensi dell'art.3, comma 1, previsto dall'allegato n. 1 n. 18 del d.lgs n. 118/2011 (recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi"), per cui i fatti" devono essere rilevati contabilmente secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa e non solamente secondo le regole e le norme vigenti che ne disciplinano la contabilizzazione formale"»; in merito al rapporto tra gli accertamenti delle sezioni regionali di controllo e le prerogative sanzionatorie delle sezioni giurisdizionali, si rinvia alla delibera SRC Lombardia n. 510/2011/PAR e 115/2014/PRSP.

In estrema sintesi, l'"elusione" del Patto si distingue quindi dalla "violazione" in quanto quest'ultima si realizza, rudimentalmente, *«mediante una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite»* (art. 31, comma 31, L. n. 183/2011) *id est* un'erronea contabilizzazione

di partite relativa ad un'operazione giuridico-economica che costituisce titolo di entrate e spese da imputare a bilancio. Nell'elusione, invece, l'irregolarità non attiene strettamente al piano della contabilizzazione, ma - a monte - alla stessa scelta e qualificazione dell'operazione giuridica che costituisce titolo della contabilizzazione (cfr. SRC Lombardia n. 515/2013/PRSP e 115/2014/PRSP).

In entrambi i casi, peraltro, ne consegue la necessità di applicare le limitazioni e le sanzioni conseguenti alle violazioni del PSI secondo la decorrenza illustrata nella deliberazione SRC Lombardia n. 345/2013/PAR.

Le conseguenze della violazione/elusione del PSI sono contenute nell'art. 31, comma 26 e ss. Della L. n. 183/2011, "legge di stabilità 2012", recentemente novellato.

Da tali disposizioni si evince che la fattispecie elusiva è una forma di violazione ritenuta più grave della mera violazione del Patto, poiché sono previste, accanto alle limitazioni di apparato (c.d. limitazioni amministrative) e alla sanzione del comportamento illecito che ha generato la violazione o l'elusione (mediante una forma speciale di responsabilità erariale, per cui sono competenti la Procura e le Sezioni giurisdizionali, comma 31), la sanzione civile della nullità (testuale) degli atti elusivi (comma 30). Tutte le altre "sanzioni" coincidono; in definitiva l'elusione (proprio perché si realizza sul piano sostanziale e solo indirettamente sul piano contabile) è sanzionata con la sola misura aggiuntiva della nullità (testuale) degli atti attraverso cui si è realizzato l'effetto contabile che ha consentito di non fare emergere il mancato rispetto del Patto.

Tanto premesso, giova rammentare che le limitazioni amministrative, comuni ad entrambe le fattispecie, consistono (art. 31, comma 26, della legge di stabilità 2012):

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

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

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

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

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

Dette "limitazioni amministrative" non sono graduate in relazione alla gravità o alla causa della violazione della disciplina del Patto, ma operano sull'ordinaria attività amministrativa, limitando la potestà degli organi di governo e direzione dell'ente, inibendo lo svolgimento di specifiche attività (ad es. divieto di indebitamento e divieto di assunzione di personale) o riducendo il margine di discrezionalità (ad es., come nel caso di specie, limitazione della spesa corrente entro specifici parametri, cfr. sul punto specifico le già richiamate delibere SRC Lombardia n. 813/2009 e n. 288/2010).

Per contro, solo sul piano del comportamento illecito (e della connessa fattispecie di danno erariale, su cui sono competenti le Sezioni giurisdizionali di questa Magistratura), accanto all'elemento oggettivo della violazione o elusione del patto, deve essere accertato l'elemento soggettivo, consistente nell'aver «*artificiosamente conseguito mediante una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio [violazione] o altre forme elusive [elusione]*» la trasgressione dell'obbligo di solidarietà finanziaria in cui consiste il Patto di stabilità (cfr. SRC Lombardia n. 510/2011/PAR, n. 405/2012/PAR e n. 515/2013/PRSP). L'accertamento di tale profilo, come detto, è esclusiva pertinenza delle Sezioni giurisdizionali di questa Corte.

L'elemento soggettivo, per contro, non rileva in ogni caso per le altre conseguenze di legge (limitazioni) e nemmeno per la nullità testuale conseguente ad atti elusivi, dove, similmente all'ipotesi generale di cui all'art. 1344 c.c., non è necessario l'accertamento di alcun *animus fraudis* (l'intenzione di eludere l'applicazione di una norma), essendo la nullità, una fattispecie di non conformità oggettiva dell'atto al suo schema legale (norme di validità) e non uno strumento repressivo di comportamenti illeciti (norme di comportamento).

