

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

composta dai Magistrati:

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

nella adunanza pubblica e nella camera di consiglio del 14 novembre 2014

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;

VISTO l'art. 6, comma 2, del decreto legislativo del 6 settembre 2011 n. 149;

VISTO l'art. 148-bis TUEL, introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. e), del D.L. n. 174 del 10 ottobre 2012, convertito dalla legge n. 213 del 7 dicembre 2012, che prevede l'adozione di "specifiche pronunce di accertamento", nel caso di mancato rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'inosservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della mancata sostenibilità dell'indebitamento nonché della presenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico finanziari degli enti;

VISTA la pronuncia specifica di accertamento adottata in relazione al rendiconto 2012 del Comune di SAN MARCELLINO (CE), con deliberazione n. 182 del 24 luglio 2014;

VISTA la comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia specifica di accertamento inviata in data 25 luglio 2014 (prot. C.C. n. 4044 in pari data);

VISTO l'art. 148-bis TUEL, comma 3, il quale stabilisce che, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, l'Ente locale adotti i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio, e che tali provvedimenti correttivi siano trasmessi alla Sezione regionale di controllo che li verifica entro trenta giorni dal ricevimento, prevedendo inoltre che *«qualora l'Ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria»*;

PRESA VISIONE della documentazione inoltrata, a più riprese, dall'Ente oggetto del procedimento di controllo, e segnatamente: relazione del revisore, ricevuta con prot. C.C. n. 4575 del 22/09/2014 e successivamente integrata con nota ricevuta con prot. C.C. n. 4650 del 30/09/2014; relazione del responsabile economico-finanziario, ricevuta con prot. C.C. n. 4602 del 25/09/2014 e successivamente integrata con nota prot. C.C. n. 4850 del 13/10/2014; relazione del Sindaco ricevuta con prot. C.C. n. 4626 del 26/09/2014; dichiarazione di dissesto ricevuta con prot. C.C. n. 4840 del 13/10/2014, documentazione completa sulle misure correttive inviata dal Sindaco, ricevuta con prot. C.C. n. 4861 del 14/10/2014 e successivamente integrata con le comunicazioni del responsabile economico finanziario prot. C.C. nn. 5328 del 3 novembre 2014, 5363 del 4 novembre 2014, 5442 del 4 novembre 2014;

ESAMINATA la documentazione pervenuta, le osservazioni formulate e gli elementi emersi in sede istruttoria, condotta con il supporto del settore competente.

In proposito, il sottoscritto Magistrato istruttore riferisce quanto segue.

CONSIDERATO

Che dalla "specifica pronuncia di accertamento" di cui alla deliberazione richiamata nelle premesse, sono emerse le seguenti gravi irregolarità:

- a) *la condizione di ente strutturalmente deficitario ai sensi dell'art. 242 TUEL;*
- b) *generalizzato disordine contabile, soprattutto per quel che concerne la procedura di spesa, con mancanza o inadeguata resa del conto degli agenti contabili interni ed esterni;*
- c) *abuso della contabilizzazione in "conto terzi";*
- d) *squilibri di bilancio, con riferimento all'effettivo disavanzo di amministrazione, agli equilibri, per cassa, di parte corrente e di parte capitale;*
- e) *violazione dei presupposti formali e sostanziali per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 194 TUEL e accumulo di passività potenziali in grado di pregiudicare ulteriormente gli equilibri prospettici;*
- f) *irregolarità contabili afferenti la gestione dei servizi di tesoreria e di accertamento e riscossione;*
- g) *erronea quantificazione dell'indebitamento reale tenendo conto delle anticipazioni atipiche concesse da GOSAF;*
- h) *violazione del tetto alla spesa di personale di cui art. 1, comma 557, L. n. 296/2007;*
- i) *erronea contabilizzazione delle somme ex D.L. n. 35/2013;*
- j) *abuso delle anticipazioni di tesoreria;*

k) *violazione dell'art. 195 TUEL concernente le entrate a specifica destinazione;*

l) *irregolarità di gestione nella società Futura San Marcellino s.r.l.».*

CONSIDERATO

che la stessa pronuncia, tenuto conto dell'inattendibilità complessiva della contabilità, indicava alcune imprescindibili misure correttive, da adottare entro 60 giorni, tra cui in particolare:

