

Si inoltra, in allegato, la delibera indicata in oggetto.

Per il direttore del servizio di supporto

dott.ssa Beatrice Montecuolo



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA

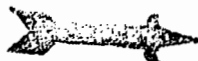
Segreteria

Servizio adunanze

CORTE DEI CONTI



0003474-01/07/2015-SC_CAM-T89-P



Al Sindaco
del comune di Caserta (Ce)
Piazza Vanvitelli - 81100 Caserta (CE)
postacertificata@pec.comune.caserta.it;

Al Presidente del Consiglio comunale
del comune di Caserta (Ce)
Piazza Vanvitelli - 81100 Caserta (CE)
postacertificata@pec.comune.caserta.it;

All' Organo di Revisione economico-finanziaria
del comune di Caserta (Ce)
Piazza Vanvitelli - 81100 Caserta (CE)
postacertificata@pec.comune.caserta.it;

Oggetto: Trasmissione delibera n. 143/2015. Comune di Caserta (Ce)

Ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 166 ss., della legge 23 dicembre 2005, n° 266 e dell' art.148 bis, comma 3. del d.lgs 267/2000 Tuel, introdotto dall' art.3, comma 1, lett.e) D.L. n. 174 del 10 ottobre 2012, recante "*disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate del maggio 2012*", convertito dalla Legge n. 213 del 07 dicembre 2012, pubblicato nella G.U. n.286/2012, Supplemento Ordinario n.206, si trasmette la deliberazione n. 143 /2015 adottata da questa Sezione regionale di controllo per la Campania.

Il Direttore del Servizio di supporto

(Dott. Mauro Grimaldi)





CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA

Segreteria

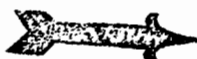
Servizio adunanze

CORTE DEI CONTI



0003474-01/07/2015-SC_CAM-T89-P

Al Sindaco
del comune di Caserta (Ce)
Piazza Vanvitelli - 81100 Caserta (CE)
postacertificata@pec.comune.caserta.it;



Al Presidente del Consiglio comunale
del comune di Caserta (Ce)
Piazza Vanvitelli - 81100 Caserta (CE)
postacertificata@pec.comune.caserta.it;

All' Organo di Revisione economico-finanziaria
del comune di Caserta (Ce)
Piazza Vanvitelli - 81100 Caserta (CE)
postacertificata@pec.comune.caserta.it;

Oggetto: Trasmissione delibera n. 173/2015. Comune di Caserta (Ce)

Ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 166 ss., della legge 23 dicembre 2005, n° 266 e dell' art.148 bis, comma 3. del d.lgs 267/2000 Tuel, introdotto dall' art.3, comma 1, lett.e) D.L. n. 174 del 10 ottobre 2012, recante "*disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate del maggio 2012*", convertito dalla Legge n. 213 del 07 dicembre 2012, pubblicato nella G.U. n.286/2012, Supplemento Ordinario n.206, si trasmette la deliberazione n. 173 /2015 adottata da questa Sezione regionale di controllo per la Campania.

Il Direttore del Servizio di supporto

(Dott. Mauro Grimaldi)





CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA

Segreteria

Servizio adunanze

CORTE DEI CONTI



0003474-01/07/2015-SC_CAM-T89-P

Al Sindaco
del comune di Caserta (Ce)
Piazza Vanvitelli - 81100 Caserta (CE)
postacertificata@pec.comune.caserta.it;

Al Presidente del Consiglio comunale
del comune di Caserta (Ce)
Piazza Vanvitelli - 81100 Caserta (CE)
postacertificata@pec.comune.caserta.it;



All' Organo di Revisione economico-finanziaria
del comune di Caserta (Ce)
Piazza Vanvitelli - 81100 Caserta (CE)
postacertificata@pec.comune.caserta.it;

Oggetto: Trasmissione delibera n. 143/2015. Comune di Caserta (Ce)

Ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 166 ss., della legge 23 dicembre 2005, n° 266 e dell' art.148 bis, comma 3. del d.lgs 267/2000 Tuel, introdotto dall' art.3, comma 1, lett.e) D.L. n. 174 del 10 ottobre 2012, recante *"disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate del maggio 2012"*, convertito dalla Legge n. 213 del 07 dicembre 2012, pubblicato nella G.U. n.286/2012, Supplemento Ordinario n.206, si trasmette la deliberazione n. 143/2015 adottata da questa Sezione regionale di controllo per la Campania.

Il Direttore del Servizio di supporto

(Dott. Mauro Grimaldi)





DOC. INTERNO N. 48395352 del 01/07/2015



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

dott. Ciro Valentino	Presidente
dott. Silvano Di Salvo	Consigliere
dott. Tommaso Viciglione	Consigliere
dott.ssa Rossella Bocci	Primo Referendario
dott.ssa Innocenza Zaffina	Primo Referendario
dott. Francesco Sucameli	Referendario (relatore)

he

nell'adunanza pubblica del 29 aprile 2015 e
nelle camere di consiglio del 29 aprile e 1 luglio 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. 29/2015, di deferimento e convocazione in adunanza pubblica del comune di Caserta;

VISTA l'ordinanza presidenziale n. 52/2015 di convocazione del Collegio;

VISTA l'ordinanza istruttoria collegiale n. ordinanza n. 149/2015 del 6 maggio 2015;

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

Premesso che

1. Il Comune di Caserta è un comune di 78.671 abitanti nonché ente soggetto al Patto di stabilità Interno (PSI).

Le entrate correnti di competenza del Comune ammontavano, nel 2013, a € 102.515.846,16

Il risultato di gestione nel 2013, formalmente, si attestava in € 6.181.283,10.

Tabella A. Risultato di gestione. Fonte Siquel

	2011	2012	2013
Accertamenti di competenza	108.551.105,65	158.963.587,59	160.712.223,53
Impegni di competenza	112.672.939,91	153.905.386,73	154.530.940,43
Saldo di competenza	-4.121.834,26	5.058.200,86	6.181.283,10

Il Comune è in stato di dissesto auto-conclamato dal 2011 ed al momento sta dando seguito ai contenuti e alle prescrizioni di cui al bilancio stabilmente riequilibrato nel 2012. L'attività di controllo sugli equilibri di bilancio e sul rispetto della legalità finanziaria effettuata prende le mosse dall'analisi del questionario sul rendiconto 2012, analisi successivamente estesa alla situazione a consuntivo del 2013, utilizzando sia il questionario, che la relazione al rendiconto, allegata in SIQUEL.

L'istruttoria origina dall'analisi delle relazioni al rendiconto 2013 dei Revisori, sia in sede di approvazione del richiamato documento consuntivo, sia in sede di questionario SIQUEL.

Come è noto, nel disegno della legge (cfr. art. 1, comma 166 e ss. della L. n. 266/2005 e correlativamente dell'art. 148-bis TUEL nonché l'6, comma 2, del D.lgs. 149/2011) l'Organo di revisione e la compilazione del relativo questionario, inserito in SIQUEL, costituiscono il mezzo famulativo ai poteri di controllo della Corte sugli equilibri dinamici di bilancio (sent. C. cost. n. 40/2014). In tale sede (precisamente nel questionario SIQUEL 2013), i Revisori segnalavano, tra le varie violazioni di rilievo, anche ai fini del corretto adempimento delle prescrizioni del bilancio stabilmente riequilibrato, la violazione del Patto di stabilità 2013 (PSI 2013) nei termini che si illustreranno nella presente pronuncia specifica.

Tanto permesso, per il corretto esercizio dei poteri di controllo, è necessario preliminarmente, ricostruire lo stato giuridico-amministrativo finanziario del Comune.

A. Ricostruzione preliminare dello stato giuridico-finanziario della procedura di dissesto

2. Preliminarmente, per avere piena contezza della situazione contabile dell'Ente, gli Uffici di questa Sezione hanno ricostruito la sequenza degli atti conseguenti alla dichiarazione di dissesto ed il loro contenuto, che qui si riportano sinteticamente; ricostruzione confermata dall'Ente medesimo.

Come è noto, il Comune di Caserta è ancora in dissesto per il periodo quinquennale decorrente dall'approvazione consiliare del bilancio stabilmente riequilibrato.

I. Con delibera C.C. n. 26 del 24 ottobre 2011, la Città di Caserta ha dichiarato il dissesto finanziario.

Tra le cause del dissesto, già indicate in gran parte nella pronuncia SRC Campania n. 255/2010/PRSE, la prefata delibera richiama:

- a. elevati residui attivi e passivi;
- b. elevato livello dell'indebitamento bancario, con conseguente appesantimento degli oneri finanziari;
- c. il ricorso costante all'anticipazione di cassa per la durata dell'intero esercizio finanziario, nella misura massima consentita dalla legge;
- d. procedere costante di nuovi debiti fuori bilancio, con elevati oneri del contenzioso generati dalla crisi di liquidità. Ciò produceva, da un lato, nuovi oneri finanziari, il cui mancato pagamento induceva ulteriori interessi, azioni esecutive e la perdita della facoltà di rateizzazione. Questi si sommavano alla situazione debitoria pregressa, con conseguenti costanti assegnazioni giudiziali, che paralizzano la cassa anche in termini di anticipazione.
- e. a causa della crisi di liquidità, blocco totale del pagamento anche di tutti i servizi minori, interni ed esterni (quale il servizio mensa della scuola, i servizi di manutenzione dei beni mobili e immobili e simili) per impossibilità di pagare gli appaltatori, con conseguente progressiva sospensione degli stessi.

ii. La Commissione straordinaria di liquidazione (CSL) è stata nominata con D.P.R. del 13.12.2011 e si è insediata con delibera n.1 del 21 dicembre 2011, chiamata a gestire i debiti pregressi del comune.

III. Con delibera di Giunta n. 12 del 25.1.2013, su proposta della CSL, l'Ente ha aderito alla procedura semplificata di liquidazione della massa passiva ex art. 252 e ss. del TUEL con particolare riferimento all'art. 258 che consente alla CSL di definire transattivamente le pretese creditorie offrendo il pagamento di una somma variabile tra il 40 e il 60% del debito.

La massa passiva per i debiti pregressi al lordo di quelli esclusi dalla pertinenza della CSL, a valle della ricognizione degli stessi, è passata da circa € 127 milioni (deliberazione CSL n. 63 del 18 dicembre 2013) agli attuali 135 milioni (deliberazione CSL n. 44 del 7 novembre 2014).

Segnatamente, la CSL ha approvato il piano delle passività con delibera n. 31 del 19.12.2012; tale piano è stato più volte rimodulato (delibere nn. 38 del 16.7.2013; 63 del 18.12.2013) da ultimo con **del. n. 44 del 7.11.2014** che ha accertato una **massa passiva per un totale di euro 134.676.156,82 per un numero complessivo di 2192 posizioni creditorie**. Di seguito il dettaglio del piano delle passività "rielaborato ed assestato":

Istanze esaminate al 30/10/2014 e posizioni inserite d'ufficio	2192		
PARTE I -ammesse alla massa passiva comprensive di quelle presentate nei termini, fuori termine o ammesse d'ufficio; -ammesse parzialmente per la presenza di fondi vincolati -riconosciuti n. 218 crediti privilegiati	1703 23	Totale massa passiva accertata	€ 134.676.166,82 di tale somma costituiscono debiti fuori bilancio € 86.198.999,37
PARTE II -esclusi dalla massa passiva	144	Totale Importo richiesto nelle domande	€ 8.398.564,73
-esclusi dalla massa passiva in quanto fondi vincolati	290		€ 26.844.792,16
-sospensioni per giudizi in corso	32	Importo in contestazione	€ 51.492.810,01

Per contro, come emerge dalla coeva delibera CSL n. 45 del 7.11.2014 con la quale sono state definite le modalità di pagamento, la **massa attiva disponibile per la liquidazione al 6/11/2014** sarebbe pari a **€ 57.946.525,72** composta come da dettagliato prospetto che segue e allegato alla predetta delibera. Tra l'altro, per quanto riguarda la composizione della massa attiva, avendo aderito alla procedura semplificata di liquidazione ed avendo dissesato nell'arco temporale 2009-2014, il Comune ha ottenuto, con **decreto regolamentare** del Min. Interno del 14/10/14, un'**anticipazione ex art. 33 del D.L. 24 aprile 2014 n. 66 per € 43.083.692,62**. Come è noto, tale disposizione di legge prevede che i comuni che hanno deliberato il dissesto successivamente all'ottobre 2009 e che hanno aderito alla procedura semplificata possono ottenere un'anticipazione fino ad un massimo di 300 milioni per il 2014.

MASSA ATTIVA	
SALDO BANCA 23/10/2014	€ 13.464.984,23
MUTUO	€ 43.112.461,57
IN ENTRATA DAL COMUNE 2012/2013	€ 816.358,24
IN ENTRATA DAL COMUNE CDS 2012 2013 ALLA DATA DEL 06/11/2014	€ 192.528,97
IN ENTRATA DAL COMUNE ENTRATE 2014	€ 360.192,71
Massa Attiva alla data del 06/11/2014	€ 57.946.525,72

Per quanto riguarda le risorse in cassa, nel conto vincolato per la liquidazione presso il tesoriere, è emerso il seguente dettaglio:

	2012	2013	2014 allo stato del 06/11/2014	totali
Saldo al 01/01			€ 9.957.085,24	€ 9.957.085,24
Entrate derivanti da riscossione residui attivi anni precedenti per imposte/tributi/sanzioni ecc.	€ 5.348.188,97	€ 3.350.692,19	€ 1.869.821,48	€ 10.568.702,64
Incessi per vendita beni immobili.		€ 606.954,05	€ 587.033,75	€ 1.193.987,80
Incessi derivanti da trasferimenti dello Stato, richiesti dalla CSI con nota protocollo n. 9 del 09/01/2013, e successivamente disposto con Decreto del Ministero dell'Interno del 11 marzo 2013 e pubblicato in G.U. n. 65 del 18 marzo 2013.		€ 976.430,19	€ 1.218.098,01	€ 2.194.528,20
Interessi attivi su conto di tesoreria unica anno		€ 1.647,68		€ 1.647,68
Incessi per errati accrediti per vendita immobili	€ 138.465,00			€ 138.465,00
TOTALE entrate	€ 5.486.653,97	€ 4.935.724,11	€ 3.674.953,24	€ 14.097.331,32

Rimborsi spese di viaggio, vitto e pernottamento dei componenti della Commissione straordinaria di liquidazione ai sensi del D.P.R. 24/08/93, n. 338 e leggi Pubbliche Dirigenza.	€ 44.224,54	€ 30.454,32	€ 37.484,22	€ 112.163,08
Lavoro straordinario prestato dai dipendenti del Comune di Caserta a supporto delle attività della Commissione Straordinaria di liquidazione ai sensi del combinato disposto D.P.R. 1993/378 e TUEL d.l. 267/2000.	€ 48.381,31	€ 105.019,87	€ 56.614,13	€ 210.015,31
Spese di pubblicazione atti e avvisi pubblici.	€ 5.929,00	€ 3.630,00	€ 47.564,64	€ 57.123,64
Rimborso per errati accrediti per vendita immobili.	€ 138.465,00			€ 138.465,00
Liquidazione e pagamento, a lordo delle imposte e tasse, di un acconto sul compenso complessivo alla commissione straordinaria di liquidazione nominata con D.P.R. 13/12/2011 - ai sensi del Decreto del Ministero dell'Interno del 9/11/1995		€ 73.667,24		€ 73.667,24
pagamento per competenze prof.li			€ 10.588,16	
Altri.	€ 88,70	€ 15.500,00		€ 15.588,70
TOTALE spese	€ 237.088,55	€ 228.271,43	€ 152.251,15	€ 617.611,13

mandati da regolarizzare € 14.735,96
disponibilità € 13.464.984,23

iv. Parallelamente alla procedura di liquidazione del pregresso, l'amministrazione ordinaria, con deliberazione C.C. n. 16 del 27 marzo 2012, approvava una prima ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato anno 2012 e pluriennale 2013-2014.

Il Ministero dell'interno ha sollevato rilievi e fatto richieste di chiarimenti. Pertanto l'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato veniva rettificata prima in luglio e poi, da ultimo in settembre con del. C.C. n. 59 del 13 settembre 2012 e approvata dal Ministero con prescrizioni.

Il bilancio annuale stabilmente riequilibrato 2012 e pluriennale 2012-2014 è stato approvato definitivamente con del. C.C. n. 86 del 7.12.2012.

Le risorse per il risanamento dell'Ente indicate al quadro n. 17 del modello F, sono pari ad € 35.664.702,20, così suddivise:

RISORSE RIQUILIBRIO	IMPORTO	incidenza
entrate derivanti da irrogazione sanzioni ed interessi su emissioni di ruoli	€ 435.000,00	1,22%
condono edilizio	€ 100.000,00	0,28%
sanzione codice della strada	€ 2.000.000,00	5,61%
entrate da recupero evasione tributaria	€ 5.250.000,00	14,72%
alienazione beni patrimoniali disponibili	€ 27.879.702,20	78,17%
TOTALE	€ 35.664.702,20	100,00%

Gli obiettivi di risanamento sono stati realizzati parzialmente, come si ricava dalla sottostante tabella nella delibera CSL n. 45 del 7 novembre 2014:

Commissione Straordinaria di Liquidazione				
	2012	2013	2014 riferito al 05/11/2014	2012
Saldo al 01/01			€ 9.957.085,24	€ 9.957.085,24
Entrate derivanti da riscossione residui attivi anni precedenti per imposte/tributi/sanzioni ecc.	€ 5.348.188,97	€ 1.310.692,19	€ 1.869.821,48	€ 18.568.702,64
Incessi per vendite beni immobili.		€ 606.954,05	€ 587.033,75	€ 1.193.987,80
Incessi derivanti da trasferimenti dello Stato, richiesti dalla CSI con nota protocollo n. 9 del 09/01/2013, e successivamente disposto con Decreto del Ministero dell'Interno del 11 marzo 2013 e pubblicato in G.U. n. 65 del 18 marzo 2013.		€ 976.430,19	€ 1.218.098,01	€ 2.194.523,20
Interessi attivi su conto di tesoreria unica anno		€ 1.647,68		€ 1.647,68
Incessi per errori accreditati per vendite immobili	€ 138.465,00			€ 138.465,00
TOTALE entrate	€ 5.486.653,97	€ 4.935.724,11	€ 3.674.953,24	€ 24.097.331,32

B. POLITICHE PRUDENZIALI IN TERMINI DI VINCOLI SUL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE E CRITICITÀ RILEVATE SUL PIANO DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO PER COMPETENZA

3. Successivamente sono stati approvati il rendiconto 2012 (deliberazione C.C. n. 37 del 17 maggio 2013), il bilancio di previsione 2013 (deliberazione C.C. n. 92 del 29 novembre 2013) e il rendiconto 2013 (deliberazione C.C. n. 61 del 10 luglio 2014), nonché il bilancio di previsione 2014 (deliberazione C.C. n. 80 del 20 ottobre 2014).

Con riguardo al rendiconto 2013, la Sezione ha innanzitutto esaminato la relazione al rendiconto dell'Organo di Revisione, preliminare alla delibera consiliare di approvazione.

Giova rammentare che il Collegio dei revisori aveva rilasciato parere favorevole all'approvazione del rendiconto 2013, condizionato peraltro alla eliminazione di un accertamento per evasione IMU per anni pregressi successivo alla chiusura dell'esercizio e una ricontabilizzazione, in conto residui, di un contributo regionale, con la conseguente presa d'atto, da parte dell'Ente, del mancato rispetto del patto di stabilità.

Entrambe le condizioni, in fase di approvazione del rendiconto (deliberazione consiliare n. 48 del 18 giugno 2014), non si sono verificate.

Di seguito, nella Tabella B, si riporta il risultato di amministrazione 2013, calcolato con i due tradizionali metodi dei resti (art. 188) e della conciliazione dei risultati della gestione finanziaria:

Tab. B. RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE. Fonte SIQUEL 2013

1. Metodo della conciliazione dei risultati della gestione finanziaria **2. Metodo dei resti**

saldo della gestione di competenza	€ 6.181.283,10	FONDO CASSA (contabilità tesoriere)	1.904.542,68 €
saldo della gestione residui	€ 2.065.826,63	RESIDUI ATTIVI	99.749.879,53 €
Avanzo esercizi precedenti applicato*(tab. 1.5.3)	€ 0,00	RESIDUI PASSIVI	113.841.288,18 €
Avanzo esercizi precedenti non applicato	-€ 20.802.103,64	DIFFERENZIALE STOCK RESIDUI	-14.091.408,65 €
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	-€ 12.554.993,91	RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	-12.186.865,97 €

L'analisi del questionario SIQUEL evidenziava una serie di criticità che attenevano agli equilibri effettivi di bilancio sulla gestione di competenza, sia in termini di applicazione del disavanzo evidenziato in sede di dissesto (maggiore disavanzo sostanziale da ripianare per effetto della mancata ricostruzione di somme a specifica destinazione), sia in termini di gestione "a regime" degli equilibri di parte corrente, che sul piano del rispetto di limiti di legge ad alcune spese, in ordine alla superfetazione della gestione in "conto terzi" nonché, in ultimo (ma non per importanza), sul piano dell'effettivo rispetto del Patto di stabilità 2013.