9. In conclusione, il risultato di amministrazione 2014 è affetto da un grave latente squilibrio di bilancio, in grado di generare un disavanzo sostanziale, non palesato, al 31.12.2014. Tale componente negativa è così articolata:

- **€ 5.315.205,39 (§ 4.5.6, Tabella 4.4) per mancato stralcio di residui privi di titolo.** Una componente importante di tale importo è costituito dai residui per il credito verso l'ex concessionario della riscossione (€ 3.292.609,20; § 4.5.1). L'Ente, con le memorie del Responsabile dei ss. ff. ha affermato di aver già proceduto allo stralcio del credito. Peraltro, allo stato degli atti, questa Sezione non è in grado di verificare se le attività di stralcio siano state effettivamente realizzate, né se queste siano avvenute in sede di rendiconto 2013 e/o rendiconto 2014, ovvero col riaccertamento straordinario ex art. 3, comma 7, del D.lgs. 118/2011. L'Ente, infatti, era stato richiesto di produrre gli elenchi previsti dalla legge (che avrebbero dovuto essere allegati ai rendiconti) o comunque un elenco distinto per tipologia e anno di provenienza dei residui attivi sussistenti al 31.12.2014 (anche in sede di deferimento). Allo stato degli atti, attesa la movimentazione dei residui illustrata alla Tabella 4.4.1, sembra più probabile che lo stralcio sia avvenuto in sede di riaccertamento straordinario, accedendo così alla regola del ripiano trentennale;

- € 2.179.054,48 (§ 5.3) per mancato accantonamento sul risultato di amministrazione di un FSC adeguato, in special guisa collegato alla critica situazione del servizio idrico, su cui, ad oggi, la riscossione è pari sostanzialmente a zero;

- € 2.847.064,32 (§ 6.4, Tabella 6.5), per debiti fuori bilancio già sussistenti a tale data e non riconosciuti. Anche qui, va detto, che una componente importante deriva da una posta che il Comune ha, in sede di memorie, affermato di avere "riconosciuto" come debito fuori bilancio, senza peraltro produrre la delibera di riconoscimento come richiesto (§ 6.2.1). Si rinvia a quanto già specificato al § 6.2.1.1, a proposito del debito verso "Regione Campania-Servizio Integrato delle Acque" per € 2.713.464,32.

Tabella 9. Disavanzo sostanziale complessivo latente al 31.12.2014 da ripianare. Elaborazione corte dei conti

Risultato di amministrazione 2014. Parte libera (A)	1.604.956,58
Residui attivi senza titolo ed insussistenti (B)	5.315.205,39
Vincolo per FSC non adeguato. Differenziale (C)	2.179.054,48
Debiti fuori bilancio non riconosciuti (D)	2.847.064,32
Disavanzo sostanziale complessivo latente (A-B-C-D)	- 8.736.367,61

9.1. In relazione alla componente di squilibrio derivante dalla necessità di stralcio/svalutazione dei residui attivi, non è possibile invocare la norma sul ripiano trentennale per l'adeguamento alla nuova contabilità armonizzata. Detto in altri termini, tali residui – come ormai più volte evidenziato nella giurisprudenza di questa Sezione (SRC Campania n. n. 228/2015/PRSP, n. 217/2015/PRSP, n. 196/2015/PRSP, n. 162/2015/PRSP) – andavano stralciati al 31.12.2014 o in alternativa l'Ente doveva procedere all'accantonamento di un FSC adeguato, provvedendo a quella data al ripiano del disavanzo, nel rispetto delle regole ordinarie, senza accedere alla facoltà di ripiano trentennale di cui all'art. 3, commi 15 e 16 del D.lgs. n. 118/2011.

Giova rammentare che in base alle regole contabili vigenti per gli esercizi finanziari fino al 31.12.2014 (considerato che dal 1° gennaio 2015 è entrata in vigore la c.d. "contabilità armonizzata"), i residui, anche se solo di dubbia esigibilità, andavano stralciati dal conto del bilancio, stante la presunzione di insussistenza delle ragioni del credito (o in alternativa andava predisposto un adeguato FSC, anche in misura superiore al minimo di legge).

In definitiva, sia i residui insussistenti, inesigibili che di dubbia esigibilità dovevano essere riaccertati, per le annualità finanziarie fino al 2014, con le regole del riaccertamento ordinario anteriori all'entrata in vigore del D.lgs. 118/2011 per la generalità degli enti locali pena la violazione del principio dell'equilibrio dinamico di bilancio (art. 81 Cost.) e del principio di veridicità e con il rischio di dilatare in trent'anni uno squilibrio sostanziale che richiede

viceversa immediate misure correttive con l'adozione degli strumenti ordinari ex artt. 193 e 243 bis TUEL.