- *«la riapprovazione del rendiconto 2012 e conseguentemente del rendiconto 2013 e del bilancio di previsione 2014, avendo cura di contabilizzare correttamente le entrate prive di titolo e le passività omesse, ricontabilizzando correttamente le partite indebitamente inserite in "conto terzi"». Analogamente avrebbero dovuto essere riaccertati, determinati e certificati, per il 2012 e gli anni successivi: i parametri-obiettivo definiti con decreti del Ministero dell'Interno del 24 settembre 2009 e del 18 febbraio 2013; le condizioni di rispetto del patto di stabilità, previa corretta ricontabilizzazione delle partite registrate in conto terzi, con la conseguente ricertificazione e trasmissione del certificato ai competenti Uffici ministeriali;*
- *«in ogni caso, il puntuale riconoscimento dei debiti fuori bilancio, con l'individuazione di coperture idonee, da inserire nel bilancio di previsione annuale e pluriennale con le opportune e adeguate risorse;*
- *un riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, tenendo conto oltre che della mera esistenza delle poste attive e passive (sulla scorta di quanto ut supra accertato da questa Corte) anche delle ragionevoli e concrete prospettive di esigibilità dei crediti. All'esito di siffatto riaccertamento straordinario l'Ente potrà quantificare correttamente il disavanzo di amministrazione, provvedendo ad iscriverlo nel bilancio di previsione 2014-2016 ed indicando le modalità di ripiano;*
- *il ripristino del regolare funzionamento dei servizi di accertamento, riscossione e di tesoreria, nella scrupolosa osservanza delle osservazioni effettuate nella presente pronuncia specifica;*
- *il ricalcolo del coefficiente di indebitamento di cui all'art. 204 TUEL;*
- *l'adozione della delibera di ricognizione della pianta organica, riferendo della assunzioni effettuate nel 2012 ed esercizi precedenti, anche ai sensi dell'art. 90 TUEL;*
- *l'adozione di idonee misure per il ripristino del rispetto del limite alla spesa di personale di cui all'art. 1, comma 557, Finanziaria 2008 e la comunicazione delle assunzioni eventualmente effettuate in dispregio al divieto conseguente ai sensi del comma 557-ter;*

he

- *l'adozione della delibera di ricognizione delle società partecipate di cui all'art. 3, comma 27 e ss. della Finanziaria 2008, provvedendo comunque, in tale sede, alla verifica dei limiti finanziari sopra richiamati concernenti tutte le società partecipate».*

PREMESSO

CHE con deliberazione del Consiglio comunale n. 6 del 14 luglio 2014, il Comune di San Marcellino aveva deliberato l'adesione alla procedura di riequilibrio finanziario ex art. 243-bis TUEL;

CHE a seguito della delibera di questa Sezione n. 182/2014/PRSP del 24 luglio 2014 il Comune ha:

- effettuato il riaccertamento dei residui con le Determinazioni Dirigenziali n. 158 e 160 del 17/9/2014;
- riapprovati i rendiconti 2012 e 2013 con **deliberazione del Consiglio comunale n. 33 del 21 settembre 2014** realizzando, da ultimo, un disavanzo complessivo, al netto dei debiti fuori bilancio riconosciuti nel 2014 pari a **€ 9.826.802,45** cui va aggiunto il montante dei debiti fuori bilancio riconosciuti, con i profili di illegittimità già rilevati da questa Sezione, con **deliberazione del Consiglio comunale n. 5 del 12 febbraio 2014**, per un totale di **€ 6.865.247,16**.

Il rendiconto 2012, approvato dalla G.M. n. 107 del 18 settembre 2014, espone un disavanzo di € 8.608.363,84, da ascrivere nella sua quasi totalità allo stralcio dei residui attivi per la maggiore, e dei residui passivi per i seguenti importi: residui attivi stralciati € 38.096.062,50; residui passivi stralciati € 28.895.504,77.