B.1. La questione del PSI 2013

4. Segnatamente, al 31.12.2013 – sulla base dei dati di pre-consuntivo disponibili – era emerso un saldo finale di € 13.123 mila, con un margine rispetto al saldo obiettivo (12.046 mila) di € 1.078 mila.

Tre mesi dopo, il Comune, precertificata il rispetto del PSI 2013 ai sensi dell'art. 31, comma 20, della L. n. 183/2011, pur evidenziando una diminuzione del saldo che, all'atto della comunicazione ex art. 31, comma 20, della L. n. 183/2011, determinava una riduzione del margine sul saldo obiettivo per € 810 mila (come risulta in SIQUEL).

Tabella B.1.. Dimostrazione osservanza del Patto di stabilità 2013 sulla base dei dati di preconsuntivo (al 31.03.2013). Fonte: SIQUEL 2013. Dati in migliaia di euro

OBIETTIVO PROGRAMMATICO 2013 (A)	12.046
SALDO FINANZIARIO 2013 (B) (Entrate Finali Nette – Spese Finali Nette)	12.856
DIFFERENZA TRA IL SALDO FINANZIARIO E SALDO OBIETTIVO FINALE 2013 (C=B-A)	810

In fase di approvazione del rendiconto (**deliberazione consiliare n. 48 del 18 giugno 2014**), i dati a consuntivo manifestavano un ulteriore peggioramento del saldo finale misto e una riduzione conseguente del margine sul saldo obiettivo.

Tuttavia, mentre sulla base dei dati di bilancio, formalmente contabilizzati, il Comune rispettava il PSI 2013 per € 88 mila (Tabella B.2), secondo il Collegio dei revisori, il Patto era stato violato per € 1.514 mila, a causa della errata contabilizzazione di alcune partite (Tabella B.3).

In ogni caso, si rendeva necessaria, come da normativa, una comunicazione in rettifica ai sensi dell'art. 31, comma 20-bis della L. n. 183/2011 (necessaria in quanto il saldo si è evoluto, a consuntivo, in senso peggiorativo).

Tabella B.2.. Dimostrazione osservanza del Patto di stabilità 2013. Fonte: Relazione Revisori al rendiconto 2013 . Dati in migliaia di euro

<i>Rispetto del patto di stabilità. Dati a consuntivo 2013. Prospettazione del Comune</i>	Saldo a competenza mista
Accertamenti titoli I,II e III meno esclusioni	102.091,00
Riscossioni titolo IV	2.383
<i>deduzioni riscossioni</i>	-134
Entrate finali nette	104.340
Impegni titolo I	86.196
<i>deduzioni impegni titolo I</i>	-61
Pagamenti Titolo II	6.109
<i>deduzioni pagamenti titolo II</i>	-38
Spese finali nette	92.206
Saldo finanziario (A)	12.134
Obiettivo programmatico 2013 (B)	12.046
Differenza (B-A)	88
Rispetto del Vincolo del Patto	RISPETTATO

Segnatamente, i Revisori ritenevano violato il richiamato vincolo finanziario a doppio titolo, per due errate contabilizzazioni. Una relativa all'errata imputazione, per competenza, di entrate per evasione IMU per € 1.367.736,85, l'altra afferente alla scorretta contabilizzazione nel tempo di un contributo regionale (c.d. "contributo Leuciana Festival"), con una componente negativa sul saldo per € 234 mila.

Tabella B.3.. Dimostrazione osservanza del Patto di stabilità 2013. Fonte: Relazione Revisori al rendiconto 2013 . Dati in migliaia di euro

<i>Rispetto del patto di stabilità. Dati a consuntivo 2013. Prospettazione dei Revisori</i>	Saldo a competenza mista
Accertamenti titoli I,II e III meno esclusioni	100.489
Riscossioni titolo IV	2.383
<i>deduzioni riscossioni</i>	-134
Entrate finali nette	102.738
Impegni titolo I	86.196
<i>deduzioni impegni titolo I</i>	-61
Pagamenti Titolo II	6.109
<i>deduzioni pagamenti titolo II</i>	-38
Spese finali nette	92.206
Saldo finanziario (A)	10.532
Obiettivo programmatico 2013 (B)	12.046
Differenza (B-A)	- 1.514
Rispetto del Vincolo del Patto	NON RISPETTATO

A causa della diversità di vedute tra Comune e Organo di revisione, il Comune non effettuava la comunicazione in rettifica ai sensi dell'art. 31, comma 20-bis al **Ministero**, il quale, quindi, **allo stato, ha preso atto dell'ultima comunicazione ritualmente**

effettuata al 31.12.2014, per la quale il Comune comunicava di avere rispettato il Patto per € 810 mila secondo i dati riportati nella tabella B.1.

B.2. L'Istruttoria sul PSI e sugli equilibri di bilancio

5. A valle dell'esame degli atti richiamati e rilevate le criticità sinteticamente evocate, gli Uffici avviavano istruttoria, chiedendo anche, per quanto di competenza, aggiornamenti sulla situazione dei residui alla Commissione straordinaria di liquidazione (Corte dei Conti prot. n. 521 del 27 gennaio 2015).

I Revisori, il Comune e l'Organo straordinario di liquidazione hanno risposto rispettivamente con note prot. C.d.C. nn. 1061 del 13 febbraio 2015; 1110 del 18 febbraio 2015 e 1056 del 13 febbraio 2015.

Analizzate le risposte e gli atti pervenuti, il Magistrato istruttore ha chiesto al Presidente di deferire in adunanza pubblica il Comune per un confronto, in contraddittorio, sulle risultanze istruttorie emerse.

Il Comune è stato quindi deferito con l'ordinanza n. 24/2015 per il giorno 29 aprile 2015.

Le memorie sono pervenute con prot. C.C. n. 2572 del 28 aprile 2015 per quel che concerne il Comune; con prot. C.C. n. 2495 del 24 aprile 2015 per quel che concerne i Revisori.

5.1. In adunanza pubblica intervenivano, per l'Amministrazione comunale, per delega del Sindaco, il Dott. Luigi Martino, Segretario generale, il Dirigente finanziario Dott. Girolamo Santonastaso i quali, con prot. n. 2598 del 29 aprile 2015 presentavano la documentazione integrativa a quella già trasmessa, in particolare la convenzione di accertamento e riscossione e le comunicazioni effettuate dal concessionario Publiservizi srl.

Intervenivano, altresì, per l'Organo di revisione, il Presidente dott. Antonio Bonagura ed il componente, dott. Vincenzo Bisogno.

Il Relatore, dopo una breve sintesi sullo stato giuridico-finanziario della procedura di dissesto, si soffermava, nello specifico, sull'analisi dei vincoli sul risultato di amministrazione e sull'assenza di politiche di ripiano sul disavanzo sostanziale nonché sulle criticità rilevate sul piano degli equilibri di bilancio per competenza ed in conto capitale, con peculiare riguardo all'incidenza della capacità di riscossione di alcune componenti straordinarie delle entrate correnti, quali le entrate per violazione al codice della strada o quelle per recupero evasione tributaria, rilevando un basso tasso di riscossione delle stesse.

Il Relatore prendeva atto della prassi, indotta da indicazioni ministeriali, di "separare" il bilancio dell'Ente dalle partite gestite direttamente dall'Organo straordinario di liquidazione, riservandosi approfondimenti sul punto. Il Dirigente Finanziario Dott. Girolamo Santonastaso, in proposito, evidenziava che la "separazione" e "stralcio" dal bilancio dei residui anteriori alla dichiarazione di dissesto è stata richiesta dalla Commissione e dal Ministero, tenuto conto che di essi l'OSL ha la gestione autonoma. Tale "separazione" è intervenuta nella seconda metà del dicembre 2013.

Il Relatore, poi, riferiva che a seguito della contestazione in deferimento sulle contabilizzazioni improprie in gestione conto terzi, il Comune aveva in memoria

sostanzialmente fatto acquiescenza ai rilevati, fornendo chiarimenti e attivandosi per la rimozione delle irregolarità.

Cionondimeno rimanevano alcune questioni su cui il Comune ribadiva la legittimità del proprio operato. Ciò avveniva per il superamento del limite alla spesa per il parco autovetture e per la questione del Patto di stabilità 2013.

Su tale ultimo tema, il Responsabile dei servizi finanziari, per contro, faceva preliminarmente rinvio alla ulteriore documentazione integrativa, presentata in udienza sì per quanto riguarda la fattispecie "Leuciana Festival" nonché in relazione alla vicenda dell'accertamento delle entrate tributarie per recupero evasione IMU anni precedenti da parte della società Publiservizi, dando sommaria esposizione dei contenuti relativi alla stessa.

Dissentiva, in particolare, sugli argomenti dei Revisori, rifacendosi alle osservazioni in diritto contenute nel deferimento del Magistrato istruttore. Egli riteneva che "l'accertamento" IMU fosse stato correttamente effettuato da Publiservizi srl prima della chiusura dell'esercizio 2013, come documentato da una comunicazione pervenuta il 31 dicembre 2013, prodotta in atti, in quanto il servizio di accertamento e riscossione è esternalizzato, integralmente, alla società di accertamento e riscossione. Sarebbe postuma, invece, solo la "documentazione" dell'accertamento, e comunque risalente ad aprile 2014, e dunque anteriore alla scadenza del termine per l'approvazione del rendiconto 2013.

Per quanto concerne i contributi regionali "Leuciana Festival", a domanda del Magistrato Relatore, l'Amministrazione confermava che devono essere ancora erogati.

Prendeva poi la parola il Presidente dell'Organo di revisione, dott. Antonio Bonagura, il quale ricordava che la correzione dei dati sui saldi del rispetto del Patto di stabilità 2013 ai sensi dell'art. 31, comma 20-bis, della L. n. 183/2011 non è stata effettuata a causa dell'incertezza della norma che, per la nuova certificazione, richiede che il documento di rettifica abbia la doppia controfirma dall'Amministrazione e dell'Organo di revisione, duplice controfirma che non è quindi intervenuta per il permanente disaccordo sull'effettivo rispetto del Patto tra Collegio dei revisori e Comune di Caserta; cosicché, in SIQUEL 2013, il Collegio ha indicato gli ultimi dati ufficiali comunicati al Ministero (dati al 31.12.2014, margine sul saldo obiettivo di € 810 mila), il quale, nel silenzio dell'Ente, ha preso atto dell'ultima comunicazione in termini di rispetto del Patto di stabilità. Peraltro, il Presidente dell'Organo di revisione evidenziava che una nuova comunicazione era comunque dovuta ai sensi dell'art. 31, comma 20-bis L. n. 183/2011, essendo il saldo effettivo, a valle del consuntivo, comunque minore rispetto a quello pre-rilevato a marzo 2014, con una riduzione del margine rispetto al saldo obiettivo a soli € 88 mila, dato che poi, ad avviso del Collegio dei revisori, va ulteriormente nettato dall'indebita contabilizzazione di poste attive per evasione e contributi regionali nei termini espressi nella documentazione in atti.

Quanto alla fattispecie "Leuciana Festival", il Dott. Bonagura, prende atto, concordandovi, della ricostruzione contabile effettuata dal Relatore (secondo la quale, correlativamente all'accertamento della parte residua dell'entrata di derivazione regionale, tanto nel 2011, quanto nel 2013, doveva procedersi alla registrazione di un contestuale impegno per competenza di gestione, con un impatto neutro sui saldi. Il Collegio, per contro,

aveva ritenuto che i contributi ricevuti nel 2013 dovessero essere contabilizzati nel 2011 in "conto residui", senza che questi potessero migliorare il saldo per il patto).

Il Presidente del Collegio dei revisori, infine, concordava con le osservazioni del Magistrato relatore sul disavanzo sostanziale, e si impegnava a far valere tali considerazioni in sede di bilancio di previsione 2015 e sul consuntivo 2014, attesi anche i nuovi principi contabili.

Prendeva infine la parola il Segretario Generale, dott. Vincenzo Bisogno, il quale, evidenziava come, per cassa, sul 2013 abbia inciso negativamente la vicenda della distrazione di fondi, dal dissesto, da parte del Tesoriere causando gravi difficoltà al Comune a livello operativo, nonché, nel rispetto dei termini di pagamento.

6. Riunitasi in camera di Consiglio, la Sezione riteneva necessario completare il quadro istruttorio effettuando ulteriori approfondimenti, in relazione alla affermazione di piena esternalizzazione della funzione di accertamento alla società Publiservizi srl, alle condizioni di del servizio reso, nonché sulla sorte dei debiti sorti per Leuciana Festival 2011, in particolare sulla effettiva insorgenza del titolo del residuo tecnico integralmente accantonato nel 2011. Deliberava pertanto, collegialmente, un'integrazione istruttoria, con ordinanza n. 149/2015/PRSP, depositata il 6 maggio 2015 e comunicata al Comune in data 7 maggio 2015.

Il Comune ha risposto con nota Istruttoria prot. C.C. n. 3103 del 29 maggio 2015.

Analizzati gli atti pervenuti, il Magistrato istruttore chiedeva al Presidente di fissare adunanza per l'esame collegiale e la decisione sulle risultanze istruttorie emerse.

Il Collegio, convocato con ordinanza presidenziale n. 52/1015, si riuniva in data 1 luglio 2015, che così decideva.

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"*, svolgano 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 sull'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche a tutela dell'unità economica della Repubblica, in riferimento a parametri costituzionali (artt. 81, 119 e 120 Cost.) e 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 siano 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 di questa Corte suggerisce di segnalare agli Enti anche irregolarità contabili non gravi o meri sintomi di precarietà, soprattutto se accompagnate e potenziate 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 segnalati nella pronuncia, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non può essere considerata quale implicita valutazione positiva.

1.2. 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:

be

i. Disavanzo sostanziale riveniente da mancata ricostruzione di somme a specifica destinazione. Inadeguatezza della misura annuale di ripiano

2. Dalla tabella B, si evince che il risultato di amministrazione, calcolato sulla base dei dati SIQUEL, registra un disallineamento di € 386.127.24, che il Comune ha chiarito essere dovuto alla mancata registrazione per cassa del pagamento per il compenso all'organo straordinario di liquidazione.

In generale, la Sezione prende atto, allo stato, della prassi contabile, indotta da prescrizioni dell'OSL e patrocinate dal Ministero, di procedere alla materiale separazione dei bilanci dell'Ente da quello della "gestione straordinaria", affidata all'OSL e assorbente il monte dei residui (con le eccezioni di legge, cfr. ad es. l'art. 255 comma 10) e delle passività alla data del dissesto (massa passiva) con le correlative risorse a copertura, con riserva di effettuare successivi approfondimenti sulla compatibilità di tali prassi con la vigente normativa in materia di dissesto, specie in relazione al rischio di portare all'esterno del bilancio dell'Ente partite ineffettive che, da un lato, possono determinare una sopravvalutazione della massa attiva del

piano, dall'altro, rischiano di alterare nuovamente gli equilibri di bilancio una volta rientrati nel patrimonio e nel bilancio dell'Ente dissestato.

2.1. Tanto premesso, come si può notare, a valle di tale "separazione", coerentemente con la condizione di dissesto ed il processo di risanamento in corso, il risultato di amministrazione dell'esercizio 2013 è negativo e si traduce in un disavanzo formale di € 12.554.993,91.

Deve peraltro soggiungersi che la condizione di disavanzo appare, in termini sostanziali, assai più grave.

Infatti, l'Ente evidenzia un vincolo, collegato all'esigenza di ricostituzione di entrate a specifica destinazione, pari a € 16.402.027,50 (cfr. *infra* lo sbilancio tra fonti di finanziamento e spese di parte capitale, Tabella 6). Ne consegue che il Comune di Caserta evidenzia un "disavanzo sostanziale" per € 28.957.021,42.

Attese le osservazioni del Comune e del Revisori in sede istruttoria, secondo cui *«nella determinazione del risultato di amministrazione incidono le poste in uscita vincolate in quanto già ricomprese tra i residui passivi; per cui l'importo di € 16.402.027,51, come evidenziato già compresi tra i residui passivi, non influiscono sul disavanzo di amministrazione, bensì incidono sulla situazione di cassa»* giova evidenziare quanto segue sul concetto di "disavanzo sostanziale".

Con tale espressione ci si riferisce al disavanzo da applicare non solo per riportare a zero il risultato di amministrazione (ottenuto mediante la planare applicazione dell'equazione algebrica per cui esso è uguale a fondo cassa, più residui attivi, meno residui passivi), ma altresì per ripristinare celermente i fondi vincolati.

La regola, oggi adamantinamente scolpita nel nuovo art. 188 TUEL come novellato dal D.lgs. 118/2011 che espressamente lo contempla, era già ricavabile dal combinato disposto degli artt. 186, 187, 188 vecchia formulazione ed è espressione del principio generale e costituzionale del pareggio e dell'equilibrio dinamico e sostanziale di bilancio (cfr. C. cost. n. 40/2014).

Esso consiste nella differenza tra risultato di amministrazione formale (determinato mediante l'equazione che somma fondo cassa e residui attivi e sottrae i residui passivi) e il totale dei vincoli sul medesimo risultato: lo scopo, oggi come ieri, è quello di preservare l'equilibrio dinamico di bilancio, evitando l'evidenziazione di risultati di amministrazione solo formalmente positivi che nascondono latenti squilibri a causa di risorse insussistenti o di dubbia effettività per presunzione ordinamentale, a fronte di spese già impegnate e obbligatorie, per cui l'ordinamento prevede, *ad hoc*, vincoli per la loro realizzazione primaria, accumulando risorse di cassa o un margine di residui sufficiente ad elidere il rischio di insolvenza.

E' in tale principio, infatti, che in corrispondenza biunivoca tra cassa e competenza, già il vecchio ordinamento imponeva il rientro, entro la chiusura dell'esercizio, delle entrate a specifica destinazione e delle anticipazioni per cassa utilizzate, ai sensi degli artt. 195 e 222 TUEL. Tramite il risultato di amministrazione e i vincoli su di esso, infatti, si realizza la sintesi della contabilità di cassa con quella finanziaria. In questo modo, già il vecchio ordinamento

mirava a recuperare la capacità dell'ente di disporre di "fondi liberi" destinabili al finanziamento degli esercizi futuri, in termini di riduzione del debito, investimenti o altre destinazioni di legge.

Inoltre, la necessità del ripiano del disavanzo derivante dai vincoli si ricava non solo dalla logica di sistema, ma anche dalla lettera del vecchio art. 188, secondo cui il "disavanzo formale" doveva essere applicato al bilancio di previsione nei modi e nei termini di cui all'art. 193 TUEL (e coperto al massimo in tre esercizi) aggiungendovi le quote di ammortamento accantonate e non disponibili nel risultato contabile di amministrazione.

Del resto, gli schemi per i questionari SIQUEL annualmente approvati dalla Sezione autonomie della Corte dei conti, enfatizzavano sistematicamente la necessità di individuare il disavanzo da applicare nel bilancio di previsione successivo nei termini così descritti.

Pertanto, non degna di accoglimento è l'argomentazione ad oggi ancora sostenuta dal Comune, secondo cui l'equilibrio di bilancio sarebbe stato garantito, nel 2013, in relazione ai "vincoli", dalla permanente sussistenza di un residuo passivo in diminuzione del risultato di amministrazione, poiché a fronte dell'incasso delle risorse correlate (e della scomparsa del residuo attivo) permane l'esigenza di rinvenire in bilancio idonee risorse che abbiano un'effettività sufficiente a garantire l'effettuazione di spese vincolate.

In primo luogo, per le ragioni che si sono sopra esposte; in secondo luogo per il fatto che a partire dal 1° gennaio 2015 è in vigore il nuovo art. 188 TUEL che impone di quantificare il disavanzo sempre e soltanto in termini "sostanziali"; in ultimo perché l'argomentazione cela la non comprensione della logica e della natura del residuo passivo.