9.2. Non è per contro possibile rinviare tale operazione al riaccertamento straordinario ai sensi dell'art. 3, comma 7, del D.lgs. 118/2011 che a rigore riguarda soltanto lo stralcio da "riclassificazione" temporale dei residui, in base alla regola della esigibilità (competenza finanziaria rafforzata), e da inesigibilità di diritto o di fatto sopravvenuta solo successivamente (sul rapporto tra riaccertamento straordinario ordinario cfr. SRC Campania n. 162/2015/PRSP, § 3.1.1).

Diversamente nell'ipotesi che gli enti possano legittimamente procrastinare il riaccertamento ordinario attraverso il "riaccertamento straordinario", deriverebbe un disavanzo sostanziale relativo agli esercizi *ante* armonizzazione dolosamente e/o colposamente occultati in "disavanzo tecnico" o in "disavanzo sostanziale" da svalutazione, accedendo alla modalità straordinaria di ripiano trentennale prevista dall'art. 3 commi 15 e 16, la quale è certamente compatibile con l'art. 81 della Costituzione solo nella misura in cui risulti strumentale ad un'operazione di trasformazione della contabilità e non ad aggirare il principio dell'equilibrio dinamico di bilancio.

Se la norma, infatti, non riguardasse solo i "disavanzi tecnici" o comunque da "riclassificazione" del credito e debito, allora saremmo in presenza di una disposizione che consentirebbe agli enti pubblici di amministrare le comunità senza rispettare il principio dell'equilibrio dinamico di bilancio (art. 81 Cost.), poiché affermare che bisogna assicurare tale equilibrio in un orizzonte temporale dilatato di trent'anni equivale a dire che l'equilibrio non è, o al massimo è solo, un'aspirazione costituzionale, nella disponibilità del Legislatore.

Per contro, la norma, in un'interpretazione costituzionalmente orientata, non può che essere circoscritta al solo disavanzo tecnico che si genera per effetto dell'applicazione, a decorrere dal 1° gennaio, del principio della competenza finanziaria potenziata e del nuovo sistema di accantonamento a garanzia della dubbia esigibilità dei crediti (FCDDE All. 4.2. par. 3.3., la cui disciplina è molto più rigorosa del Fondo svalutazione crediti ex art. 6, comma 17, del D.L. 95/2012, del medesimo allegato citato). Non potrà, di contro, trovare applicazione per i disavanzi sostanziali occultati, per crediti privi, in modo acclarato, di un titolo giuridico o comunque affetti da un tasso di riscossione talmente critico da rendere tale titolo ineffettivo.

Si aggiunga che la suddetta interpretazione si impone altresì alla luce del principio di uguaglianza; altrimenti il ripiano trentennale diventerebbe un mezzo alternativo agli strumenti di riequilibrio previsti dalla legge (art. 193; art. 243-bis; art. 244 e ss. TUEL) per i quali si sono correttamente adoperati gli enti diligenti ed in buona fede, con i conseguenti sacrifici imposti alle comunità di cui sono esponenziali (tagli dei servizi, aumento della pressione fiscale ecc.) in nome del principio della solidarietà nazionale e del rispetto dei vincoli europei.

Inoltre, una simile interpretazione sarebbe facilmente strumentalizzabile da parte degli amministratori eventualmente responsabili dei dissesti (art. 248, comma 5, TUEL).

Detto in altri termini, la norma del ripiano trentennale non può essere un nuovo mezzo di riequilibrio, anche perché se così fosse, l'equilibrio sarebbe semplicemente negato come principio di sistema.

9.3. Stessa esigenza si pone, per le stesse ragioni di interpretazione costituzionalmente orientate, in ragione dei disavanzi sostanziali che hanno causa in altre irregolarità contabili anteriori al 1° gennaio 2015, come ad esempio la mancata evidenziazione di vincoli sul risultato di amministrazione in relazione a gestioni vincolate, sia che il vincolo transiti nel fondo pluriennale vincolato che in uno dei "fondi" indicati dal nuovo art. 187 comma 1 TUEL. Anche in tal caso lo squilibrio non potrà essere ripianato in modo trentennale, in quanto non ha causa nel passaggio al nuovo regime contabile, ma l'Ente dovrà considerare lo stesso un disavanzo come manifestatosi al 31.12.2014 e ripianarlo con le regole vigenti per il caso di disavanzi a quella data, vale a dire l'art. 193, l'art. 243-bis e ss., l'art. 244 TUEL.