Il rendiconto 2013 approvato dalla G.M. n. 108 del 18 settembre 2014, espone un disavanzo, di € 9.826.802,45. Tale risultato scaturirebbe dal disavanzo 2012 e dall'impegno al Titolo III della somma di € 1.964.093,23 del D.L. n. 35/2013 precedentemente non impegnato. Anche in questa annualità il Comune ha effettuato uno stralcio consistente di residui per i seguenti importi: residui Attivi stralciati pari a € 1.642.916,58 e residui passivi pari a € 233.842,57;

- auto-dichiarato, ai sensi dell'art. 246 TUEL, il dissesto finanziario, con **deliberazione del Consiglio comunale n. 36 del 30 settembre 2014 con conseguente revoca della procedura di riequilibrio ex art. 243-bis TUEL**. Il Responsabile economico finanziario, nella relazione allegata a tale delibera evidenzia che «le cause che hanno determinato il dissesto vanno ricercate principalmente nella mancata attività di accertamento e riscossione delle entrate proprie e nella notevole percentuale di evasori, mai contrastati, con conseguenti introiti incongruenti in relazione alle dimensioni ed alla popolazione dell'ente. Nonostante ciò, a partire dalla fine degli anni '90, le entrate proprie non incassate venivano sistematicamente riportate nei Residui Attivi (nonostante l'assenza di qualsivoglia attività di

*accertamento); nel 2013 l'accumulo di tali Residui Attivi ha raggiunto la cifra di 46 milioni di euro (a fronte di accertamenti di competenza di 9,5 milioni di euro) [...].
La limitatezza delle risorse ha determinato inadeguati stanziamenti di spesa, pregiudicando la regolarità dei servizi e provocando il costituirsi di ingenti quantità di debiti fuori bilancio; inoltre il sistematico ricorso ad anticipazioni di tesoreria ha implicato notevoli esborsi per interessi, sottraendo ulteriori risorse ai servizi d'istituto».*

Pervenuta la documentazione sulle misure correttive (ultima *tranche*, con le precisazioni del Responsabile economico-finanziario, pervenute in data 6 novembre 2014), riscontrata la sussistenza e la permanenza di numerose irregolarità, il Magistrato istruttore chiedeva al Presidente di fissare una nuova adunanza pubblica, il quale convocava l'ente con ordinanza n. 80/2014.

In adunanza intervenivano, in rappresentanza del Comune, il Segretario generale, dott. Mario Mirabella, il Responsabile del servizio economico finanziario, Rag. Giuseppe Perrotta, l'Organo di revisione, revisore unico, dott. Salvatore Fattore. E' presente un collaboratore esterno del revisore, dott. Arturo Carandente.

Il Responsabile del servizio economico-finanziario, Rag. Perrotta ha tenuto a puntualizzare che l'enorme lavoro da egli intrapreso si svolge in condizione di particolare disagio, in quanto "distaccato a tempo determinato" per soli 3 giorni a settimana presso il Comune di San Marcellino, a partire dal dicembre 2013, a fronte di una situazione contabile particolarmente grave, contrassegnata da una generalizzata inattendibilità delle passate registrazioni contabili.

Preliminarmente il Magistrato-relatore ha chiesto agli intervenuti di evidenziare se la relazione di deferimento (allegata all'ordinanza di convocazione, insieme alla riclassificazione cronologica dei debiti fuori bilancio e allo schema certificativo del rispetto del patto di stabilità 2012, scaricato dal sistema di contabilità interno, relativo al rendiconto originariamente approvato) contenesse, specie in punto di coefficienti di deficitarietà, violazione del patto di stabilità, personale, ricostruzioni di fatto inesatte o comunque deduzioni non condivise o non verosimili secondo il giudizio dell'Ente.

Il Responsabile dei servizi finanziari non controdeduceva, ma anzi corroborava le osservazioni contenute nella relazione di deferimento, affermando che la situazione di disordine contabile da lui trovata e l'ammontare dei debiti accumulati è tale che la condizione di ente deficitario o di inadempienza al patto di stabilità appare del tutto "ovvia" e ragionevolmente sostenuta nei termini in cui l'Ente è stato chiamato a discuterne. Sul personale, lo stesso funzionario confermava i dati riportati nel deferimento (comunicati dallo medesimo in prossimità de deferimento) non effettuando alcuna osservazione.

Per quanto concerne i dati su deficitarietà e patto di stabilità, il Responsabile economico finanziario ha affermato che i dati prodotti alla Corte non sono "certificazioni ufficiali", ma sono solo il frutto del referto automatico prodotto dal sistema informativo interno del Comune, che Egli si è limitato a produrre alla Corte, senza una verifica manuale e/o sostanziale; il funzionario, infatti, sottolinea di non avere firmato certificazioni ufficiali da trasmettere ai competenti organi ministeriali, in quanto non è in grado di verificare l'attendibilità di tutti i dati disponibili.