Infatti, per essere uno strumento prudenziale efficiente, il residuo passivo presuppone che tutte le risorse contabilizzate, su cui i residui fanno "vincolo", siano ragionevolmente esigibili. Peraltro, la condizione di residuo, di per sé, evidenzia una difficoltà di cassa, ragione per cui: a) l'ordinamento ne richiede il riaccertamento con evidenziazione delle ragioni del mantenimento, presumendone, implicitamente l'inesigibilità (art. 228 TUEL); b) in relazione a spese di particolare e primaria rilevanza, prevede un vincolo di correlazione tra entrata e spesa a garanzia dell'efficacia dell'azione amministrativa e, a fronte dell'incasso e "consumazione" della relativa specifica copertura, prevede un sistema dei vincoli "ulteriori" sul risultato di amministrazione, in modo da trasferire sulla generalità delle entrate in passato accertate il vincolo di destinazione ed imporre che il loro futuro incasso sia destinato a spese già impegnate, bloccando la destinazione di risorse in *surplus* a nuova e diversa spesa (artt. 186, 187, 188 e 193).

Del resto, si osserva, i residui passivi non sono una risorsa sostanziale, ma, per definizione soltanto un vincolo su risorse (di cassa e/o in termini di crediti) idoneo ad evitare che le stesse vengano "applicate" per nuova e ulteriore spesa, anziché coprire quella già assunta.

In definitiva, in presenza di vincoli di scopo, l'ordinamento richiede che le spese siano coperte necessariamente da risorse dotate, per massima d'esperienza, di una ragionevole certezza di incasso (come è di norma per i residui di parte capitale) o comunque già immediatamente disponibili (quando si siano tradotte in cassa). In questa prospettiva, a fronte dell'avvenuta distrazione delle risorse incassate su accertamenti e residui attivi con vincolo di destinazione ad una determinata spesa, l'efficienza prudenziale del mero residuo

passivo è ritenuta dall'ordinamento insufficiente e, tramite un "vincolo" sul risultato di amministrazione, si chiede di costituire un "surplus" che si sostituisca nel vincolo di destinazione della risorsa spesa, surplus sufficiente a fare fronte, eventualmente, all'insussistenza di residui attivi su cui fa leva, indistintamente, il residuo passivo, imponendo, in caso di incapacienza, di ripianare immediatamente il disavanzo sostanziale emerso.

Tanto premesso, a proposito dell'attuazione delle misure di salvaguardia, l'Organo di revisione (il quale, in sede di memorie si è conformato alla tesi di questa Corte) ha evidenziato un ritardo nell'adozione dei dovuti provvedimenti di salvaguardia ex 193 TUEL nel 2013, «in quanto il bilancio di previsione è stato approvato con deliberazione di consiglio comunale n.92 del 29/11/2013.

Nel 2012 non si è dato copertura al disavanzo, in quanto essendo un ente in dissesto finanziario occorreva effettuare la separazione dei residui tra quelli di competenza della commissione straordinaria di liquidazione e quelli di competenza del comune. Tale separazione è stata fatta solo nel 2013, per cui nel 2012 non si aveva effettiva contezza del disavanzo dell'ente».

Il Collegio dei revisori ha peraltro poi aderito alla ricostruzione della Sezione. In sede di risposta istruttoria, ha fornito i seguenti dati sul risultato di amministrazione, integrati, dal Comune, in sede di memoria, con il dettaglio delle poste vincolate:

Tabella 1. Evoluzione del risultato di amministrazione. Fonte: Comune di Caserta

	2012	2013	2014
Risultato di amministrazione (+/-)	-17.526.746,01	-12.554.993,91	-5.971.257,24
a) Vincolato	16.245.909,61	16.402.027,51	12.914.138,44
b) Per spese in conto capitale			
c) Per fondo ammortamento			
d) Per fondo svalutazione crediti			
e) Non vincolato (+/-) *			

*Il fondo non vincolato va espresso in valore positivo se il risultato di amministrazione è superiore alla sommatoria dei quattro fondi vincolati. In tal caso, esso evidenzia la quota di avanzo disponibile. Va invece espresso in valore negativo se la sommatoria dei quattro fondi vincolati è superiore al risultato di amministrazione poiché, in tal caso, esso evidenzia la quota di disavanzo applicata (o da applicare) obbligatoriamente al bilancio di previsione per ricostituire integralmente i fondi vincolati (compreso il fondo ammortamento ex art. 187, co. 2, lett. A del TUEL).

Tabella 1.1 Disavanzo sostanziale. Fonte: Comune di Caserta

	2012	2013	2014
Risultato di amministrazione (+/-)	-17.526.746,01	-12.554.993,91	-5.971.257,24
Vincolato	16.245.909,61	16.402.027,51	12.914.138,44
Disavanzo sostanziale	-33.772.655,62	-28.957.021,42	-18.885.395,68

L'Amministrazione, nel ricostruire il disavanzo sostanziale con la Tabella 1.1., ha peraltro evidenziato il sostanziale miglioramento del disavanzo tenendo conto anche della necessità del ripiano della gestione vincolata. Ha inoltre ribadito che l'Ente non ha adottato i provvedimenti di salvaguardia previsti dall'art. 193 D.L.gs. 267/2000, per gli anni 2013 e

2014, in quanto lo stesso Ministero dell'Interno aveva con varie circolari esonerato gli enti locali da tale adempimento se il bilancio di previsione fosse stato approvato successivamente alla data prevista dal citato articolo, come è avvenuto in questo ente.

Tutto ciò premesso, ferma restando la necessità di recuperare annualmente il disavanzo formale, secondo la pianificazione e i mezzi delineati nel bilancio stabilmente riequilibrato, la Sezione invita ad approvare i successivi bilanci tenendo conto adeguatamente degli oneri derivanti dalla gestione vincolata (ex lege esclusa dalla gestione dell'OSL ai sensi dell'art. 255, comma 10 TUEL) e del correlato disavanzo sostanziale, adottando, ove necessario gli ulteriori idonei provvedimenti di riequilibrio; ciò al fine di recuperare le risorse necessarie per portare a compimento gli investimenti già programmati (nonché l'effettuazione delle spese per cui comunque sussiste vincolo sul risultato di amministrazione). L'Ente è invitato ad operare, da un lato, mediante una seria compressione della spesa corrente (atteso che, data la condizione di dissesto, l'Ente ha già dato massima espansione alla leva fiscale; cfr. *infra* quanto evidenziato sulla insufficienza delle risorse finanzianti gli equilibri di parte capitale, ove rivenienti dalla gestione di parte corrente) dall'altro implementando la capacità di riscossione delle entrate. Tali misure, pur adottabili ai sensi dell'art. 193 TUEL, devono avere come prioritario obiettivo il recupero del disavanzo sostanziale entro e non oltre l'orizzonte temporale previsto dalla legge per la chiusura del procedimento di dissesto.

be

ii. Gestione di competenza

3. L'analisi del questionario sul rendiconto 2013, inoltre, ha evidenziato una differenza di parte corrente negativa per € 2.476.082,66 a fronte di previsioni prospettiche, nel 2013, che si attestavano sul risultato positivo di € 1.557.970,82. Su tale risultato hanno inciso, in misura predominante, gli impegni per "rimborsi prestiti" che, in previsione, dovevano essere pari a € 9.438.689,13 e che invece si sono rivelati nettamente maggiori risultando quasi raddoppiati, pari ad € 18.795.440,55

L'istruttoria ha confermato che il dato sconta, in realtà, la contabilizzazione "neutralizzante" delle anticipazioni ex art. 1, comma 13, del D.L. n. 35/2013 e purtuttavia si rilevano le criticità che seguono:

ii.1. Equilibri di parte corrente e di parte capitale

In particolare, al netto degli effetti della contabilizzazione del D.L. n. 35/2013, emerge una certa difficoltà della parte corrente a fornire realmente risorse per il finanziamento della parte in conto capitale.

Tabella 2. Equilibrio di parte corrente. Fonte SIQUEL 2013 e Comune di Caserta. Elaborazioni Corte dei conti

	2013 (Rendiconto)	2013 (al netto del D.L. 35/2013)	2013 (al lordo delle rettifiche del comune)	2013 (al netto entrate str. o ineffettive)
Entrate titolo I	73.323.311,85	73.323.311,85	73.323.311,85	70.298.027,73
di cui a titolo di F.S.R. o fondo	13.624.163,00	13.624.163,00	13.624.163,00	13.624.163,00
Entrate titolo II	13.569.824,60	13.569.824,60	13.569.824,60	13.569.824,60
Entrate titolo III	15.622.709,71	15.622.709,71	15.622.709,71*	12.623.716,09
Totale titoli (I+II+III) (A)	102.515.846,16	102.515.846,16	102.515.846,16	96.491.568,42
Spese titolo I (B)	86.196.488,27	86.196.488,27	86.196.488,27	86.196.488,27
Rimborso prestiti parte del Titolo III* (C)	18.795.440,55	9.438.689,13	9.438.689,13	9.438.689,13
Differenza di parte corrente	-2.476.082,66	6.880.668,76	6.880.668,76	856.391,02
Utilizzo avanzo di amministrazione applicato alla	0,00		0,00	0,00
Entrate diverse destinate a	0,00	0,00	0,00	0,00
Contributo per permessi di costruire	0,00	0,00	0,00	0,00
Plusvalenze da alienazione di beni patrimoniali	0,00	0,00	0,00	0,00
Altre entrate (specificare)	0,00	0,00	0,00	0,00
Entrate correnti destinate a spese di investimento (G) di	711.054,02	711.054,02	1.011.019,59	544.214,13
Proventi da sanzioni per violazioni al codice della	711.054,02	711.054,02	736.054,02	269.248,56
Altre entrate (specificare)	0,00	0,00	274.965,57	274.965,57
Entrate diverse utilizzate per rimborso quote capitale (H)	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo di parte corrente al netto delle variazioni (D+E+F- G+H)	-3.187.136,68	6.169.614,74	5.869.649,17	312.176,89

* Inoltre, in fase previsionale, il Comune contemplava C 782.970,82 tra le "Altre entrate (specificare)" da destinare a spese di investimento: l'Ente, in sede di risposta istruttoria ha riferito di avere proceduto all'accertamento e incasso degli stessi nella misura di C 752.633,00 a titolo di differenziale positivo dei contratti derivati; peraltro - riferisce il Comune - tale somma non è stata correlativamente impegnata al fine di farla confluire nel risultato di amministrazione, così come suggerito dai revisori nella relazione al bilancio di previsione 2013.

In sostanza, la somma, straordinaria, confluisce nell'equilibrio di parte corrente come componente positiva, straordinaria, del titolo III.

Tabella 2.1 Equilibri di parte capitale. Fonte SIQUEL 2013 e Comune di Caserta. Elaborazioni Corte dei conti

	2013 (Rendiconto)	2013 (al netto D.L. 35/2013)	2013 (al lordo delle rettifiche dal Comune)	2013 (al netto entrate str. ineffettive)
Entrate titolo IV	2.262.360,81	2.262.360,81	2.262.360,81	2.262.360,81
Entrate titolo V ****	9.356.751,42	0,00	0,00	0,00
Totale titoli (IV+V) (M)	11.619.112,23	2.262.360,81	2.262.360,81	2.262.360,81
Spese titolo II (N)	2.961.746,47	2.961.746,47	2.961.746,47	2.961.746,47
Differenza di parte capitale	8.657.365,76	-699.385,66	-699.385,66	-699.385,66
Entrate correnti destinate a spese di investimento (G)	711.054,02	711.054,02	1.011.019,59	544.214,13
Proventi da sanzioni per violazioni al codice della	-	-	736.054,02*	269.248,56
Altre entrate (specificare)	-	-	274.965,57	274.965,57
Utilizzo avanzo di amministrazione applicato alla	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo di parte capitale al netto delle	9.368.419,78	11.668,36	311.633,93	-155.171,53

*Dato sulle sanzioni del Codice della strada rettificato dal Comune.

a) componenti aggiuntive

Il dato effettivo dell'equilibrio di parte corrente è quello nella seconda colonna a sinistra, nettato dell'effetto distorsivo della contabilizzazione del D.L. n. 35/2013 .

Inoltre, a valle dell'istruttoria, il Comune ha comunicato di avere accertato e applicato a finanziamento degli equilibri di parte capitale "altre entrate", per un importo di € 274.965,57 (cfr. terza colonna a partire da sinistra delle tabelle 2 e 2.1. Il dato è stato fornito dal Comune nella tabella illustrativa degli equilibri di parte capitale) che il Comune ha precisato essere "entrate correnti libere (Titolo I e III)", senza peraltro chiarire per quale ragione siano confluite fuori dagli equilibri ordinari all'interno della differenza di parte corrente.

b) verifica dell'effettività dell'equilibrio

Peraltro, se si passa all'analisi dell'effettività dell'equilibrio, valutando la capacità di riscossione di alcune componenti straordinarie delle entrate correnti, si evidenzia che l'Ente ha accertato sanzioni per il codice della strada per € 4.728.431,77 a fronte di riscossioni per € 1.729.438,15 (indice di riscossione 36,58%).

Altra componente rilevante in tal senso è la voce "recupero dell'evasione tributaria", accertata per € 3.262.753,44 e riscossa solo per € 237.469,32 (indice di riscossione del 7,28%).

Attesa la percentuale di realizzazione delle entrate del C.d.S, quindi ai fini dell'analisi dell'effettività degli equilibri, in ottica prudenziale, si è proceduto all'applicazione del tasso di riscossione sulla quota parte delle entrate del Titolo III (Cds) e del Titolo I (evasione) interessate, addivenendo ai risultati di cui alla quarta colonna a sinistra. Con tale processo di rettifica, si nota che ove si fossero accertate tali entrate, prudenzialmente, per cassa, la differenza di parte corrente sarebbe stata comunque positiva (€ 856.391,02).

Peraltro, sul versante dell'equilibrio di parte capitale, atteso il basso tasso di riscossione delle entrate del codice della strada (e applicato il prefato tasso di riscossione alla quota parte destinata a finanziamento degli investimenti), le risorse di parte corrente applicate a tale equilibrio non sarebbero sufficienti, registrando un saldo (originariamente positivo € 311.633,93) rettificato negativo (€ - 155.171,53).

In definitiva, gli equilibri effettivi e dinamici di bilancio, così rivisti, evidenziano un rischio di aggravamento della situazione debitoria del Comune sul versante della spesa in conto capitale.

Nel prendere atto della manifestazione di intenti del Comune («Ad ogni buon conto si prende atto delle eccezioni poste da codesta Corte con l'intento di provvedere ad una gestione più idonea negli anni a venire»), si pone pertanto l'esigenza di intraprendere coerenti politiche di bilancio per evitare la manifestazione di simili squilibri, eventualmente evitando, per il futuro, di costruire gli equilibri di parte corrente su entrate con un basso tasso di effettività, pena il riprodursi e aggravarsi di tensioni di cassa che hanno già generato il dissesto.

3.1. Per quanto concerne le entrate per sanzioni del codice della strada destinate a spesa in conto capitale, il Comune riferisce che le stesse sono state destinate a manutenzione straordinaria delle strade comunali ed acquisto macchine ed attrezzature, ex art. 208 comma 4 lettera b C.d.S.

In proposito si osserva più in generale che l'Ente, negli anni, anziché accertare per cassa tali entrate come suggerito, nella vigenza del vecchio ordinamento contabile, da consolidata giurisprudenza della Corte (Sezione Autonomie deliberazione n. 2/2011/INPR; SRC Lombardia nn 407/2010/PRSE, 499/2012/PAR; SRC Piemonte n. 163/2014/PRSE), ha optato per l'accertamento per competenza, senza predisporre gli strumenti prudenziali suggeriti dalla medesima giurisprudenza per evitare che questa scelta determini un sovraccertamento di tali sanzioni (vincolo di indisponibilità sul risultato di amministrazione; fondo svalutazione crediti, cfr. in proposito, per la chiarezza ricostruttiva, SRC Toscana n. 104/2010/REG).

Giova evidenziare che per il futuro, salvo il principio di continuità per entrate accertate per cassa (sul tema cfr. SRC Campania nn. 218/2014/PRSE e 259/2014/PRSP), i nuovi principi contabili (Allegato 4.2., prescrizione 3.3.) da un lato, stabiliscono la regola dell'accertamento di tali entrate per competenza, dall'altro, ancorano saldamente tale opzione all'istituto correttivo e prudenziale del Fondo crediti di dubbia e difficile esazione (FCCDE), in grado di neutralizzare l'effetto "sovrappragante" del risultato di amministrazione.

Il Comune ha per contro riferito che «Per evitare di utilizzare somme accertate e non incassate, attraverso un monitoraggio degli effettivi incassi, l'Ente provvede ad impegnare definitivamente, ai sensi dell'art. 183 del d.lgs 267/2000, solo le somme effettivamente incassate.

Tale procedura garantisce la non alterazione del risultato di amministrazione, perseguendo lo stesso obiettivo dell'eventuale fondo svalutazione crediti. Nel caso in cui la procedura testé indicata non risultasse appropriata, l'ente in sede di approvazione dei futuri bilanci di previsione potrà adottare le procedure indicate dalla scrivente Corte».

Clonondimeno, si osserva che il sistema prudenziale adottato dal Comune, per il passato, presenterebbe una duplice criticità:

- l'accertamento di entrate vincolate, nella vecchia contabilità, non poteva non produrre, per pari importo, l'impegno ex artt. 183, comma 5, TUEL e 208 Cds;
- in ogni caso, ove anche fosse ammissibile, una siffatta modalità di impegno, proprio per la sua ridotta portata rispetto alle entrate complessive (gli Importi vincolati sono pari al 50%), ha contribuito alla formazione di un surplus di risorse accertate a basso tasso di riscossione ed esigibilità, in assenza di adeguati vincoli prudenziali (fondo svalutazione; vincolo di indisponibilità sul risultato di amministrazione cfr. SRC Toscana n. 104/2010/INPR);
- la criticità sopra esposta, ovviamente, è tanto più grave a fronte della spesa discrezionale finanziabile con le sanzioni del Codice della strada.

3.2. Per quanto concerne l'evasione tributaria, si rinvia, per il dettaglio della vicenda e sulle esigenze di un accertamento prudenziale e per cassa, alle osservazioni circa le criticità rilevate nel rispetto del patto di stabilità (cfr. *infra* § 8.1).

III. Gestione Residui e della Cassa

4. Giova rammentare che tra le cause del dissesto è annoverato l'accumulo di residui attivi inesigibili.

Tabella 3. Capacità di riscossione e tasso di smaltimento residui. Fonte SIRTEL. Elaborazione Corte dei conti

<i>Capacità riscossione in conto residui</i>	2009	2010	2011	2012	2013
Titolo I	31,28%	24,16%	22,33%	15,74%	9,09%
Titolo II	78,44%	50,42%	21,99%	7,84%	4,57%
Titolo III	9,91%	7,19%	11,34%	9,22%	8,28%
Totale Entrate Correnti	26,27%	19,77%	17,62%	12,12%	8,33%
<i>Capacità riscossione in conto competenza</i>	2009	2010	2011	2012	2013
Titolo I	57,56%	60,41%	69,14%	87,80%	71,72%
Titolo II	74,99%	83,39%	87,87%	81,74%	73,03%
Titolo III	69,04%	46,27%	62,76%	40,74%	55,38%
Totale Entrate Correnti	65,52%	66,49%	73,98%	78,41%	69,41%

Come si può osservare il *trend* di riscossione evidenzia un andamento costante rispetto al passato, anche dopo il dissesto; il dato più significativo è che a fronte di una discreta capacità di riscossione in conto competenza, la riscossione in conto residui cala a picco, con ciò evidenziando o una endemica difficoltà organizzativa (soggetti deputati alla riscossione coattiva non adeguatamente attivi) e/o una sopravvalutazione dell'accertamento tale per cui, riscosso l'effettivo, in conto residui defluisce la quota dell'entrate di dubbia esigibilità, destinata ad essere stralciata nel tempo, dopo però avere alimentato, anno per anno, una crescita, priva di copertura, delle spese.

Inoltre, a causa del dissesto e della connessa crisi di liquidità, il tasso di smaltimento dei residui è diminuito, senza peraltro migliorare la forbice che, costantemente, caratterizza il tasso di smaltimento dei residui attivi rispetto ai residui passivi (Tabella 4), indice, nel tempo, di una divaricazione tra effettività dei residui attivi e spese assunte, alla base delle tensioni di cassa.

Tabella 4. Tasso di smaltimento residui attivi e passivi. Fonte SIRTEL. Elaborazione Corte dei conti

	Risc./Res.att	Risc./Res. Pass%
2009	26,27%	29,55%
2010	19,77%	25,39%
2011	17,62%	22,55%
2012	12,12%	7,43%
2013	8,33%	19,72%

Il tasso di riscossione dei residui sul 2013 (Tabella 3, ma anche Tabella 4) sconta peraltro lo "scorporo" dei residui più risalenti, affidati alla gestione e al "bilancio" della CSL. Infatti, l'Ente ha precisato che «Con riferimento alla gestione residui e cassa, si evidenzia che i dati inviati al sistema SIRTEL, non comprendono le riscossioni di competenza della Commissione che sono confluite nella contabilità della stessa per un importo dei primi tre titoli dell'entrata pari ad € 3.602.756,42 che sommati agli 8.341.453,50 aumenterebbero considerevolmente la capacità di riscossione per l'anno 2013».