9.4. Allo sbilancio di cui alla Tabella 9, dunque, il Comune dovrà porre rimedio in sede di misure correttive, adottando le necessarie misure ai sensi del testo unico degli enti locali. Peraltro, atteso il passaggio, dal 2015, alla nuova contabilità armonizzata di cui al D.lgs. 118/2011, l'Ente dovrà per l'effetto:

- ricalcolare il disavanzo al 1° gennaio 2015 tenendo conto di tale diverso, negativo, risultato di amministrazione;

- procedere al recupero nel triennio 2015-2017 secondo le regole dei vigenti artt. 188 e 193 TUEL (o altre forme di ripiano del caso, a seconda della capacità concreta dell'Ente di recuperare il disavanzo), non potendo essere ripianato con la modalità straordinaria del recupero trentennale ai sensi dell'art. 3 del D.lgs. 118/2011 (commi 15 e 16).

In considerazione di quanto esposto, la Sezione richiama l'Ente a indirizzare il bilancio verso una sempre più corretta e sana gestione finanziaria, la cui valutazione sarà oggetto di specifico esame unitamente all'analisi del questionario sul rendiconto 2014 (e quello sul successivo bilancio previsionale) che l'Organo di revisione è tenuto a trasmettere tempestivamente.

P.Q.M.

la Sezione regionale di controllo per la Campania

ACCERTA

comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata, irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario, nei termini di cui in motivazione e segnatamente:

- a) la sussistenza delle irregolarità contabili e finanziarie illustrate in motivazione, suscettibili di pregiudicare gli equilibri economico-finanziari dell'Ente, che rendono complessivamente inattendibile il risultato di amministrazione 2014, tra cui in particolare:

- a.1. accertamenti in assenza di titolo, in violazione dell'art. 173 TUEL, tali da generare stralci consistenti a breve distanza di tempo, e per la parte non stralciata, una riscossione assente o patologicamente bassa;
- a.2. gravi e diffuse difficoltà della fase di riscossione;
- a.3. mancata adeguata quantificazione del vincolo per Fondo svalutazione crediti;
- a.4. costanti tensioni di cassa causati dalle situazioni contabili di cui ai punti precedenti;
- a.5. mancato riconoscimento di debiti fuori bilancio;
- b) l'insussistenza di una contabilità di cassa ordinata, sufficiente ed attendibile, specie in termini di evidenziazione dei vincoli per entrate destinate, in alcuni casi, con la creazione di "fondi" fuori bilancio e non registrati, a consuntivo, nella contabilità dell'Ente;
- c) la violazione del Patto di stabilità interno 2014, con le conseguenze di legge;
- d) la sussistenza di squilibri di bilancio da ripianare ex art. 193 TUEL nei termini di cui in motivazione, tenendo conto degli effetti dell'accertata violazione, nel 2014, del Patto di Stabilità interno;

ORDINA

**per gli effetti di cui all'art. 6, comma 2 del D.lgs. 149/2011 e dell' art. 148 bis,
comma 3, TUEL**

all'Amministrazione di porre in essere, entro 60 giorni, le misure correttive (come prospettate in parte motiva) necessarie a superare le ridette criticità e a comunicarle a questa Sezione.

DISPONE

- la trasmissione della presente pronuncia, a mezzo di posta elettronica certificata, al Sindaco *pro tempore* nonché al Presidente del Consiglio Comunale del Comune, affinché quest'ultimo ne dia immediata comunicazione al Consiglio comunale per le valutazioni di competenza;
- la trasmissione della presente pronuncia al Revisore unico del Comune;
- la trasmissione, per i profili di competenza, della presente pronuncia alle locali Procure della Corte dei conti e della Repubblica;
- la trasmissione della presente pronuncia, per quanto di eventuale competenza, al Ministero dell'interno, nonché la Ministero dell'economia e finanza, nelle persone dei Ministri *pro tempore*;
- che, ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. n. 33/2013, la presente pronuncia venga altresì pubblicata sul sito Internet dell'Amministrazione comunale nelle modalità di legge, dando riscontro a questa Sezione dell'avvenuta pubblicazione.

Così deliberato nella camera di consiglio del 30 novembre 2015.

Il Magistrato Estensore

f.to dott. Francesco Sucameli

Il Presidente f.f.

f.to dott. Silvano Di Salvo

Depositata in Segreteria

il 21 dicembre 2015

Il Direttore della Segreteria

f.to dott. Mauro Grimaldi