Si aggiunge che, il Rag. Perrotta non ha avanzato contestazioni neanche rispetto agli altri profili di irregolarità oggetto del deferimento, comprese le vicende che concernono il personale (in particolare assunzioni vietate e riassunzione del Dott. De Rosa, *post* risoluzione di diritto dei rapporti ex art. 110 TUEL, a seguito del dissesto).

Stessa domanda è stata rivolta dal Relatore al Segretario comunale che non ha contestato nulla delle informazioni e considerazioni contenute nel deferimento, ma anzi ha colto l'occasione per ringraziare la Corte per la puntualità dell'analisi svolta.

Sulla tematica della ricontabilizzazione delle partite di "conto terzi" impropriamente utilizzate, il Responsabile economico-finanziario ha riferito della difficoltà a rilevare esattamente il numero e l'ammontare di tali partite. Per tale ragione vi è stato uno scostamento "quantitativo" e in aumento rispetto alle partite comunicate e accertate con la precedente deliberazione di questa Sezione, in quanto l'attività di riordino contabile che Egli ha svolto e sta svolgendo è continuamente "in progress" ed è caratterizzata dall'incertezza e imprecisione della precedente contabilità.

Il Relatore ha chiesto di specificare la natura della spesa per l'isola ecologica registrata in conto terzi, che lo stesso Responsabile economico-finanziario ha definito, nelle comunicazioni scritte, "corrente". Il Responsabile economico finanziario si è limitato a ribadire che è servita alla predisposizione di un'isola ecologica. La somma è stata anticipata a suo tempo dall'ex tesoriere GETET (2009) a fronte di contributi regionali che avrebbero dovuto in futuro pervenire. La somma è stata restituita all'ex tesoriere, sempre in partita di giro, nel 2012, ma i contributi regionali non sono mai pervenuti.

Riguardo alla debenza nei confronti dei concessionari dei servizi di tesoreria e di accertamento/riscossione per "anticipazioni", il funzionario fa presente, in particolare, che l'Ente ha ricevuto richieste dalla GETET (ex tesoriere) per circa € 1.020.000 e dalla GOSAF (attuale concessionario per l'accertamento e la riscossione delle entrate) per circa € 1.000.000. Di queste somme Egli non ha un'evidenza contabile interna, salvo che l'indiretta affermazione di sussistenza, in assenza di contestazioni precedenti del Comune, per le stesse somme.

In particolare, per quanto riguarda GETET (evidenziando che sulla vicenda si è fornito dettagliato resoconto alla Procura contabile), il debito scaturisce da una lettera del del 1996 per cui il tesoriere rivendicava una somma di circa € 1,5 mln nei confronti del

comune (500 mila euro per servizi; 500 mila euro per interessi; 500 mila euro per altre competenze di cui il Responsabile al momento della verbalizzazione di udienza non aveva memoria, pur rinviando a quanto già riferito alla Procura contabile). Sulla base di questa rivendicazione, nel 2000, la vecchia amministrazione, nella persona del precedente Segretario comunale, avrebbe effettuato una transazione per circa € 1.000.000 e sulla base di questo atto, GETET, avrebbe ottenuto lo stesso anno l'esecutività di un decreto ingiuntivo, di cui si ha evidenza contabile e che costituisce l'unico titolo giuridico di cui il Responsabile finanziario ha certezza.

Attualmente, il servizio di tesoreria affidato alla Monte dei Paschi di Siena, agenzia di Aversa – dopo la revoca della concessione e un periodo di *vacatio* assoluta, in assenza di concessionario alcuno, dal 1 marzo 2014 al 1 luglio 2014 (con un sistema "surrogato", attraverso delibere di Giunta in trgenza su conti correnti postali intestati al Comune, secondo i fatti già accertati nella precedente deliberazione) – appare svolto con sufficiente regolarità. Ciò è confermato, oltre che da Responsabile economico-finanziario, anche dal Revisore, il quale afferma di avere effettuato, nelle more del deferimento, la prima verifica di cassa, unitamente al Responsabile economico-finanziario.