Tuttavia, anche al lordo della riscossione dei residui affidati alla gestione autonoma di tale organismo, il tasso di riscossione sulle entrate 2013, rimane endemicamente basso, passando dal 8,33% al 11,93%.

Al lordo di tale correzione, se ne ricava la media di riscossione quinquennale illustrata nella tabella seguente, che evidenzia una riscossione sul Titolo III (entrate extratributarie) addirittura sotto il 10% annuale (segnatamente, pari al 9,14%). Ciò significa che, mediamente, i tempi di riscossione sono superiori al tempo ordinario prescrizione. Analogamente preoccupanti sono i tempi di riscossione sul Titolo I (entrate tributarie), in cui, si ricorda, i tempi di prescrizione sono di norma quinquennali:

Media riscossioni 2009-2013			
Accertamenti (A)		Riscossioni (R)	Capacità di riscossione % (R/A)*100
TITOLO I	42.344.427,56	8.499.176,76	20,07%
TITOLO III	9.281.638,26	2.783.259,54	29,99%
TITOLO III	38.936.506,30	3.560.098,15	9,14%
TOTALE	90.562.572,14	15.563.085,73	17,18%

Tanto premesso e ferma restando la gestione dei residui affidata alla CSL, l'istruttoria ha cercato di verificare i miglioramenti sul versante della gestione dei debiti, nonché su quello del rispetto dei vincoli sulle risorse destinate (di pertinenza dell'Amministrazione in carica ai sensi dell'art. 255 comma 10 TUEL) e sul quello delle connesse politiche prudenziali sul versante dell'accertamento dei crediti.

iii.1. Situazione sul comparto vincolato. Residui passivi e situazione di cassa. Anomalia organizzativa del sistema di tesoreria

4.1. Giova rammentare che i comuni in dissesto non possono fare ricorso ad **entrate a specifica destinazione** fino ad approvazione del bilancio stabilmente riequilibrato, mentre sul versante delle anticipazioni di tesoreria non si registrano particolari disposizioni rispetto agli enti in regime ordinario, cui si applica lo stesso limite ex art. 222 TUEL e temporanee eccezioni di legge collegate (che consentono di raggiungere il limite del 5/12 in luogo degli ordinari 3/12 delle entrate correnti del penultimo anno precedente: nel 2013, ex art. 1, comma 9 del D.L. n. 35/2013, per gli enti che hanno fatto ricorso ad anticipazioni di liquidità; nel 2014, ex art. 2, comma 3-bis L. n. 50 del 28 marzo 2014; per il 2015, l'art. 1, comma 542 della L. 190/2014).

Dalla relazione dei revisori al rendiconto 2013, peraltro, risulta che non è stato adottato un efficiente sistema di previsione e controllo dei flussi di cassa in entrata ed in uscita al fine di monitorare sia il patto di stabilità che il ricorso all'anticipazione di cassa.

4.1.1. Inoltre risulta che, in violazione dell'art. 195 TUEL e della prescrizione ministeriale di cui al bilancio stabilmente riequilibrato n. 6.12, non vi è stato, alla fine dell'esercizio, il totale reintegro delle somme vincolate.

La probabile crisi del comparto vincolato di cassa sarebbe altresì confermata dai dati concernenti il raffronto tra i residui, attivi e passivi, di parte capitale e la disponibilità di cassa, come riportati nella Tabella 6.

Del resto, nella relazione dei Revisori al rendiconto 2013, si legge che sul risultato di amministrazione grava una posta per "fondi vincolati" pari a € 16.402.027,50. L'Organo di revisione nella relazione al rendiconto 2013 «rappresenta che nello schema sopra riportato (riepilogo fondi vincolati) è stato indicato l'ammontare, risultante al 31-12-2013, delle entrate a specifica destinazione, in parte utilizzate in passato impropriamente dall'Ente, per finanziare spese diverse da quelle per le quali erano state specificamente introitate. Per questi fondi, ovviamente, occorre procedere alla loro ricostituzione».

Tabella 5. Anticipazioni ed Entrate a specifica destinazione. Fonte: SIQUEL 2013 e Comune di Caserta

	2011	2012	2013	2014
Importo dell'anticipazione concedibile ai sensi dell'art. 222 del TUEL	18.402.129,57	18.927.355,69	18.333.881,61	21.934.375,25
Importo dell'anticipazione complessivamente concessa ai sensi dell'art. 222 del TUEL	63.189.969,33	21.555.022,71	17.681.409,47	4.630.410,01
Entità dell'anticipazione 2013 richiesta oltre i 3/12 e fino ai 5/12				
Entità dell'anticipazione richiesta ai fini IMU ai sensi dell'art. 1 co. 2 del d.l. n. 54/2013				
Giorni di utilizzo dell'anticipazione	203,00	105,00	116,00	94,00
Importo massimo dell'anticipazione giornaliera utilizzata				
Importo anticipazione non restituita al 31/12	3.254.501,15	0,00	0,00	0,00
Importo delle somme maturate a titolo di interessi passivi al 31/12	703.706,65	30.069,76	32.710,75	5.233,51
Consistenza delle entrate a specifica destinazione non refluite in cassa vincolata all'1/01/2014 (A)		13.715.216,42	16.245.909,61	16.402.027,51
Consistenza delle entrate refluite in cassa vincolata all'1/01/2014 (B)		0,00	0,00	0,00
Importo delle entrate a specifica destinazione rimosse nell'esercizio (C)		8.413.822,56	12.584.828,29	9.128.450,49
Importo delle entrate a specifica destinazione utilizzate nell'esercizio per i pagamenti delle spese alle quali sono destinate (D)		5.883.129,37	12.428.710,39	12.616.339,56
Consistenza delle entrate vincolate al 31/12/2014 (E=A+B+C-D)		16.245.909,61	16.402.027,51	12.914.138,44 3
Importo delle entrate a specifica destinazione utilizzate nell'esercizio per i pagamenti di altre spese, la cui consistenza non è stata ricostituita a fine esercizio (F)		8.051.628,96	14.497.484,83	5.168.337,52
Consistenza delle entrate refluite in cassa vincolata al 31/12/2014 (G=E-F)		8.194.280,65	1.904.542,68	7.745.800,92

Tabella 6. Equilibrio tra fonti di finanziamento e spesa di parte capitale. Fonte: SIQUEL. Elaborazione Corte dei conti

	2013	2014
Totale Residui Attivi in conto capitale (Tit. IV + V)	37.282.491,57	34.812.048,70
Residui Passivi Tit. II	49.779.782,37	44.832.965,23
differenziale da coprire con cassa	-12.497.290,80	-10.020.916,53
Fondo cassa (tesoriere)	1.904.542,68	7.745.800,92
equazione equilibrio tra fonti finanziamento e spese di parte capitale (anomalia se <0)	-10.592.748,12	-2.275.115,61

Come si evince dalla Tabella 6, la crisi del comparto vincolato di cassa, registra apparentemente un netto miglioramento nell'esercizio, per effetto dell'aumento cospicuo del fondo cassa. L'istruttoria non ha peraltro verificato se e in che misura sul miglioramento del fondo cassa abbia inciso un eventuale residuo dello stock di liquidità riveniente dalla anticipazione di cui al D.L. n. 66/2014 (che si ricorda, ottenuta per € 43.083.692,62. L'anticipazione ottenuta al medesimo titolo, ex D.L. n. 35/2013 nel 2013 è invece pari a € 9.356.751,42). Va da sé che un'effettiva certificazione del miglioramento e una raffrontabilità dei dati tra il 2013 e il 2014 passa dalla "depurazione" di tali effetti dal risultato di cassa. La Tabella n. 6, peraltro, anche allo stato, costituisce un buon indicatore delle permanenti difficoltà, per cassa e per competenza, della gestione vincolata.

4.1.2. Del resto, come si può vedere dalla Tabella 5, sul versante delle **anticipazioni**, l'Ente **anche nel 2014 è tornato a fare ricorso alle anticipazioni di tesoreria**, nonostante abbia già ottenuto anticipazioni, nel 2013, ai sensi dell'art. 1, comma 13 del D.L. 35/2013 e, nel 2014, ai sensi dell'art. 33 del D.L. n. 66/2014.

Per quanto concerne il **2013**, inoltre, si deve rilevare un grave disallineamento di cassa per quanto concerne la contabilità dell'Ente e quella del tesoriere.

La Sezione prende atto che alla base di ciò vi è un atto di autotutela privata (su cui verte contesa giurisdizionale) compiuta dal Tesoriere, in relazione alla somme non restituite nel 2011, pari a € 3.254.501,15. Più precisamente, nel SIQUEL alla Sez. II, punto 1.2 si legge: *«si precisa che il fondo cassa al 31-12-2013 è pari ad euro 1.536.414,74, in quanto nella presente tabella non sono stati indicati pagamenti non regolarizzati al 31-12-2013 per euro 3.275.257,63, di cui:*

- euro 23.322,08 relativi a pagamenti a seguito di pignoramenti;
- euro 3.251.935,55 relativi al rientro dell'esposizione debitoria riguardante l'anticipazione di cassa anno 2011, per la quale è in atto un contenzioso tra l'ente ed il tesoriere presso gli organi giurisdizionali per verificare la legittimità di tale operazione posta in essere dal tesoriere».

Quest'ultimo dato va ulteriormente corretto, in quanto i revisori segnalano che *«inoltre sul fondo cassa dell'ente risultano ancora in essere somme pari ad € 368.127,94 di competenza della commissione straordinaria di liquidazione da trasferire.*

Questo fornisce una delucidazione al motivo per il quale in sede di invio del questionario, il software evidenzia una segnalazione non bloccante nel riscontro del risultato di gestione 1.9.

Pertanto il fondo di cassa al 31/12/2013 effettivo dell'ente è pari a 1.536.414,74».

In sede di risposta istruttoria, l'Ente ha confermato la ricostruzione, precisando che:

- per l'importo di € 23.322,08 per pagamenti a seguito di pignoramenti, l'Ente non ha provveduto alla regolarizzazione sulla propria contabilità con relativo mandato di pagamento in quanto somme di competenza della Commissione Straordinaria di Liquidazione;
- per quanto riguarda la somma di € 3.251.935,55 ha precisato che essendo sospesa ogni azione esecutiva e tutelando la normativa la *par condicio creditorum*, ad avviso del Comune, il tesoriere non avrebbe potuto procedere a compensazione.

È infatti in corso un contenzioso nell'ambito del quale l'Ente nega il diritto del tesoriere ad incassare tali somme al di fuori della procedura di liquidazione della massa attiva (mediante ammissione alla massa passiva, cui lo stesso tesoriere aveva fatto domanda di ammissione nel 2012). Su tale vicenda, per evidente esigenza di non interferenza con le funzioni giurisdizionali degli organi competenti, anche di questa Corte, la Sezione ritiene di soprassedere.

Ad ogni buon conto, considerato complessivamente il sistema delle anticipazioni appare evidente che l'Ente continui ad avere grosse difficoltà di cassa connesse alla difficoltà di riscossione dei propri crediti, su cui è costretto a richiedere, continuamente, "anteprime" di liquidità; mentre le anticipazioni ordinarie, in effetti, diminuiscono in quanto compensate da anticipazioni straordinarie (ex art. 1, comma 13, del D.L. 35/2013, nel 2013, per € 9.356.751,42 ed ex art. 33, comma 1, del D.L. n. 66/2014, per € 43.083.692,62).

Ciò appare confermare un latente squilibrio di parte corrente (e di parte capitale nella misura in cui le entrate correnti vanno a finanziare gli investimenti), evidente in termini di cassa (€-15.217.647,45, cfr. Tabella 7) che continua ad avere la sua causa nella difficoltà di riscossione delle proprie entrate e che rischia di emergere, di nuovo, prepotentemente, a chiusura del dissesto, in quanto lo stock residui ad esigibilità ineffettiva (attualmente in capo allo stock di massa attiva gestita dalla CSL) tornerà dentro il bilancio dell'Ente.

Tabella 7. Flussi di cassa di parte corrente. Fonte: SIQUEL 2013

	Competenza	Residui	Totale
Entrate titolo I	52.589.748,23	4.188.586,88	56.778.335,11
Entrate titolo II	9.910.372,11	394.713,34	10.305.085,45
Entrate titolo III	8.651.754,64	3.758.153,28	12.409.907,92
Totale titoli (I+II+III) (A)	71.151.874,98	8.341.453,50	79.493.328,48
Spese titolo I (B)	59.249.423,83	20.304.456,02	79.553.879,85
Rimborso prestiti (C) di cui:	27.120.098,60	898.678,33	28.018.776,93
Anticipazioni di tesoreria	17.681.409,47	0,00	17.681.409,47
Rimborso prestiti a breve termine	0,00	0,00	0,00
Rimborso prestiti a lungo termine	9.438.689,13	898.678,33	10.337.367,46
Differenza di parte corrente (D=A-B-C)	-15.217.647,45	-12.861.680,85	-28.079.328,30

4.1.3. Infine, in generale, sul piano dell'organizzazione del servizio di tesoreria, la Corte rileva quanto segue. Nel corso dell'istruttoria è emersa la circostanza per cui l'Ente riscuote una parte delle entrate su propri conti correnti (che hanno evidenza, per competenza e per cassa, sul "conto terzi", cfr. *infra* § 7.2). Tale modalità organizzativa appare in contrasto sia con il principio dell'esternalizzazione necessaria del servizio di tesoreria sia con il principio della unicità della tesoreria.

Come è noto, infatti, il servizio di tesoreria consiste «nel complesso di operazioni connesse alla gestione finanziaria dell'ente locale e finalizzate in particolare alla riscossione delle entrate, al pagamento delle spese, alla custodia di titoli e valori ed agli adempimenti connessi previsti dalla legge, dallo statuto, dai regolamenti dell'ente o da norme pattizie» (art. 209 TUEL).

In buona sostanza, il Tesoriere è colui che ha materialmente il maneggio del danaro pubblico costituente la cassa dell'ente, servizio che l'ente locale affida a soggetto abilitato e qualificato ai sensi di legge (art. 208 TUEL), nel rispetto dei principi di concorrenza e di buon andamento della pubblica amministrazione.

Ai sensi dell'art. 209 TUEL, «ogni deposito, comunque costituito, è intestato all'ente locale e viene gestito dal tesoriere».

Ancora, ai sensi dell'art. 212 TUEL «I soggetti di cui all'articolo 208 che gestiscono il servizio di tesoreria per conto di più enti locali devono tenere contabilità distinte e separate per ciascuno di essi».

Il combinato disposto delle due norme evidenzia che la tesoreria, in particolare la materiale riscossione e pagamento con il danaro pubblico costituente la cassa del comune, non può che transitare, esclusivamente, sui conti intestati al comune e gestiti dal tesoriere.

In questo modo, infatti, l'ordinamento intende ridurre il rischio di malversazioni e una maggiore trasparenza e separazione di responsabilità nella gestione e nella vigilanza sul

rispetto di limiti contabili e finanziari, evitando, tra le altre cose, la formazione di gestioni fuori bilancio. In proposito di rammenta che al Tesoriere spetta, in contraddittorio organizzativo con gli enti concessionari, di vigilare sul rispetto del sistema dei vincoli di cui all'art. 195 TUEL, sui limiti delle anticipazioni e all'utilizzo delle entrate a specifica destinazione di cui all'art. 222 TUEL; nonché tra le altre cose, sulla congruità degli ordinativi rispetto agli stanziamenti e sul rispetto dei vincoli di destinazione (art. 185).

Da tali conti, poi, giova rammentare che la liquidità deve transitare verso la "tesoreria unica" della Repubblica.

Il servizio di tesoreria degli enti locali, infatti, viene svolto da soggetti qualificati indicati dall'art. 208 TUEL, prima in regime "misto" (cioè utilizzando sia i conti di appoggio presso la Banca d'Italia sia il conto bancario del tesoriere) ai sensi degli articoli 7, 8 e 9 D.Lgs. 7 Agosto 1997, n. 279, ora, nuovamente, in regime di tesoreria "unica" (ripristinato con l'art. 35 D.L. n. 1/2012).

Il tesoriere, segnatamente, esegue le operazioni indicate nel rispetto della Legge 29 ottobre 1984, n. 720, e successive modificazioni, relativa al sistema di tesoreria unica.

L'articolo 35, commi 8-13, del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla L. 24 marzo 2012, n. 27, ha, in particolare, previsto la sospensione del regime di "tesoreria unica mista" fino al 31 dicembre 2014 e l'applicazione nello stesso periodo del sistema di tesoreria unica tradizionale.

Tale ultimo Decreto prevede una fase transitoria per il riversamento progressivo della liquidità sui conti d'appoggio dei tesoriери privati a quello della Banca d'Italia (in tre fasi: 29 febbraio, 16 aprile 2012, entrata in vigore del vecchio sistema unico al 31 dicembre 2014; cfr. l'art. 35, comma 9).

III.2. Capacità di riscossione e Fondo svalutazione crediti (FSC)

4.2. Nel questionario, l'Organo di revisione sottolinea *«come evidenziato nella relazione al conto consuntivo 2013, si precisa che l'Ente prendendo atto di una richiesta dell'organo di revisione ha effettuato una ulteriore revisione dei residui attivi e passivi dopo la delibera di giunta n. 77 del 23/04/2014. A seguito di questo ulteriore riaccertamento, è stata adottata una determina (n.688 del 15-05-2014) con la quale sono stati rideterminati di nuovo i residui attivi e passivi. Inoltre in tale esercizio, a seguito di nostre varie sollecitazioni, l'ente (in dissesto finanziario) ha provveduto alla separazione dei residui attivi e passivi di competenza dell'OSL. Ciò spiega anche il motivo per cui non è stato istituito in bilancio il fondo svalutazione crediti, in quanto i residui attivi del titolo I e III con anzianità superiore a cinque anni sono stati trasferiti all'OSL».*

In sede di memorie Il Comune ha precisato che i residui attivi ante 2009 del titolo I e del Titolo III, affidati alla gestione commissariale ammontano:

Tabella 7.1. Residui ante 2009. Fonte: comune di Caserta

Residui attivi	Anni ante 2009
Titolo I	13.387.749,19
Titolo III	24.307.642,06

Di conseguenza, il Comune, avendo fatto ricorso nel 2013 al D.L. n. 35/2013, avrebbe dovuto appostare sul previsionale e poi vincolare in sede di rendiconto una somma pari ad almeno € 11.308.617,38 (pari al 30% dei residui aventi anzianità superiore ai 5 anni, ai sensi dell'art. 1, comma 17, del D.L. n. 35/2013, da aggiungere al disavanzo sostanziale da ripianare nei termini di cui alla Tabella 1.1. riportata al § 2.1.).

Il Comune di Caserta in proposito ha precisato che «non ha provveduto all'accantonamento del Fondo Svalutazione Crediti in quanto con sollecito da parte dell'organo di revisione e della Commissione straordinaria di liquidazione si è provveduto alla separazione dei residui attivi e passivi stralciandoli dal bilancio dell'ente e inserendoli nel bilancio di gestione commissariale. Pertanto in bilancio non risultano residui attivi al titolo I e al Titolo III ante 2009».

Per contro, i Revisori hanno correttamente evidenziato nella loro risposta istruttoria, in «merito all'istituzione del fondo svalutazione crediti, l'organo scrivente precisa che, nel proprio parere al bilancio di previsione 2013 e nella relazione al conto consuntivo 2013, ha affermato che sarebbe stato opportuno prevedere l'istituzione di un fondo svalutazione crediti, in modo da impennare il bilancio a principi di maggiore prudenza». Infatti, a prescindere dalla correttezza della procedura di separazione dei bilanci dell'OSL e del Comune, non va dimenticato che tali risorse sono comunque destinate, se non incassate, a riconfluire nel bilancio dell'ente comunale.

Alla luce di quanto sopra, la Sezione ritiene necessario che l'Ente provveda a vincolare in sede di rendiconto 2014 una somma pari quantomeno al minimo di legge per Fondo svalutazione crediti (ai sensi dell'art. 3-bis, comma 1, del D.L. n. 16/2014) e salvo il vincolo riveniente per effetto della precedente applicazione delle norme sul fondo svalutazione crediti obbligatorio ai sensi dell'art. 6, comma 17, del D.L. n. 95/2012 e dall'art. 1, comma 17 del D.L. n. 35/2013. Ciò anche anche per i crediti "affidati" alla gestione commissariale, onde evitare i rischi già evidenziati al § 2, attesa anche la rilevata scarsità della capacità di riscossione in conto residui di cui si è detto al § 4.

III.3. Formazione di residui passivi e tempestività dei pagamenti

4.3. Dalla relazione al rendiconto 2013 emerge che l'Ente, con deliberazione di Giunta Comunale n. 152 del 17/12/2012, ha stabilito misure organizzative intese alla razionalizzazione delle procedure contabili in materia di spesa.

L'Ente ha trasmesso la certificazione di cui al D.L. 66/2014 (art. 41), sulla tempestività dei pagamenti in cui si è accertato il mancato rispetto dei tempi medi previsti dalla normativa vigente (sulla base della risposta istruttoria, segnatamente, i tempi medi di pagamento nel 2013 sono stati di 147 gg.; nel 2014, di 173 gg.).

In proposito si ricorda che ai sensi dell'art. 41, comma 2, del D.L. n. 66/2014: «2. Al fine di garantire il rispetto dei tempi di pagamento di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, esclusi gli enti del Servizio sanitario nazionale, che, sulla base dell'attestazione di cui al medesimo comma, registrano tempi medi nei pagamenti superiori a 90 giorni nel 2014 e a 60 giorni a decorrere dal 2015, rispetto a quanto disposto dal decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, nell'anno successivo a quello di riferimento non possono procedere ad 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. È fatto altresì divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della presente disposizione» (enfasi aggiunta).

Per quanto riguarda il 2013, ha certamente inciso la circostanza che i pagamenti a competenza e a residui relativi all'anno 2013 comprendono anche quelli effettuati con l'anticipazione concessa ex D.L. 35/2013, che riguardavano situazioni debitorie al 31/12/2012 di competenza dell'Ente (su cui, di recente, è intervenuto il D.L. n. 78/2015, art. 4, comma 4, consentendo lo scomputo di tali pagamenti ai fini del calcolo dei tempi medi), ma è significativo che tale situazione si replichi nel 2014, in cui peraltro l'Ente segnala il peso, nel calcolo, della chiusura di un contenzioso ed il pagamento per fatture risalenti (Caso napoletana gas).

Ad ogni buon conto, in sede di verifica e di ricalcolo dei tempi medi, l'Ente segnala che in realtà i tempi medi del 2014 sarebbero pari a 98 gg (quindi, comunque, al di sopra del limite di legge) mentre, nel 2015, si sarebbe raggiunto il tempo medio richiesto per legge. be

In ogni caso, per garantire il risultato, la Sezione invita a seguire l'indicazione del Collegio dei Revisori, che ha sollecitato i Responsabili di Servizio, anche attraverso opportune Conferenze di Servizi, ad accertare, prima dell'impegno di spesa, la compatibilità della stessa con i vincoli di bilancio e la disponibilità finanziaria alla relativa liquidazione nei tempi previsti, onde evitare di aggravare l'ente di ulteriori spese per interessi moratori ed evitare l'insorgenza di eventuali debiti fuori bilancio, che dovrebbero scaturire da situazioni straordinarie e non prevedibili e non da eventi ordinari.

Tale indicazione organizzativa, va implementata con estrema urgenza, anche per stimolare, parallelamente, eventuali politiche di riduzione della spesa (v. *infra* § 5) e revisione della struttura degli accertamenti, mediante la leva fiscale ed il rafforzamento della riscossione, ad oggi, ancora deficitaria, come sopra rilevato.

iv. Contenimento delle spese

5. Dal questionario risulta che non è stato rispettato nel 2013 il divieto di effettuare (ai sensi dell'art. 5, comma 2 del D.L. n. 95/2012, convertito, dalla l. n. 135/2012) spese di ammontare superiore al 50 per cento della **spesa sostenuta nell'anno 2011 per la manutenzione, il noleggio e l'esercizio di autovetture, nonché per l'acquisto di buoni taxi.**

Tabella 8. Spesa per autovetture. Fonte: SIQUEL 2013

Tipologia spesa	Spesa 2011 (impegni)	Spesa per acquisto autovetture 2011	Spesa 2011 al netto degli acquisti	Riduzione disposta	Limite di spesa	Rendiconto 2013
manutenzione, noleggio, esercizio autovetture	67.522,34	-	67.522,34	50%	33.761,17	101.770,88

Per una migliore intelligibilità del rilievo, si rammenta che l'art. 5, comma 2 D.L. n. 95/2012, nella versione vigente dal 1° gennaio 2013 fino al 23 giugno 2014, stabiliva «A decorrere dall'anno 2013, le amministrazioni pubbliche [...] non possono effettuare spese di ammontare superiore al 50 per cento della spesa sostenuta nell'anno 2011 per l'acquisto, la manutenzione, il noleggio e l'esercizio di autovetture, nonché per l'acquisto di buoni taxi; il predetto limite può essere derogato, per il solo anno 2013, esclusivamente per effetto di contratti pluriennali già in essere» (enfasi aggiunta).

Con il D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito con modificazioni dalla L. 23 giugno 2014, n. 89, è stata disposta la novella dell'art. 5, comma 2 del D.L. 95/2012 che ha inasprito, per il 2014, il limite già esistente per il 2013: «A decorrere dal 1° maggio 2014, le amministrazioni pubbliche [...] non possono effettuare spese di ammontare superiore al 30 per cento della spesa sostenuta nell'anno 2011 per l'acquisto, la manutenzione, il noleggio e l'esercizio di autovetture, nonché per l'acquisto di buoni taxi. Tale limite può essere derogato, per il solo anno 2014, esclusivamente per effetto di contratti pluriennali già in essere» (enfasi aggiunta).

Tanto premesso è priva di pregio la deduzione del Comune che ritiene applicabile, nel 2013, il previgente l'art. 6 comma 14, del D.L. n. 78/2010 secondo cui «a decorrere dall'anno 2011, le amministrazioni pubbliche [...] non possono effettuare spese di ammontare superiore all'80 per cento della spesa sostenuta nell'anno 2009 per l'acquisto, la manutenzione, il noleggio e l'esercizio di autovetture, nonché per l'acquisto di buoni taxi» (enfasi aggiunta).

Tra l'altro, anche in questo caso vi sarebbe stato uno sfioramento di spesa (spesa del 2009 € 75.522,34; limite di spesa pari quindi a € 60.417,87, spesa sostenuta nel 2013 € 101.770,88).

Altrettanto priva di pregio appare la deduzione difensiva prodotta in sede di memorie dal Comune, il quale ha affermato «Si ribadisce che gli importi indicati nelle tabelle sono comprensivi dei costi di manutenzione, assicurazione e imposta di bollo delle autovetture del servizio di polizia municipale e dei servizi sociali, che in base alla normativa vigente sono esclusi dal calcolo, e che costituiscono circa il 70 % del parco auto dell'Ente».

Ora, ove anche si dovesse considerare applicabile la deroga di cui all'art. 5, comma 2, del D.L. n. 95/2012 secondo cui «Tale limite non si applica alle autovetture utilizzate [...] per i servizi istituzionali di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica, [...] per i servizi di vigilanza e intervento sulla rete stradale [...] sulla rete delle strade provinciali e comunali», il Comune non si premura di dimostrare che la spesa sia effettivamente destinata a tale scopo. Infatti l'argomentazione usata dal Comune (parco automezzi per il 70% riconducibile alla polizia municipale) può essere al massimo un indice sintomatico di una possibile sussistenza di una causa legittima di spesa, che peraltro non viene affatto dimostrata con tale deduzione né altrimenti è stato dimostrato, su specifica richiesta in udienza del Magistrato istruttore, in pubblico contraddittorio né con eventuali, volontarie integrazioni istruttorie successive.

Pertanto il Collegio, allo stato degli atti, accerta lo sfioramento del limite di spesa di cui all'art. 5, comma 2, del D.L. n. 95/2012, per un importo di € 68.009,71.

5.1. Si soggiunga altresì che il Comune risulta avere violato la Prescrizione 4.14 di cui al bilancio stabilmente riequilibrato. «Non è stata infatti ridotta la spesa per incarichi legali,

che rimane pari ad € 400.000,00, importo già ritenuto elevato dalle prescrizioni ministeriali. Dall'analisi del capitolo di spesa relativo, in ogni caso, non risulta una chiara distinzione tra le spese per incarichi legali ed altre spese giudiziarie».

Tabella 9. Spesa per Incarichi legali. Fonte: Relazione al rendiconto 2013

Spese Legali	2012	2013	2014
Spese giudiziarie	0,00	0,00	40.398,73
Altri incarichi legali	396.499,17	399.999,24	300.000,00
Totale	396.499,17	399.999,24	340.398,73

Il rilievo rimane e non è superato neanche alla luce delle deduzioni difensive del Comune, che anzi certificano la perseveranza nel non adottare misure in grado di abbattere la spesa per incarichi legali, che si assume legata al fenomeno endemico ai c.d. "insidie e trabocchetti".

In proposito il Comune ha infatti dedotto «In merito alle spese legali, si precisa che dal 2010 il Comune di Caserta è privo di copertura assicurativa per sinistri relativi alle domande di risarcimento danni inoltrate dai cittadini per insidia stradale, presunta mancata manutenzione immobili/condotte idriche/fognarie, che ha determinato la notifica di citazioni in giudizio per l'Ente con la costituzione in propria difesa dell'Amministrazione comunale.

In precedenza, tale costituzione veniva demandata alla compagnia di assicurazioni (per un importo annuo superiore ad un milione di euro) che, in esecuzione del contratto sottoscritto, provvedeva sia al risarcimento, ove dovuto in via stragiudiziale che in via giudiziale, che alla costituzione in giudizio a mezzo propri legali, il cui compenso rientrava nell'obbligo di polizza che assicuravano la difesa del comune in giudizio.

Pertanto, non avendo tale possibilità di demandare all'assicurazione la gestione dei sinistri e non potendo assicurare con un unico avvocato interno la tutela dell'amministrazione comunale (circa 300 ricorsi per anno dal 2012 in aggiunta agli innumerevoli contenziosi già attivati per numerose materie) non è stato possibile ridurre la spesa relativa agli incarichi a professionisti esterni, al fine di non creare danni all'amministrazione in relazione ai contenziosi per i quali c'è l'obbligo della costituzione ed evitare, altresì l'insorgenza di debiti fuori bilancio, anche consistenti, che altererebbero gli equilibri di bilancio.

Da considerare che, in ogni caso, la mancanza di spesa per la copertura assicurativa ha determinato, di converso, un risparmio per l'amministrazione.

Si tenga conto che gli incarichi legali, conferiti con criteri di economicità (anche al di sotto del minimo tariffario), sono stati determinati quantificando la spesa per l'intero giudizio con parametri riferiti alle fasi processuali, in modo da evitare, all'esito dell'attività professionale richiesta, il lievitare della spesa, stabilendo tale principio con l'accettazione dell'incarico con sottoscrizione di scrittura privata di assistenza giudiziaria».

Ad ogni buon conto si rammenta che le prescrizioni specifiche contenute nei principi contabili applicati (All. 4.2. del D.lgs. 118/2011) impongono un costante monitoraggio della spesa e un annuale adeguamento delle previsioni, in modo da evitare la formazione di debiti fuori bilancio (cfr. SRC Campania nn. 110 e 111/2015/PAR).

Occorre infatti che la spesa, al momento dell'incarico, sia stata congruamente stimata «al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio». Tale necessità viene resa costante, imponendo un obbligo di verifica annuale; il § 5.2, lett. c), infatti, prevede che l'ente chieda

«ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni».

In pratica, a partire dal 2015, ove l'impegno sia stato in origine sottostimato, per cause oggettive, in sede di bilancio preventivo, annualmente, deve essere adeguato l'importo stanziato, di modo che vi siano risorse sufficienti per l'impegno ed il pagamento del corrispettivo, consentendo al Consiglio di controllare costantemente l'evolversi della spesa a fronte di fatti nuovi e imprevedibili.

Ove peraltro emergesse una non congruità dell'impegno originario dovuta a circostanze soggettive, imputabili al professionista o al funzionario che ha consentito alla spesa, la maggior somma dovrà invece essere oggetto della procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, comma 1 lett. e), nei limiti del valutato "arricchimento" per l'ente.

Altrimenti opinando, infatti, il funzionario che ha operato in modo incauto o non diligente potrebbe facilmente sottrarsi alla responsabilità diretta (art. 191, comma 4 TUEL) e al filtro valutativo che la legge prevede che il Consiglio eserciti in sede di riconoscimento del debito per prestazioni per beni e servizi, a garanzia della propria competenza autorizzativa delle spesa.

v. Inventari

6. Dal questionario emerge che il Comune non è dotato di inventari aggiornati relativi ai beni mobili. Anche a valle dell'istruttoria, risulta confermato che l'Ente non ha ancora un inventario aggiornato dei beni mobili, nonostante la regolamentazione dello stesso sia prevista nel vigente regolamento di contabilità.

Il servizio preposto ha più volte sollecitato, inutilmente, i vari responsabili dei settori a provvedere all'invio degli atti per l'aggiornamento dello stesso.

Il Comune ha infine specificato che è l'aggiornamento è tra gli obiettivi gestionali del 2015.

Questa Sezione ha più volte ricordato che il mancato aggiornamento dell'inventario è idoneo ad incidere negativamente sulla esatta determinazione e quantificazione del patrimonio dell'ente; esso infatti è elemento costitutivo e parte essenziale del Rendiconto (art. 230 TUEL).

In particolare, l'art 230 TUEL disciplina lo "stato patrimoniale" nei termini di documento contabile che rileva i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso, rispetto alla consistenza iniziale; in quest'ottica, la norma in esame dispone che gli enti locali provvedano annualmente all'aggiornamento degli inventari. Il patrimonio degli enti locali, infatti, è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente, suscettibili di valutazione ed attraverso la cui rappresentazione contabile ed il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale. Gli enti locali includono nel conto del patrimonio i beni del demanio, con specifica distinzione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del codice civile.

Ne consegue che il mancato aggiornamento annuale dell'inventario, strumento indispensabile per determinare l'effettiva consistenza del patrimonio dell'ente, costituisce grave irregolarità gestionale alla quale l'amministrazione comunale di Caserta deve porre rimedio. Per effetto del mancato aggiornamento, risulta improbabile che sia stata rappresentata

correttamente e fedelmente l'esatta consistenza patrimoniale dell'ente. Si aggiunga che la tenuta e la revisione annuale dell'inventario non è solamente necessaria ai fini di una corretta rappresentazione del patrimonio dell'ente, ma la conoscenza dell'effettiva natura e valore dei beni rientranti nel patrimonio permette al Comune anche un utilizzo più razionale delle risorse e un più redditizio impiego economico dei beni.

Infine si rammenta che lo "stato patrimoniale" fa parte del rendiconto, nell'ambito del quale esso deve essere oggetto di pubblicità istituzionale (art. 227, comma 1 e art. 230, comma 9-bis TUEL) sul sito *web* dei comuni. Pertanto, gli enti sono tenuti all'aggiornamento annuale dell'inventario dei beni appartenenti all'ente che è presupposto essenziale per la predisposizione del ridetto conto (art. 230, comma 7 TUEL). Inoltre, si rammenta che solo il regolamento di contabilità può stabilire, con apposite disposizioni, le categorie di beni mobili non inventariabili in ragione della natura di beni di facile consumo o del modico valore (art. 230, comma 8, TUEL).

vi. Conto terzi

7. Nella relazione al rendiconto 2013, i Revisori evidenziano che il Comune non ha rispettato la Prescrizione 6.7 di cui al bilancio stabilmente riequilibrato; segnatamente hanno evidenziato un utilizzo improprio dei Titoli per "servizi conto terzi", sia in entrata che in uscita, in quanto non viene rispettata l'elencazione tassativa di cui all'art. 168 del TUEL e del D.P.R. 31 gennaio 1996 n. 194.

Tabella 10. Uscite Titolo IV ("Conto terzi") 2013. Fonte: SIQUEL 2013

"altre" spese conto terzi rend. 2013	Impegni	Pagamenti
EVENTUALI PARTITE DI GIRO	652.630,27	480.808,87
ARROTONDAMENTI SU COMPETENZE PERSONALE	3.665,43	3.665,43
CENSIMENTO DELLA ABITAZIONI E DELLA POPOLAZIONE	60.882,19	43.982,13
VERSAMENTI SU CONTI DEDICATI	17.545.726,84	17.223.590,09
TRASFERIMENTI ALL'OSL	110.791,04	81.927,01
FONDO UNICO DI AMBITO	3.671.970,43	718.503,07
TOTALE	€ 22.045.666,20	€ 18.552.476,60

In sede istruttoria, questa Sezione chiedeva al Comune di dettagliare le spese conto terzi riportate in Tabella 10, fornendo:

- il dettaglio della voce "eventuali partite di giro";
- per tutte le altre voci in tabella, la giustificazione tecnico-contabile e giuridica del loro inserimento in conto terzi;
- l'evoluzione ed il dettaglio (analogo a quello in tabella) della voce "altre conto terzi" nel 2014 e le giustificazioni di un suo eventuale aumento.

Giova in proposito rammentare la razionalità e i presupposti dell'istituto contabile dei "servizi conto terzi" (cfr. *amplius* SRC Lombardia n. 456/2012/PAR; SRC Campania nn. 182, 217 e 244/2014/PRSP). Le gestioni in conto terzi riguardano operazioni per cui l'ente agisce alla stregua di mero braccio operativo di altri soggetti, sul cui bilancio è stata assunta la responsabilità dell'entrata e della spesa, e, quindi, della sua copertura. È questa la ragione per cui l'ordinamento contabile prevede l'automatica e necessaria corrispondenza tra entrate e uscite (nella presunzione che le coperture siano individuate sul bilancio dell'ente

"responsabile") e l'esclusione di tali titoli dal computo dei saldi finanziari, tra cui, appunto, il Patto di stabilità. In definitiva, le partite in "conto terzi" riguardano transazioni imputabili ad una gestione "esterna" al proprio bilancio, ad opera, appunto, di soggetti "terzi."

Per tale ragione, già nel D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 (art. 2, comma 8), oltre che nei nuovi principi contabili armonizzati, rispetto a tali "terzi", il bilancio dell'ente "esecutore", rimane neutro, sia in fase previsionale (D.lgs. 118/2011, All. 4.1, § 9.5) sia in fase consuntiva (D.lgs. 118, Alle. 4.2, § 71 e 7.2).

Possono quindi essere oggetto di imputazione nelle partite in conto terzi, per pari ammontare in entrata e in uscita, solo quelle operazioni poste in essere dall'ente per conto di altri soggetti, ma in ogni caso estranee al patrimonio e ai compiti che il Comune, per legge o per delega, è chiamato ad assolvere (cfr. SRC Lombardia n. 14/2012/PAR; SRC Lazio n. 41/2011/PAR; SRC Veneto n. 43/2010/PAR); non possono invece essere contabilizzate in "conto terzi" tutte quelle operazioni che si denotano per la diretta cointeressenza dell'ente, per l'esposizione, anche parziale, che determinano per il suo patrimonio in caso di insolvenza, in quanto l'ente ha agito con discrezionalità su quella spesa, esponendo il proprio patrimonio ad eventuali responsabilità, a titolo contrattuale o comunque a titolo extracontrattuale.

A conferma di tale giurisprudenza si può citare quanto precisato dai nuovi principi contabili (cfr. art. 7, lett. b) del D.lgs. 118/2011 e relativo allegato 1, art. 3, nonché norme tecniche applicative di cui al D.P.C.M. 28/12/2011, allegato n. 2, punto 7), che -  - ricognitivamente - evidenziano per il "conto terzi" la necessaria ed assoluta assenza di qualsiasi discrezionalità da parte dell'ente.

In particolare, il punto 7 del citato allegato chiarisce, ricognitivamente, che non hanno natura di "Servizi per conto terzi" e, di conseguenza, devono essere contabilizzate negli altri titoli del bilancio:

- le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad esser interamente rimborsate, quali le spese elettorali, di giustizia ecc.;

- le operazioni svolte per conto di un altro soggetto (anche non avente personalità giuridica, comprese le articolazioni organizzative dell'ente stesso) che non abbia un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni;

- le somme relative ai finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti i tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti;

- le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio.

Pertanto, nel caso di prestazioni o spese sostenute dall'ente in "conto proprio", anche se per le stesse si riceve un congruo rimborso o sono "eterofinanziate", le somme andranno imputate nei titoli delle entrate e uscite pertinenti, afferenti cioè l'oggetto e la natura dell'attività cui si riferiscono e non "in conto terzi", in quanto attività che interessano, con rischio proprio, il patrimonio, il bilancio e le competenze dell'ente medesimo.

7.1. Per quanto concerne la voce "eventuali partite di giro", Il Comune ha restituito il seguente dettaglio:

Tabella 10.1. Dettagli conto terzi. Fonte: Comune di Caserta

Conto Terzi Spesa Titolo IV per "eventuali partite di giro"	2013		2014	
	Impegnato	Pagato	Impegnato	Pagato
Somme trattenute ai dipendenti per conto terzi	€ 37.320,75	€ 35.347,75	€ 154.103,93	€ 18.246,90
Somme versate all'Ente quale imposta di scopo e da restituire	€ 9.385,79	€ -	€ 15.000,00	€ -
Somme trasferite per attività svolte dai dipendenti oltre orario di lavoro e da pagare	€ 20.013,95	€ 14.814,95	€ 32.770,32	€ 32.279,49
Somme trasferite dalla Regione per elezioni regionali	€ 300.000,00	€ 300.000,00	€ -	€ -
Somme trasferite dalla Regioni o da altri Enti non previsti in bilancio	€ 151.535,72	€ 10.677,27	€ 204.198,85	€ -
Mandati restituiti dal Tesoriere riemessi o da rimettere	€ 134.374,06	€ 119.968,90	€ 601.737,64	€ 300.329,85
Totale	€ 652.630,27	€ 480.808,87	€ 1.007.810,74	€ 350.856,24

A valle di tale comunicazione particolarmente rilevante ed espressione di "grave irregolarità contabile" sono la contabilizzazione in conto terzi delle seguenti partire:

- somme che l'Ente ha incassato per imposte di scopo, in ragione del fatto che le stesse non sono mai utilizzate, e sono da rimborsare agli aventi diritto. Il Comune ha specificato: «Il comune contabilizza l'imposta di scopo nel servizio conto terzi in quanto tale imposta, istituita con deliberazione di C.C. 54 del 20 dicembre 2011, è stata con deliberazione di C.C. n. 38 del 02/07/2012 revocata. Nonostante la revoca dell'imposta, alcuni cittadini continuano a versarla, quindi la stessa viene incassata al titolo VI dell'entrata e restituita al titolo IV della spesa in quanto non finalizzata ad alcun lavoro. Tale somma dovrà essere restituita agli aventi diritto a seguito di richiesta da parte degli stessi». Tali somme, infatti, vanno contabilizzate, eventualmente, rispettivamente al Titolo I delle entrate e delle uscite. Non sono infatti ammesse tra le partite di giro "le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio";
- "Somme trasferite ai dipendenti per prestazioni di lavoro svolte per conto terzi previa apposita autorizzazione e rimborso spese legali anticipate dai dipendenti per difesa legale". Tali somme sono a pieno titolo spese per il personale da contabilizzare al Titolo I. Per quanto concerne le spese per rimborso di spese legali, se è vero che sono state «anticipate dai dipendenti e rimborsate direttamente dall'assicurazione» non si comprende l'inserimento in conto terzi, se non per effettuare erogazioni di anticipazione sul rimborso assicurativo medesimo, in questo caso, effettuando, in prima battuta, una spesa di personale, anche se poi ammortizzata da un soggetto esterno che se ne è assunto il rischio;
- "Somme trasferite dalla regione che non erano state previste nel bilancio di previsione e che non è stato possibile accertare al titolo II dell'entrata per l'impossibilità di

impegnare il corrispondente importo". Si tratta infatti del mantenimento in contabilità consuntiva di un importo di cui non sussistono i presupposti per l'accertamento alle entrate al Titolo II e che avrebbe, per contro, in uscita, potuto essere impegnato con variazione di bilancio o nell'esercizio successivo, ove sussistenti i presupposti per l'applicazione del risultato di amministrazione.

7.2. Per quanto concerne le altre voci in tabella 10, è emerso quanto segue:

- "arrotondamenti su competenze al personale". Il Comune precisa che *«comprende gli arrotondamenti che mensilmente vengono effettuati con la elaborazione degli stipendi»*. La natura e la causa di tali arrotondamenti è evidentemente incompatibile con l'iscrizione in conto terzi e con il divieto di procedere all'annotazione in conto terzi di partite in attesa di imputazione.

Per le altre voci, il Comune afferma di avere interrotto tale prassi di contabilizzazione nel 2014 in sede previsionale, salvo poi comunicare la permanenza delle stesse voci in fase consuntiva (con la sola eccezione del "Fondo unico d'ambito").

Tabella 10.2. Uscite Titolo IV ("Conto terzi") 2014. Fonte: Comune di Caserta

"altre" spese conto terzi precons. rend 2014	Impegni	Pagamenti
EVENTUALI PARTITE DI GIRO	1.007.810,74	350.856,24
ARROTONDAMENTI SU COMPETENZE PERSONALE	3.459,92	3.458,84
CENSIMENTO DELLA ABITAZIONI E DELLA POPOLAZIONE	6.898,30	6.184,88
VERSAMENTI SU CONTI DEDICATI	11.161.130,31	10.751.148,41
TRASFERIMENTI ALL'OSL	49.907.972,26	48.630.012,20
FONDO UNICO DI AMBITO	0,00	0,00
TOTALE	12.179.299,27	354.315,08

Segnatamente si rileva la permanente irregolarità concernente le seguenti partite:

- "Censimento". Il Comune ha riferito trattarsi di trasferimenti fatti dall'ISTAT a vario titolo per il pagamento di competenze al personale. *«Tale voce è stata, in fase di redazione al bilancio di previsione 2014, spostata al Titolo II dell'entrata e al Titolo I della spesa»*, salvo poi riemergere nei dati resi ed evidenziati nella Tabella 10.2;

- "Versamenti su conti dedicati". L'ente riferisce che gestisce 2 conti dedicati, uno costituito per la gestione delle risorse dell'"ambito c1" ed il secondo per la gestione "Proventi TARI". La singolare scelta contabile viene giustificata nel seguente modo: *«Ciò avviene per avere contezza delle somme effettivamente incassate e quindi per evitare eventuale uso diverso delle risorse. Tale tipo di gestione, sia per l'Ambito C1 che per la TARI, non altera i risultati del bilancio in quanto non influisce né sul patto di stabilità, né su eventuali aumenti di accertamenti ai fini della richiesta dell'anticipazione di cassa. Tale tipo di contabilizzazione di entrambi i conti dedicati, per addivenire a quanto richiesto dal collegio dei revisori, è stata eliminata in sede di bilancio di previsione 2014»*.

In proposito, si deve ancora una volta ricordare e che il servizio di tesoreria è un servizio "ad esternalizzazione necessaria" (cfr. § 4.1.3). I conti intestati al Comune, devono essere gestiti da un soggetto altamente professionalizzato, il tesoriere, il quale è posto in contraddittorio organizzativo col comune, riducendo il rischio di malversazioni e introducendo un elemento dialettico necessario di confronto sul piano del rispetto della normativa sulla

operativa di cassa. Non è pertanto ammessa la gestione diretta di conti da parte del Comune, né tanto meno l'operatività sugli stessi al di fuori dei pertinenti titoli di bilancio, attraverso il "conto terzi".

Per altro verso, si prende atto di quanto dichiarato dal Comune, secondo cui *«Per quanto riguarda la Tari/TARSU le somme venivano incassate al titolo competente dell'entrata (titolo I) e trasferite, con mandato, sul conto dedicato a servizio conto terzi, in fase di pagamento, le somme necessarie venivano prelevate dal conto dedicato, con apposita reversale, e pagate con relativo mandato imputato al titolo I della spesa.*

Trattandosi di servizi il cui costo deve essere coperto per legge, al 100%, le somme accertate ad entrate correnti, vengono impegnate per pari importo a spesa corrente garantendo il pareggio sia nella gestione corrente che in quella conto terzi.

Tale tipo di gestione non sottrae nulla al calcolo del patto di stabilità.

Per quanto riguarda l'Ambito sociale C1, la quota a carico dell'Ente, prevista al Titolo 1 della spesa veniva trasferita ai Servizi per conti terzi, parte entrata, unitamente alle somme degli altri Enti che finanziavano l'intera spesa dell'ambito, prevista nella parte uscita. Anche in questo caso trattasi di somme che garantiscono la copertura integrale del servizio e non incidono né sugli equilibri di parte corrente e né sul patto di stabilità».

Rimane ovviamente il rischio che nel caso in cui la spesa impegnata risulti superiore alle entrate accertate o comunque si evidenzii una strutturale difficoltà di cassa sul piano delle entrate, il trasferimento in "conto terzi" potrebbe dissimulare un grave squilibrio di gestione.

be

vii. Patto di stabilità 2013 (PSI 2013)

8. Si rinvia, preliminarmente, a quanto già esposto nella premesse, al § 4. Il Collegio dei revisori ha evidenziato il mancato rispetto del Patto di stabilità nella forma della violazione di cui alla L. n. 183/2011, mediante l'erronea contabilizzazione di entrate.

Secondo l'Organo di revisione la sovrastima riguarderebbe, segnatamente, due tipi di entrate correnti:

a) la prima concernente trasferimenti regionali e precisamente il contributo regionale "Leuciana Festival", per cui è stato accertato un importo di € 234.000,00, a cui non corrisponde, nel 2013, un capitolo di pari importo nella spesa. A tal proposito il Collegio dei revisori sostiene che: «La corretta contabilizzazione dell'entrata di € 234.000,00 doveva essere effettuata a residuo ... Ciò si è verificato in quanto negli esercizi precedenti è stato stralciato solo il residuo attivo e non il residuo passivo». In sede di riposta istruttoria l'Organo di revisione ha ulteriormente precisato che «a proprio parere, trattandosi di un'entrata afferente l'esercizio finanziario 2011, in base al principio di competenza, siffatto contributo andava contabilizzato nell'anno 2013 come maggior accertamento in conto residui, in modo da non influire sul patto di stabilità 2013». Segnatamente, dalla prodotta documentazione (decreto regionale n. 206/2011) il Comune è stato selezionato per l'ammissione ad un finanziamento di scopo per € 468.000, una cui prima tranche è stata impegnata sul bilancio regionale nel 2011 (Decreto dirigenziale Regione Campania n. 239 del 09/11/2011), mentre la seconda tranche è stata impegnata solo nel 2013.

b) Inoltre a parere dello stesso Collegio, «non va considerato tra gli accertamenti dei primi tre titoli di entrata, quello inerente il maggior accertamento IMU anno 2012 per € 1.367.736,85» in quanto effettuato in violazione del principio della competenza finanziaria.

A causa del richiamato contrasto tra Amministrazione e Organo di revisione, non è stato effettuato l'aggiornamento della certificazione, dovuta ai sensi dell'art. 31, comma 20-bis della L. n. 183/2011, in caso di peggioramento del saldo, in quanto i Revisori non hanno ritenuto di procedere d'ufficio a causa dell'incertezza nell'interpretazione della norma. Ad ogni buon conto il contrasto è stato plasticamente reso nella relazione al rendiconto 2013 e illustrato nel corso dell'istruttoria.

Tabella 11. Dimostrazione osservanza del Patto di stabilità 2013. Fonte: Relazione al rendiconto 2013 e SIQUEL 2013. Prospettazione Comune e Revisori

	Certificazione sulla base dei dati di preconsuntivo al 31/03/2014	Dati a consuntivo saldo nella prospettazione del Comune	Dati a consuntivo saldo "rettificato" secondo la prospettazione dei Revisori
OBIETTIVO PROGRAMMATICO 2013 (A)	12.046	12.046	12.046
SALDO FINANZIARIO 2013 (B) (Entrate Finali Nette - Spese Finali Nette)	12.856	12.134	10.532
DIFFERENZA TRA IL SALDO FINANZIARIO E SALDO OBIETTIVO FINALE 2013 (C=B-A)	810	88	-1.514
RISPETTO DEL PATTO DI STABILITÀ	SI	SI	NO

Come si è illustrato *supra*, nelle tabelle sopra riportate B.2 e B.3, tra il 31.03.2014 e l'approvazione del consuntivo è rimasta invariata la rappresentazione contabile della spesa, mentre si è ridimensionata la componente delle entrate: il Comune dopo avere pre-certificato al Ministero, il rispetto del PSI 2013, non ha poi evidenziato e comunicato il peggioramento del saldo a competenza a consuntivo approvato con la deliberazione del Consiglio comunale n. 48 del 18 giugno 2014, a causa della divergenza con l'Organo di revisione sul rispetto del Patto (Tabella 11).

La Sezione, esaminati gli atti, e al termine di una complessa istruttoria, ritiene corretta la ricostruzione dei Revisori, nei termini che di seguito vengono illustrati, sia pure con una quantificazione diversa dello scarto rispetto al saldo obiettivo (cfr. *infra* Tabella 14.1).

8.1. Come detto, i Revisori - sulla base di una verifica sostanziale dei dati di bilancio - hanno quantificato uno scarto negativo rispetto al saldo obiettivo, ritenendo violato il Patto per l'errata contabilizzazione di due entrate, segnatamente: una relativa ad un "residuo tecnico" ex art. 182, comma 5 TUEL, afferente ad un contributo regionale di scopo (pari a € 234 mila); l'altra, assai più cospicua, relativa all'accertamento di un'entrata per evasione in mancanza della determina di accertamento del Responsabile dell'Ufficio Tributi (per un importo di € 1.368 mila).

Atteso che, nella prospettazione del Comune, il rispetto del Patto di stabilità sarebbe garantito con un margine risicato rispetto al saldo obiettivo (€ 88 mila), ciascuna delle due contestazioni di regolare accertamento, ove fondata, è in grado di determinare da sola lo sfioramento del PSI 2013.

Per ragioni di economia espositiva, è opportuno prendere le mosse dalla prima contestazione, rispetto alla quale, sia pure per ragioni diverse da quelle prospettate dal Comune e dei Revisori, la Sezione non ritiene fondato il rilievo.

Come già evidenziato, i Revisori hanno contestato la errata contabilizzazione nel 2013 della seconda *tranche* del contributo regionale per Leuciana festival 2011, per un importo di € 234.000,00. Poiché tali somme sono relative ad un contributo per cui era già stato effettuato nel 2011 un impegno tecnico di € 468 mila (erano infatti attese in base ad un decreto regionale e ad una convenzione dal 2011 e a residuo per tale anno), i Revisori sostengono che tali somme non avrebbero dovuto essere accertate per competenza nel 2013, ma nel 2011, "in conto residui".

Per contro, il Comune ha evidenziato che (cfr. § 4.1.): *«nel bilancio di esercizio 2011 non veniva accertata sul competente capitolo di bilancio alcuna somma a differenza del correlato capitolo di uscita in cui veniva impegnato l'importo suddetto. Infatti la norma generale sull'accertamento, art. 179 TUEL, prescrive, al secondo comma lettera d), che per le altre entrate (come quelle da trasferimenti), l'accertamento debba avvenire sulla base di atti amministrativi specifici, come nel caso in questione; e cioè in base al decreto regionale che attesta l'avvenuto trasferimento dei fondi, a nulla rilevando che detti fondi si riferiscono ad una manifestazione svoltasi nell'anno. Al momento dell'effettiva erogazione ed incasso del contributo regionale, l'importo riscosso veniva iscritto nella gestione di competenza. I pagamenti relativi alla manifestazione, nel frattempo, sono stati effettuati nel mese di giugno 2013 usufruendo dell'anticipo di liquidità di cui al d.l. 35/2013, precedentemente all'accredito del contributo da parte della regione, avvenuto ad agosto 2013, ed imputati alla gestione residui riferiti al capitolo di spesa già impegnato nel 2011 come sopra esposto»* (enfasi aggiunta).

Il disallineamento tra momento della registrazione dell'impegno (bilancio 2011) e presupposto per l'accertamento (atto amministrativo specifico (art. 179, lett. d TUEL e oggi lett. c-bis) spiegherebbe anche l'apparente disallineamento tra entrate e spese impegnate ai sensi dell'art. 183, comma 5 TUEL. L'Ente, infatti, ha chiarito che la mancata corrispondenza tra le entrate a destinazione specifica o vincolata e le relative spese impegnate per "contributi regionali in conto esercizio" (cfr. § 4.1: accertate € 2.984.705,49; impegnate € 2.750.705,49) per una differenza di € 234.000,00, corrisponde al trasferimento tardivo del contributo per Leuciana festival, che è stato contabilizzato, al passivo, per l'intero già nel 2011.

Sulla base delle informazioni rese in sede di ordinanza collegiale istruttoria, è emerso che i debiti connessi a tale evento, finanziato dalla Regione, erano già sorti ed erano stati integralmente pagati nel 2013, sul residuo 2011.

Se per un verso i Revisori correttamente evidenziano la necessità di un parallelismo tra accertamento di entrate e impegni tecnici per risorse vincolate (artt. 183, comma 5 TUEL) – ragione per cui il Comune non avrebbe dovuto procedere ad un impegno tecnico per l'intera

somma nel 2011 – non corretta appare la prospettazione secondo cui l'accertamento del contributo "Leuciana Festival 2011" avrebbe dovuto essere effettuato in "conto residui"; ciò per due ragioni:

- in primo luogo, per i tralatici e risalenti principi di immodificabilità e separazione, in corso di gestione, delle registrazioni "in conto residui" rispetto a quelle in conto competenza (cfr. art. 36, comma 5, R.D. 2440/1923 e art. 154 R.D. n. 827/19243 quali principi generali della contabilità finanziaria; cfr. altresì l'art. gli artt. 189, comma 1 e 190, comma 1 TUEL vecchia e nuova formazione dopo la novella ex D.lgs. 118/2011, in cui la chiusura dell'esercizio costituisce il limite invalicabile per la contabilizzazione, per ciascuna annualità, dei residui);

- in secondo luogo, il parallelismo tra accertamenti e impegni tecnici non è biunivoco, ma ha causa nel corretto accertamento di una risorsa nell'anno di competenza (art. 183, comma 5, TUEL); pertanto l'ordinamento impone che si proceda, con funzione prudenziale, all'accantonamento delle risorse mediante la registrazione di un impegno (e di un vincolo per cassa ex art. 195 TUEL), anche prima e in assenza del perfezionamento dei debiti che tali risorse andranno a coprire. Non vale dunque il contrario, cioè, l'accertamento successivo delle risorse per debiti o impegni correlati registrati anteriormente, non impone una deroga alla competenza finanziaria dell'accertamento, integralmente registrato in anni precedenti, specie se il debito è nel frattempo effettivamente sorto.

Di conseguenza, se è vero che il Comune ha errato ad annotare un impegno tecnico (poi residuo) nel 2011 per l'intero importo di € 468 mila, è pur vero:

- che l'accertamento del contributo regionale 2013 poteva correttamente effettuarsi solo in relazione al perfezionamento del "titolo" per il trasferimento nel 2013, vale a dire l'atto amministrativo specifico della amministrazione concedente (ovvero l'atto amministrativo sulla base del quale avviene la registrazione dell'impegno sul bilancio del trasferente. Non a caso, nei nuovi principi contabili, dove i trasferimenti provenienti da altri enti in contabilità finanziaria fanno eccezione alla "competenza finanziaria rafforzata", al fine di preconstituire l'idonea documentazione per la rendicontazione, si specifica che è auspicabile che ogni amministrazione pubblica che impegna spese a favore di altre amministrazioni pubbliche ne dia comunicazione ai destinatari).

- che i debiti che il contributo regionale del 2013 avrebbe dovuto coprire erano già sorti, presumibilmente nello stesso 2011 anno della manifestazione finanziata. Il Comune ha infatti chiarito che *«le spese riguardanti Leuciana Festival anno 2011 sono state pagate nell'anno di competenza (2011) per l'importo di € 191.750,00 e nel 2013, grazie all'anticipazione del D.L. 35/2013, per € 281.391,67 nel periodo giugno-luglio. Le somme sono state accreditate, per un importo di € 234.000,00, con provvisorio di entrata n. 2582 del 09/08/2013. Si è in attesa del saldo da parte della Regione Campania»*.

La registrazione e imputazione di un impegno tecnico per l'intero nel 2011 (tramutatosi in un corrispondente residuo 2011) non ha perciò creato una riserva di valore che ha scontato componenti negative per il saldo 2013, ma ha solo anticipato l'effetto prudenziale dell'art. 183, comma 5, TUEL nello stesso anno, rendendosi inutile e quindi non dovuta (data la *ratio* dell'art. 183, comma 5 TUEL) una correlativa iscrizione di un impegno tecnico ex art. 183, comma 5, TUEL sul 2013, essendo il debito già sorto e per giunta in corso di pagamento.

8.2. Diversamente, la Sezione ritiene fondate le considerazioni del Collegio dei revisori con riguardo all'accertamento dell'evasione tributaria, effettuato *in limine* alla chiusura dell'esercizio finanziario.

Segnatamente, l'Ente ha emesso avvisi per evasione tributaria, successivamente alla chiusura dell'esercizio, anche se prima dell'approvazione del rendiconto 2013. Sulla base di quanto poi specificato in corso d'istruttoria, il Comune ha datato l'accertamento, in ogni caso, entro il 31.12.2013, sulla base della documentazione e comunicazione tempestivamente inviata dal concessionario per l'accertamento e riscossione Publiservizi srl.

La vicenda, come sopra richiamato, riguarda una parte del cospicuo accertamento per evasione per € 3.262.753,44, addirittura superiore alle previsioni iniziali (pari a € 2.406.547,26) di cui si è detto già in tema di equilibri di parte corrente. Segnatamente si tratta dell'accertamento per l'evasione IMU (anno 2012), per un importo complessivo di € 1.367.736,85.

8.2.1. Tale accertamento, sulla base delle dichiarazioni ed evidenze documentali, risulta essere intervenuto con la seguente cadenza temporale:

- i. il 31 dicembre 2013, il concessionario Publiservizi srl comunicava di aver provveduto alla elaborazione di una lista di carico. La citata comunicazione, avente protocollo del concessionario n. 1943 del 31.12.2013, consisteva nel seguente breve messaggio del concessionario all'Ufficio Tributi: «Oggetto: Avvisi accertamenti IMU. *Vi comunichiamo che abbiamo provveduto all'elaborazione degli avvisi in oggetto per l'annualità 2012, contribuenti che non hanno effettuato pagamenti e/o che hanno versato parzialmente quanto dovuto. Di seguito riportiamo gli importi previsti:*

- *n. avvisi 476 per un importo di circa pari a € 1.367.736,85.*

Cordiali saluti».

La nota è priva riferimenti ad allegati e manca di protocollo comunale in entrata. I Revisori hanno dichiarato di avere preso conoscenza dell'esistenza di questa nota solo dopo l'approvazione del rendiconto, a seguito delle risposte istruttorie fornite dal Comune alla Corte. Per contro, le osservazioni al rendiconto 2013 dell'Organo di revisione si basano esclusivamente sulla nota di cui al punto seguente:

- ii. con nota protocollo n. 2151 del 3 aprile 2014 (protocollo comunale n. 25093 del 3 aprile 2014), Publiservizi srl comunicava, con il seguente breve messaggio «Oggetto: Riepilogo Lista di Emissione IMU. *Con riferimento all'oggetto; Vi comunichiamo che abbiamo provveduto all'emissione, stampa e successiva notifica degli avvisi di accertamento IMU relativamente all'annualità 2012.*

I dati di riepilogo della lista di emissione sono qui di seguito riportati:

- *Lista di emissione avvisi di Accertamento IMU Omesso parziale versamento annualità 2012 costituita da numero avvisi 476 per un importo complessivo pari a € 1.367.736,85.*

L'occasione è gradita per porgerVi

Cordiali saluti» (enfasi aggiunta). Anche questa seconda comunicazione, che a differenza della prima riporta il protocollo comunale, è priva di qualsivoglia allegato, né contiene il riferimento a documenti esterni, ma solo dei "dati di riepilogo".

iii. il rendiconto veniva approvato con deliberazione C.C. n. 61 del 10 luglio 2014.

8.2.2. I Revisori hanno contestato la competenza finanziaria dell'accertamento, in quanto, all'evidenza e agli atti, in fase di approvazione del rendiconto l'Amministrazione ha affermato di avere 1) contabilizzato l'accertamento soltanto sulla base della comunicazione della emissione degli avvisi di accertamento ad aprile 2014 e, 2) comunque, in assenza di determina di accertamento del competente ufficio interno (vale a dire il responsabile dell'ufficio tributi) «atta a quantificare le somme e ad accertare l'importo sul corrispondente capitolo di PEG».

Sulla base di ciò, l'Organo di revisione ha ritenuto che l'accertamento sarebbe avvenuto in violazione dei «dettami di cui all'art. 179 comma 2, lettera a) del D.lgs. 267/2000, che recita: "L'accertamento delle entrate avviene: a) per le entrate di carattere tributario a seguito di emissione di ruoli o a seguito di altre forme stabilite per legge." L'accertamento in questione, inoltre, contrasta con il principio contabile per gli Enti Locali n. 2, punto 16 e 17.

Agli atti del collegio è pervenuta una nota della società Pubbliservizi datata 02-04-2014, acquisita agli atti dell'Ente con protocollo n. 25093, in cui il concessionario comunicava che in data 02-04-2014 aveva provveduto all'emissione delle liste di avvisi di accertamento IMU per omesso parziale versamento anno 2012, costituita da n. 476 avvisi, per un importo complessivo di € 1.367.736,85. Ebbene a parere dell'organo di revisione tale entrata non poteva essere accertata nell'esercizio 2013, in quanto per il recupero dell'evasione IMU anni precedenti, l'accertamento doveva essere effettuato sulla base degli avvisi di accertamento/liquidazione emessi entro il 31/12/2013; tale accertamento, a parere dell'organo scrivente, doveva essere accompagnato da una determina del Responsabile dell'Ufficio Tributi atta a quantificare le somme e ad accertare l'importo sul corrispondente capitolo di PEG» (enfasi aggiunta).

8.2.3. L'Amministrazione, per contro, in sede di istruttoria, produceva una comunicazione anteriore, datata 31.12.2013 e di conseguenza argomentava: a) che la competenza all'accertamento era stata esternalizzata alla società Pubbliservizi srl; b) che la richiamata comunicazione del 31.12.2013 costituiva tempestiva e idonea documentazione di un accertamento intervenuto entro il 2013, quindi rendicontabile in tale esercizio finanziario.

In sede di memorie per l'adunanza pubblica, infatti, il Comune evidenziava «a tal proposito si ricorda che il concessionario aveva, già al 31 dicembre 2013, comunicato di aver elaborato le liste di carico, pertanto l'accertamento autoritativo, per competenza finanziaria, è stato inserito nelle scritture contabili il 31 dicembre 2013, cioè entro l'esercizio finanziario di competenza e non successivamente alla chiusura dell'esercizio finanziario stesso. Il richiamo alla nota di trasmissione n. 2151 del 3 aprile 2014, del concessionario, con la quale lo stesso comunicava di aver stampato e notificato gli avvisi di accertamento, era per sottolineare continuità dell'operato del concessionario e quindi rafforzava la convinzione di aver proceduto nel pieno rispetto normativo».

In sede di risposta istruttoria, il Comune inoltre sottolineava: «Pertanto avendo il concessionario comunicato di aver provveduto prima ad elaborare la lista e successivamente di aver provveduto all'emissione, stampa e notifica degli avvisi, ed in ogni modo, prima dell'approvazione del rendiconto, l'ente crede di aver operato nel rispetto della norma. E'

chiaro che prudenzialmente sarebbe stato opportuno di contro, prevedere un vincolo di indisponibilità sul risultato di amministrazione, ma nulla toglie alla possibilità di iscrivere tali somme nel rendiconto 2013».

Infine su specifica richiesta istruttoria collegiale della Sezione, a valle dell'adunanza pubblica, il Comune ha fornito la lista di carico con i nominativi dei contribuenti, dichiarando che la stessa era stata presa in visione sin dalla comunicazione della richiamata nota del 31.12.2013 (prot. del concessionario n. 1943 del 2013). Peraltro, tale documento, non contiene alcun protocollo, stampigliatura o codice atto a comprovare documentalmente il pervenimento e la data dello stesso al Comune entro l'esercizio finanziario.

8.2.4. Tanto premesso in punto di fatto e di istruttoria, per la risoluzione delle questioni poste, occorre ricostruire il quadro normativo, nella previgente contabilità, presidiante l'accertamento, tanto in punto di competenza organizzativa che di temporale imputabilità finanziaria dell'accertamento.

8.2.4.1. Ai sensi dell'art. 179, comma 2 TUEL lett. a): « 2. L'accertamento delle entrate avviene distinguendo le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti [...]: a) per le entrate di carattere tributario, **a seguito di emissione di ruoli** o a seguito di altre forme stabilite per legge».

Giova rammentare, che nel previgente ordinamento contabile «[...] L'accertamento avviene sulla base del principio della competenza finanziaria secondo il quale un'entrata è accertabile nell'esercizio finanziario in cui è sorto il diritto di credito e quest'ultimo sia connotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità. Un credito è certo in presenza di un idoneo titolo giuridico in cui esso trova fondamento; è liquido se ne è determinato l'ammontare; è esigibile se maturato nell'esercizio» (punto 16 del vecchio principio contabile n. 2).

Detto in altri termini, l'esigibilità, nel vecchio sistema non coincide con la scadenza, bensì con la "maturazione" della sua fattispecie (il c.d. titolo). Correntemente, infatti, presupposto per l'accertamento è semplicemente il ruolo e non l'emissione e notifica dell'avviso di accertamento: infatti il vecchio principio contabile n. 2 precisava: «[...] l'accertamento consiste nella rilevazione contabile di un diritto di credito sorto nell'esercizio finanziario e presuppone idonea documentazione attraverso la quale sono verificati ed evidenziati dal competente responsabile del servizio, che lo attesta:

- (a) la ragione del credito
- (b) il titolo giuridico che supporta il credito [IL RUOLO];
- (c) l'individuazione del soggetto debitore;
- (d) l'ammontare del credito;
- (e) la relativa scadenza.

In mancanza anche di uno soltanto dei requisiti di cui alle precedenti lettere da a) ad e), non può farsi luogo ad alcun accertamento. In particolare, non è corretto e non rispetta il principio della veridicità, l'accertamento di somme ove non si siano perfezionate le condizioni per portare i crediti a conoscenza dei terzi nei modi che si rendono necessari per avere titolo alla loro riscossione» (punto 10).

In definitiva, per l'accertamento è necessario che sia completato il procedimento autoritativo di accertamento delle entrate, ma non è necessario che il ruolo sia divenuto esecutivo mediante l'avviso di accertamento e la scadenza dei suoi termini, essendo sufficiente si siano perfezionate soltanto "le condizioni per portare i crediti a conoscenza dei terzi nei modi che si rendono necessari per avere titolo alla loro riscossione".

8.2.4.2. Sul piano delle competenze organizzative per l'accertamento, sia nel sistema della contabilità armonizzata ex D.lgs. 118/2011, che nel vecchio TUEL, l'ordinamento ne attribuisce l'onere ed il dovere al responsabile del competente servizio.

Per altro verso, al responsabile dei servizi finanziari era ed è affidata una funzione certificativa e di verifica della documentazione ai fini dell'introito dell'accertamento nelle scritture contabili e nel bilancio. Tale documentazione deve essere "idonea" e l'annotazione deve avvenire "secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità".

Infatti, il comma 3 dell'art. 179, vecchia formulazione, prevedeva **«Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente»**.

Nel disegno della norma, dunque, può verificarsi una divaricazione tra il momento dell'accertamento e quello della sua documentazione ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, in cui emerge la figura centrale di coordinamento del responsabile economico-finanziario (cfr. SRC Toscana n. 15/2011/INPR).

8.2.4.3. Tale coordinamento, traducendosi con riguardo agli accertamenti, in un'attività di verifica della documentazione e della competenza finanziaria degli accertamenti, ben può svolgersi anche successivamente alla chiusura dell'esercizio finanziario, purché entro la data prevista dalla legge per l'approvazione del rendiconto. In tal senso va letto il punto 20 del vecchio principio contabile n. 2 che infatti consente che tale attività di documentazione intervenga anche successivamente alla chiusura dell'esercizio finanziario: «Le somme iscritte nel bilancio tra le entrate di competenza e non ancora accertate entro il termine dell'esercizio o, in ogni caso, prima della deliberazione del rendiconto della gestione con riferimento ad atti o provvedimenti aventi effetti sull'esercizio di competenza, costituiscono minori accertamenti rispetto alle previsioni ed a tale titolo concorrono al risultato di gestione» (enfasi aggiunta).

Altrimenti ragionando (cioè ritenendo che l'accertamento, quale effetto scaturente un atto di gestione, possa intervenire anche successivamente alla chiusura dell'esercizio, purché entro l'approvazione del rendiconto) si introdurrebbe nel sistema un elemento di incertezza temporale e di arbitrarietà in grado di alterare la rappresentazione dei saldi e, con riguardo alle certificazioni, l'effettivo rispetto di importanti limiti finanziari come il patto di stabilità. Ciò è evidente, del resto, proprio con riferimento all'evasione tributaria che, per definizione, riguarda esercizi risalenti nel tempo ed il cui accertamento potrebbe essere effettuato successivamente alla chiusura dell'esercizio solo per evitare la rilevazione di un saldo negativo di bilancio influente, ad esempio, proprio per il Patto di stabilità (cfr. in tal senso SRC Campania n. 214/2014/PAR).

8.2.4.3.1. A conferma di questa ricostruzione, si possono citare anche i nuovi principi contabili (D.lgs. 118/2011, Allegato 4.2.), per cui, vigente il nuovo principio della competenza finanziaria rafforzata (tendente ad avvicinare il momento della manifestazione giuridica con quella di cassa), l'accertamento e la rilevazione contabile di entrate successivamente alla chiusura all'esercizio è ammessa, eccezionalmente, solo nei casi in cui vi sia certezza assoluta delle entrate medesime, per la sussistenza di un quid pluris, costituito dalla comunicazione del gettito e o dell'autoliquidazione, quindi, in sostanza, dell'avvenuta riscossione per cassa delle entrate, tale da elidere ogni rischio di alterazione della rappresentazione degli equilibri effettivi di bilancio. In tale caso, si osserva, non è necessario l'esercizio di poteri autoritativi per la determinazione dell'*an* e *quantum debeatur* da parte del contribuente.

Una prima ipotesi riguarda un'entrata extra-tributaria riferibile per competenza all'esercizio precedente, di cui sussiste già l'evidenza civilistica della sua formazione e incasso (scritturale), anche se tale evidenza viene documentata solo successivamente alla chiusura dell'esercizio finanziario: si tratta, segnatamente, degli interessi attivi bancari (costituiti da moneta scritturale il cui incasso, quindi, si traduce nella stessa scritturazione contabile da parte dell'ente depositario) comunicati nei primi mesi dell'anno successivo (Allegato 4.2., punto 3.9).

Un'altra ipotesi riguarda il caso delle entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti, le quali sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto (Allegato 4.2., punto 3.7.5.).

A maggior ragione, la possibilità di accertare oltre il termine di chiusura dell'esercizio entrate riferibili economicamente ad esercizi precedenti può anche estendersi all'evasione, (Allegato 4.2., punto 3.7.6), purché, però, si tratti di entrate già incassate. Altrimenti, esse possono essere accertate solo sulla base dell'accertamento formale ed entro la chiusura dell'esercizio finanziario, come risulta dal seguente passaggio dei principi contabili applicati: *«Sono accertate per cassa anche le entrate derivanti dalla lotta all'evasione delle entrate tributarie riscosse per cassa, salvo i casi in cui la lotta all'evasione è attuata attraverso l'emissione di ruoli e liste di carico, accertate sulla base di documenti formali»* (enfasi aggiunta; Allegato 4.2., punto 3.7.6).

8.2.4.3.2. 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.

8.2.5. Ora, considerato che presso il Comune di Caserta le attività di accertamento di molteplici entrate, tra cui l'IMU, sono esternalizzate alla società Publiservizi srl, si pone questione ed esigenza di verificare se e in che termini, la competenza organizzativa per

l'accertamento, con effetto sul bilancio e all'esterno, sia stata esternalizzata a tale società, atteso anche che il Comune continua ad essere dotato di un Ufficio tributi, cui del resto risulta indirizzata la comunicazione del 31.12.2013.

A tal fine è stata effettuata un'istruttoria, anche collegiale, viste le disposizioni dell'art. 179, comma 3, TUEL e l'art. 152 TUEL, volta a ricostruire il sistema delle competenze risultante dagli atti di autonomia organizzativa del Comune.

In proposito, l'istruttoria collegiale ha evidenziato che con l'attribuzione all'esterno delle attività di accertamento non è stata effettuata alcuna modifica al regolamento di contabilità idonea a determinare una delega del potere di accertamento, né in tal senso si rinvencono chiare indicazioni dalla convenzione con Publiservizi, che invece sembra attenere all'aspetto organizzativo e operativo delle sole attività istruttorie. Di conseguenza, il potere di accertamento (e di riaccertamento ex art. 228 TUEL) è rimasto incentrato sugli organi interni del Comune, salva l'esternalizzazione delle attività istruttorie ed esecutive sulla base dei ruoli emessi.

8.2.5.1. Di seguito si riportano gli elementi normativi e fattuali che hanno orientato il Collegio verso tale ricognizione.

Come già evidenziato, in forza dell'art. 179 comma 3 TUEL, il potere di accertamento spetta al Responsabile dell'Ufficio tributi.

In via generale, la delega di competenza, interorganica o intersoggettiva, nel nostro ordinamento, è ammessa solo nei casi previsti dalla legge o da un regolamento, in forza della riserva di legge relativa di cui all'art. 97 Cost. sull'organizzazione dei pubblici uffici. È altresì ammessa la delega per atto amministrativo, anche in forma convenzionale (art. 1 e art. 11 L. n. 241/1990), purché ciò sia autorizzato dalla norme vigenti.

Ed infatti, nel caso degli enti locali, la distribuzione di competenze contemplata *ex lege* dal TUEL non è immodificabile, atteso che le norme del richiamato Testo unico possono essere modificate da apposite disposizioni del regolamento di contabilità. In particolare, l'art. 152 prevede che il regolamento di contabilità *«stabilisce le norme relative alle competenze specifiche dei soggetti dell'amministrazione preposti alla programmazione, adozione ed attuazione dei provvedimenti di gestione che hanno carattere finanziario e contabile, in armonia con le disposizioni [...] testo unico»* (art. 152, comma 3, TUEL). Sono fatte salve le norme dichiarate immodificabili per legge (art. 152, comma 4, TUEL).

Per altro verso il regolamento di contabilità del Comune di Caserta, all'art. 1-bis stabilisce: «Salva diversa determinazione del Consiglio Comunale, i dirigenti sono tenuti alla gestione diretta di beni e servizi comunali» (enfasi aggiunta). Il successivo art. 55 del regolamento di contabilità prevede che *«I ruoli relativi ai tributi debbano essere emessi dal responsabile del Servizio Tributi nel rispetto delle procedure fissate dalla legge»*.

In secondo luogo, in base all'art. 52, comma 3, del regolamento di contabilità *«Le registrazioni contabili degli accertamenti sul mastro dovranno avere luogo entro il terzo giorno successivo non festivo in base a "determinazioni" emesse dai dirigenti responsabili della gestione della relativa entrata nello schema allegato al presente regolamento»* (enfasi aggiunta).

Si rammenta che ai sensi dell'art. 38, comma 3, « *Ciascun Settore o Centro gestionale è obbligato a tenere un registro delle determinazioni. Nel registro verranno riportati gli elementi concernenti l'esatta individuazione e l'oggetto delle determinazioni d'irigeriali* ».

Quindi, vigente l'art. 179, comma 3, TUEL e in assenza di diverse previsioni nel regolamento di contabilità, che anzi evidenzia la necessità di una diversa determinazione del Consiglio comunale, la funzione rimane intestata al responsabile del servizio competente.

Per contro, tutte le attività strumentali e istruttorie famulative rispetto al potere di accertamento sono state esternalizzate, tramite uno strumento convenzionale, al concessionario, il quale è contrattualmente obbligato a "garantire l'osservanza di tutti i tempi e il regolare adempimento di tutti gli obblighi previsti dalle disposizioni di legge e dai regolamenti comunali in materia di fiscalità locale e di gestione dei tributi locali" (art.17 contr.rep.21056/2010).

Tutto ciò premesso, appare di conseguenza corretta la deduzione "organizzativa" dei Revisori, secondo cui, in assenza di deroga, ad opera del consiglio comunale, alla distribuzione delle competenze previste dalla legge e dal regolamento di contabilità, l'accertamento effettuato in base alla mera comunicazione dell'emissione di avvisi di accertamento (o comunque della predisposizione del ruolo) è intervenuto in assenza di titolo.

Ciò in quanto a seguito di comunicazione del Concessionario al 31.12.2013, non è intervenuta, entro l'esercizio finanziario, alcuna determina del Responsabile dell'ufficio tributi. Tale soggetto rimane infatti titolare del potere autoritativo di determinazione dell'an e quantum debeatur da parte del contribuente attraverso una «determina [...] atta a quantificare le somme e ad accertare l'importo sul corrispondente capitolo di PEG».

8.2.5.2 Del resto, una deroga in questo non si rinviene, né avrebbe potuto essere rinvenuta, nel vigente contratto-concessione con Publiservizi srl che il Comune cita, a sostegno della tesi dell'esternalizzazione del potere di accertamento, indicando una serie di disposizioni tra cui l'art. 17 della Convenzione di sopra citato. La lettera di tale clausola convenzionale, infatti, non può derogare al regolamento di contabilità che è fonte del diritto, e che comunque non ammette deroghe per contratto (cfr. altresì l'art. 1-bis del medesimo regolamento, sopra citato, che non evoca in nessun modo l'esternalizzazione del potere di accertamento); inoltre deve essere interpretata in senso conforme alla legge, per il principio di conservazione degli atti di autonomia privata (art. 1367 e 1424 c.c.); conseguentemente si impongono interpretazioni della convenzione compatibili con la legge, onde evitare l'evidenziazione di un'invalidità della stessa concessione a Publiservizi.

Ne deriva che esternalizzate sono state solo le attività istruttorie e prodromiche alla emissione di ruoli e i successivi adempimenti esecutivi (emissione degli avvisi), mentre la competenza alla emissione di ruoli rimane intestata al competente responsabile di servizio, sulla base di propria determina di accertamento.

Infatti, ai sensi dell'art. 2 della convenzione, ad essere esternalizzata non è la funzione ma il servizio, concretandosi in una serie di "attività", principali, suppletive e complementari all'accertamento dei competenti organi dell'Ente, tra gli altri, il «S1) servizio di gestione di tutte le principali attività inerenti imposta comunale sugli immobili [poi IMU] con riferimento sia alla gestione ordinaria che alle attività di accertamento» nonché il «S3 servizio di

accertamento degli omessi e ritardati versamenti, di accertamento delle evasioni e di riscossione dei pagamenti volontari effettuati dai contribuenti a fronte degli avvisi di accertamento emessi dalla ditta, con riferimento alla imposta comunale sugli immobili [poi IMU]» (art. 2 della convenzione di cui al contr.rep.21056/2010).

Pertanto, l'art. 17 della medesima convenzione, già sopra citato, onera il Concessionario ad effettuare le istruttorie e le proposte di ruolo e accertamento nei tempi e nel rispetto degli obblighi imposti dalla legge, oltre che dalla programmazione di bilancio.

8.2.5.3. Infine, non altrettanto degna di pregio appare l'ulteriore deduzione difensiva secondo cui teorizzare una funzione di accertamento incentrata sul Responsabile del servizio di tributi sarebbe un'inutile duplicazione organizzativa e amministrativa dell'attività del concessionario; tale deduzione, infatti, non risponde alle evidenze normative sopra riportate e, in via successiva, ma non per importanza, frustrerebbe lo scopo che tale distribuzione standard di competenze intende realizzare: il potere di accertamento in capo ad un organo interno dell'ente ha il pregio di individuare nel titolare del servizio il responsabile del controllo interno "di linea" o di primo livello, onerandolo della vigilanza e verifica della correttezza del procedimento istruttorio effettuato dal concessionario, senza determinare alcuna duplicazione organizzativa. Per contro, proprio tale prospettazione difensiva rafforza il convincimento del Collegio della richiamata distribuzione di competenze, perché l'esternalizzazione *tout-court* del potere di accertamento a Publiservizi renderebbe inutile e priva di ragion d'essere la sopravvivenza attuale dell'Ufficio tributi, e porrebbe il problema di un alternativo sistema di controllo interno idoneo a presidiare il processo accertativo, onde evitare l'alterazione dei saldi di bilancio e il rischio di spese per aggi non dovuti, a fonte dell'emissione di avvisi invalidi e senza titolo.

Infatti, non va trascurato il naturale conflitto d'interessi con il Concessionario, il cui aggio sugli accertamenti, pur determinato, in base al disciplinare di gara e alle convenzioni, sulle riscossioni, genera un naturale interesse all'aumento della base imponibile e dell'avvio dell'esecuzione su importi quanto più elevati possibile (cfr. in proposito la Tabella 13 e le considerazioni a margine).

In definitiva, in assenza della tempestiva determina del Responsabile dell'Ufficio tributi entro il 31.12.2013, quantificante *an* e *quantum* delle somme evase per l'IMU 2012, l'accertamento sul bilancio 2013 (per € 1.368 mila) è avvenuto senza titolo, con conseguente erronea annotazione contabile dell'accertamento nel 2013: le entrate accertate in tale anno risultano per l'effetto "sovraccertate" con conseguente "violazione" del Patto di stabilità in misura pari a € 1.280 mila (attesa l'erosione del margine di € 88 mila, risultante dai dati formali a consuntivo).

8.2.5.4. Per completezza va ricordato che la deduzione difensiva del Comune (secondo cui l'accertamento sia stato operato da Publiservizi ed entro il 31.12.2013), oltre a non essere condivisibile per le ragioni giuridiche e concrete sopra esposte, non è corroborato da prova; piuttosto sussistono indizi gravi, precisi e concordanti che depongono in senso contrario, vale a dire nel senso dell'evidenza della dissimulazione della violazione del Patto e dell'emersione dei richiamati ruoli solo dopo la chiusura dell'esercizio finanziario.

8.2.5.4.1. Non è stata infatti fornita prova sulla certezza della data della prima comunicazione al 31.12.2013 con cui Publiservizi avrebbe comunicato di avere predisposto i ruoli da emanare, ergo non vi è certezza che ciò sia realmente avvenuto prima della chiusura dell'esercizio 2013.

Segnatamente, la prima comunicazione inviata da Publiservizi srl, in limine alla chiusura dell'esercizio finanziario (31.12.2013; cfr. supra punto i) e indirizzata al responsabile dell'Ufficio tributi, non contiene alcun protocollo in arrivo del Comune.

Anche l'allegato n. 6, contenente il ruolo nominativo dei 476 contribuenti sopra richiamati, prodotto su richiesta istruttoria collegiale di questa Sezione (ord. n. 149/2015) manca di un protocollo comunale in arrivo, o comunque di qualsiasi altro segno grafico in grado di dare certezza della data di pervenimento al Comune.

Il Comune, in proposito, si è limitato a fare una "dichiarazione" di presa visione del ridetto elenco, ad opera del Responsabile dei servizi finanziari, sin dal 31.12.2013, in allegato «alla nota del 31/12/2013 già agli atti di codesta Corte e nella stessa data si è provveduto alla registrazione dell'accertamento contabile di entrata al competente capitolo di bilancio» (prot. in arrivo n. 3103 del 29 maggio 2015).

A ciò si aggiunga che il tenore testuale delle comunicazioni, riportato al § 8.2.1, non fa alcun riferimento al richiamato "allegato n. 6". Ciò induce a dubitare della fondatezza della "dichiarazione" del Comune circa la presa visione del ruolo al 31.12.2013 (in quanto allegato alla prima comunicazione) o addirittura della sua acquisizione in data successiva (entro la data per l'approvazione del rendiconto).

Per contro, l'esistenza del ruolo e dei connessi avvisi di accertamento è certa solo a partire dal 3 aprile 2014 vale a dire dalla seconda comunicazione che è adeguatamente protocollata (protocollo Publiservizi n. 2151 del 3 aprile 2014; protocollo comunale n. 25093 del 3 aprile 2014).

Del resto, i Revisori in udienza, hanno sottolineato che la loro relazione e le loro considerazioni si sono sviluppati sulla base della produzione, da parte del Comune, esclusivamente della seconda nota del successivo 3 aprile 2014 (cfr. supra punto ii), senza che il Comune abbia mai fatto cenno, fino alla risposta istruttoria a questa Corte, all'esistenza della comunicazione al 31.12.2013 né tanto meno al successivamente prodotto "allegato n. 6".

8.2.5.4.2. Si aggiunga che, attesa l'inattendibilità della presa visione dell' "allegato n. 6" unitamente alla richiamate comunicazioni, del tutto inadeguata appare la documentazione sulla base della quale, in ogni caso, il Responsabile dei servizi finanziari ha proceduto alla traduzione degli accertamenti nel rendiconto 2013.

Tale attività di documentazione è, infatti, responsabilità del preposto ai Servizi finanziari (art. 153, comma 4 TUEL; art. 179, comma 3 TUEL, vecchio principio contabile sulla rendicontazione n. 2, punto 10; attuale art. 179 e D.lgs. All. 1. Punto 16; art. 52 del Regolamento di contabilità del comune) che deve valutarne l'"idoneità" con riferimento della sussistenza di tutti i presupposti documentativi per l'iscrizione in bilancio degli accertamenti.

Cionondimeno, entrambe le "comunicazioni" pervenute al Comune, si caratterizzano per un contenuto breve, scarno e insufficiente, di per sé inidoneo a documentare l'attività effettuata dal Concessionario, rispetto alla quale l'Ente assume un'acritica presa d'atto, senza

verificare la presenza di tutti gli elementi richiesti dall'ordinamento per il valido perfezionamento dell'accertamento, in particolare «(a) la ragione del credito (b) il titolo giuridico che supporta il credito; (c) l'individuazione del soggetto debitore; (d) l'ammontare del credito; (e) la relativa scadenza. In mancanza anche di uno soltanto dei requisiti di cui alle precedenti lettere da a) ad e), non può farsi luogo ad alcun accertamento» (vecchio principio contabile n. 2, punto 10).

Le comunicazioni, detto in altri termini, non riportano né l'indicazione nominativa dei contribuenti né tantomeno, per ciascuno di essi, ammontare e ragione del credito (solo complessivamente riferita, per un numero totale di 476 contribuenti) come già espressamente richiesto dal vecchio principio contabile n. 2 su gestione rendicontazione (punto 10).

8.2.6. Non appare, infine, privo di rilevanza evidenziare, *ad pompam*, una serie di elementi fattuali, costituenti indizi gravi, precisi e concordanti che confermano quanto già provato in termini di abuso della contabilità e di dissimulazione della violazione del PSI 2013.

Gli indici fattuali di immediata percezione sono ovviamente costituiti dal "timing" delle due comunicazioni (mentre maturavano ormai le evidenze dello sfioramento del Patto) e l'indicazione di un gettito per evasione ben maggiore rispetto alle stesse previsioni 2013 dell'ente (tabella 12).

Quanto al primo, si osserva che la nota del 3 aprile 2014 (l'unica di cui vi sia certezza e prova documentale della data di pervenimento) è sopraggiunta quando ormai era chiaro che l'Ente, in base alle entrate ordinarie e straordinarie accertate per tempo, non rispettava il PSI 2013. Infatti, solo l'evasione IMU 2012 per € 1.367.736,85 consentiva all'Ente di rispettare il Patto (che si rammenta, al 31.12.2013 risultava per l'effetto rispettato per € 810 mila).

In secondo luogo, come si accennava, l'accertamento IMU 2012, effettuato *in limine* alla chiusura dell'esercizio finanziario 2013 è nettamente superiore alle previsioni, con uno scarto rispetto alle previsioni di ben il 36%. Ciò appare alquanto anomalo, atteso che l'accertamento dell'evasione è il punto terminale di un processo, basato sulla programmazione e su evidenze rivenienti da indicatori anticipatori, sulla base di banche dati e informazioni pre-disponibili.

In sede requirente, sarà dunque opportuno verificare quanta parte dei ruoli per evasione implementati *in limine* all'esercizio finanziario si sia poi effettivamente tradotta in risorse ordinarie per le previsioni di entrata negli esercizi successivi, per effetto dell'allargamento della base imponibile di diritto.

Tabella 12. Scarto dell'accertamento dell'evasione rispetto alle previsioni. Fonte: SIQUEL e relazione al rendiconto 2013

Bil. previsione 2013	€ 2.406.547,26
accertato 2013	€ 3.262.753,44
di cui evasione IMU 2012	€ 1.367.736,85
scarto previsionale	€ 856.206,18

8.2.6.1. Inoltre ed infine, la sopravvalutazione degli accertamenti per evasione appare sistematica e non solo limitata al 2013.

La Sezione ha infatti ritenuto opportuno richiedere all'Ente di fornire i dati di incidenza delle sospensioni per ricalcolo o impugnazioni rispetto al totale degli avvisi emessi: dai dati

rassegnati (Tabella 13) emerge una tendenza, storicamente e statisticamente documentata, alla sospensione di circa il 40% dei ruoli/avvisi emessi. Ciò appare un evidente indizio di una carenza nel controllo interno sui risultati dell'attività istruttoria svolta dal concessionario per l'accertamento e la riscossione, che porta ad un sistematico sovraccertamento delle entrate per evasione.

Ciò è confermato, del resto, dalla scarsità della riscossione del ruolo in questione (si rammenta, emesso per € 1.367.736,85): «Alla data del 14.03.2015, a fronte dell'accertamento di entrata contestato, risultano riscossi, per pagamenti volontari, Euro 98.158, e sono in corso rateizzazioni per Euro 103.806. Il residuo ammontare è oggetto di riscossione coattiva.

La lista di carico avente ad oggetto le relative ingiunzioni di pagamento per il recupero coatto del credito è stata approvata nel corrente mese di aprile.

Le previsioni di incasso a fronte delle predette ingiunzioni sono di circa Euro 200.000 entro giugno 2015.

Entro Dicembre 2015 è prevista la riscossione di ulteriori Euro 250.000, a fronte di preavvisi di fermo amministrativo e pignoramenti presso terzi emessi dal Concessionario».

Tabella 13. Riscossione ruoli per evasione. Fonte Comune di Caserta. Elaborazione media: Corte dei conti

A	B	C	D	E	F [(D+E)/C]	G	H (G/C)
Anno di emissione*	Tributi	Accertamento *	Risc.Volontaria**	Risc Coattiva***	%Riscossione	Avvisi validi	% validità****
2011	ICI/TARSU	10.719.675,00	2.329.184,00	640.859,00	27,71%	7.132.749,00	66,54%
2012	ICI/TARSU	9.509.492,00	1.585.668,00	243.123,00	19,23%	4.861.622,00	51,12%
2013	ICI/IMU/TARSU	11.594.755,00	2.218.904,00	83.631,00	19,86%	6.311.191,00	54,43%
2014	ICI/IMU/TARSU	15.400.546,00	2.395.189,00	24.806,00	15,71%	10.520.535,00	68,31%
MEDIA	ICI/IMU/TARSU	11.806.117,00	2.132.236,25	248.104,75	20,16%	7.206.524,25	61,04%

*

Gli importi si riferiscono alle liste di emissione totali, in base alla competenza finanziaria, non economica (quindi si cumulano accertamenti per evasione per più annualità di riferimento). Sono stati considerati solo gli accertamenti riferiti a importi non iscritti nei ruoli ordinari o comunque compresi negli accertamenti di entrata di parte corrente; i valori si riferiscono agli atti emessi in ciascuna annualità e ritualmente notificati

**

Dato ottenuto sommando gli importi pagati e riscossi con gli importi da riscuotere per effetto di pagamenti relativi a rateizzazioni in itinere

Nella valutazione del dato si considerino le seguenti indicazioni ed informazioni:

1) Le attività di riscossione coattiva a fronte degli accertamenti definitivi in toto o in parte non pagati emessi nell'anno 2014 sono state avviate a maggio 2015;

2) Le attività di riscossione coattiva relative alle emissioni effettuate negli anni 2012- 2013 sono ad uno stato di progressione meno avanzato di quello cui si è pervenuti rispetto alle emissioni effettuate nell'anno 2011, con un differenziale tendente all'azzeramento nel corso dell'esercizio 2015, per cui si prevede che le relative percentuali di riscossione complessive al 31.12.2015 si attestino intorno al 40%

Nella valutazione della percentuale occorre tener conto del fatto che l'importo dell'emesso include la sanzione considerata per il relativo totale ammontare irrogato, mentre negli avvisi validi la sanzione è considerata al valore ridotto derivante dalle adesioni

8.2.7. Il Collegio, pertanto, accerta la "violazione" del PSI 2013 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 al 31.12.2014. Tale violazione si accerta nei termini di cui alla Tabella 14.

Tabella 14. Dimostrazione osservanza del Patto di stabilità 2013. Fonte: Relazione Revisori al rendiconto 2013. Dati in migliaia di euro. Rielaborazione: Corte dei conti al netto della sola partita accertamento evasione IMU 2012

<i>Rispetto del patto di stabilità. Dati a consuntivo 2013.</i>	Saldo a competenza mista
Accertamenti titoli I,II e III meno esclusioni	100.723
Riscossioni titolo IV	2.383
<i>deduzioni riscossioni</i>	-134
Entrate finali nette	102.972
Impegni titolo I	86.196
<i>deduzioni impegni titolo I</i>	-61
Pagamenti Titolo II	6.109
<i>deduzioni pagamenti titolo II</i>	-38
Spese finali nette	92.206
Saldo finanziario (A)	10.766
Obiettivo programmatico 2013 (B)	12.046
Differenza (B-A)	- 1.280
Rispetto del Vincolo del Patto	NON RISPETTATO

Tabella 14.1. Prospetto finale sul mancato rispetto del PSI 2013

	<i>Certificazione sulla base dei dati di preconsuntivo al 31.03.2014</i>	<i>Dati a consuntivo: saldo nella prospettazione del Comune</i>	<i>Dati a consuntivo: saldo "rettificato" secondo la prospettazione dei</i>	<i>Dati a consuntivo: saldo "rettificato" secondo la Corte dei conti</i>
OBIETTIVO PROGRAMMATICO 2013 (A)	12.046	12.046	12.046	12.046
SALDO FINANZIARIO 2013 (B) (Entrate Finali Nette - Spese Finali Nette)	12.856	12.134	10.532	10.766
DIFFERENZA TRA IL SALDO FINANZIARIO E SALDO OBIETTIVO FINALE 2013 (C=B-A)	810	88	-1.514	-1.280
RISPETTO DEL PATTO DI STABILITÀ	SI	SI	NO	NO

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).

Del resto, come è stato recentemente evidenziato, 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 conclusione esegetica, anteriore alla stessa citata Legge di stabilità 2012, che 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'avere *«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).

Tanto premesso, il Comune, a titolo di misure correttive, è tenuto a rivedere la propria programmazione, tenendo conto delle "limitazioni amministrative" che esso è tenuto ad applicare ai sensi dell'art. 31 della L. n. 183/2011, sul proprio bilancio, nell'esercizio 2016, previa, ovviamente, le dovute comunicazioni ai competenti organi ministeriali.

9. In conclusione l'Ente presenta un disavanzo sostanziale riveniente dalla gestione vincolata di cui non ha tenuto conto in sede di riequilibrio ex art. 193 TUEL; continua ad avere difficoltà sul piano dei pagamenti (tempi medi 2014) e diffuse tensioni di cassa; non ha rispettato i limiti alle spese per autovetture e non ha adottato misure efficienti per la riduzione

della spesa per incarichi legali; ha abusato della gestione conto terzi e violato il Patto di stabilità per l'annualità 2013.

P.Q.M.

la Sezione regionale di controllo per la Campania

ACCERTA

nei termini di cui in motivazione:

- a) la sussistenza di squilibri di bilancio da ripianare ex art. 193 TUEL nei termini di cui in motivazione;
- b) la sussistenza delle irregolarità contabili e finanziarie illustrate in motivazione, suscettibili di pregiudicare ulteriormente gli equilibri economico-finanziari dell'Ente, tra cui in particolare:
 - b.1. la violazione del Patto di stabilità nell'annualità finanziaria 2013 ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 31, comma 26-29, della Legge di stabilità 2012, con la decorrenza di cui al comma 26, salvo ogni successivo accertamento e valutazione dei competenti organi per gli altri effetti di legge;
 - b.2. il superamento, nel 2013, del limite alle spese di cui all'art. 5, comma 2, del D.L. n. 95/2012;
 - b.3. il superamento dei tempi medi di pagamento, nel 2014 ai sensi dell'art. 41, comma 2, del D.L. n. 66/2014, con i conseguenti effetti di legge;
 - b.4. la mancata inventariazione del patrimonio;
 - b.5. irregolari contabilizzazioni di partite in conto terzi.

ORDINA

per gli effetti di cui all'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

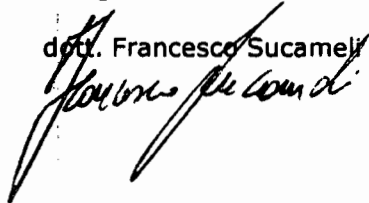
- la trasmissione della presente pronuncia, a mezzo di posta elettronica certificata, al Sindaco *pro tempore* nonché al Presidente del Consiglio Comunale del Comune, affinché quest'ultimo ne dia immediata comunicazione al Consiglio comunale per le valutazioni di competenza;
- la trasmissione della presente pronuncia al Collegio dei Revisori dei conti del Comune;
- la trasmissione, per i profili di competenza, della presente pronuncia alla Procura della Corte dei conti;
- la trasmissione della presente pronuncia al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato;
- la trasmissione della presente pronuncia agli Uffici territoriali del Ministero dell'interno;
- la trasmissione della presente pronuncia al Ministero dell'interno - Dipartimento degli affari interni e territoriali;

- 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 1 luglio 2015.

Il Magistrato Estensore

dott. Francesco Sucameli



Il Presidente

dott. Ciro Valentino



Depositata in Segreteria

il 1 luglio 2015

Il Direttore della Segreteria

dott. Mauro Grimaldi