Il Revisore riferisce della regolarità delle attuali scritture contabili di cassa, ma ha segnalato la permanente difficoltà a raccordare le scritture contabili dell'Ente con quelle del tesoriere, nonché l'impossibilità di verificare e giustificare le attuali consistenze di cassa sulla base delle precedenti informazioni contabili disponibili. Ciò per la permanente opacità del Comune rispetto alle sue richieste di informazioni, in particolare sul fronte dell'ostensione degli estratti dei conti correnti postali di tesoreria intestati al Comune, su cui nel periodo di *vacatio*, l'Ente ha operato in trgenza in luogo del tesoriere; analoga difficoltà ha incontrato nell'ottenere il dettaglio delle movimentazioni della tesoreria provinciale. La mancanza di risposta su questi versanti, riferisce il Revisore, rende impossibile l'effettiva ricostruzione della cassa o comunque attestare l'attendibilità del dato riportato nel rendiconto 2013.

GETET, inoltre, – hanno riferito sia il Responsabile economico-finanziario che il Revisore – ha chiesto e dato la sua disponibilità ad effettuare una verifica di cassa sul rendiconto 2013. Infatti, anche dopo la riapprovazione, il saldo di cassa secondo GETET continua ad essere difforme da quello rendicontato dal comune; entrambi i professionisti hanno sottolineato che allo stato attuale, proprio per la mancanza di idonee scritture (sia quelle interne del Comune, quanto di adeguati prospetti di rendicontazione di GETET) una tale verifica non sarebbe in nessun modo proficua.

Inoltre, sempre sul versante della cassa, il Revisore ha segnalato due anomalie rispetto al rendiconto 2013: in primo luogo, non v'è traccia alcuna di anticipazioni di tesoreria, cosa che Egli apprezza quantomeno improbabile, visti il costante ricorso del Comune, negli anni, a tale strumento e la strutturale passività del fondo cassa, ma

soprattutto perché, nel 2013, SIOPE fa emergere un deficit di liquidità per circa € 900 mila; in secondo luogo il fondo cassa rendicontato e gli estratti conto non coincidono per circa € 200 mila.

Il Responsabile economico finanziario non fornisce alcuna giustificazione circa la mancata messa a disposizione del Revisore degli estratti conto dei c/c postali e sulle anomalie della cassa 2013; ricorda che GETET ha, prima del passaggio di consegne, comunicato l'esistenza di circa € 279 mila di reversali da regolarizzare che avrebbe bonificato alla Banca d'Italia, ma che l'Istituto centrale non ha mai ricevuto; a specifica domanda del Relatore, peraltro, sono stati forniti chiarimenti sul bonifico di € 20.000 effettuato da GOSAF e segnalato all'attenzione dell'Ente nella precedente deliberazione di questa Sezione, di cui non risulterebbe nulla nella contabilità interna del Comune.

Tuttavia, il Responsabile economico-finanziario riferisce, per quanto riguarda la tesoreria provinciale, che il ritardo nella ricostruzione dei movimenti sul conto di quest'ultima sarebbe giustificato dalle difficoltà opposte dalla Banca d'Italia a reperire, riassumere e fornire il dettaglio sottostante alle operazioni effettuate con i modelli di tesoreria 57T. I modelli 57T, infatti, non contengono informazioni di dettaglio su chi e per cosa sono effettuati pagamenti e incassi, dettagli che sono stati inviati costantemente all'ex tesoriere da parte dell'Istituto di credito centrale, nonostante il Responsabile economico finanziario avesse per tempo diffidato la Banca d'Italia a non procedere ad ulteriori invii al revocato tesoriere.

Si riferisce, peraltro, che la Banca centrale sta processando la richiesta di dettaglio informativo avanzata da Comune; sino a quel momento, per gli organi preposti del Comune sarà impossibile ricostruire le ragioni della difformità tra contabilità interna e l'effettiva consistenza di cassa nonché eventuali distrazioni di somme effettuate dall'ex tesoriere.

In ordine agli attuali rapporti con la società GOSAF, il Responsabile economico-finanziario ha segnalato che è stata predisposta la revoca, rappresentando che la società sta ancora indebitamente trattenendo somme che dovrebbe riversare al Comune. Inoltre, il funzionario ha rappresentato che è stata bandita una gara per l'affidamento del servizio di accertamento e riscossione ruoli. Frattanto, il Responsabile economico-finanziario ha riferito che il Comune non ha accordato l'autorizzazione alla riscossione per i nuovi tributi IMU e TARES, mentre la società mantiene tutt'ora la concessione per tutti i vecchi tributi, sia per l'esercizio in corso che per il passato.

In proposito il Revisore, dopo avere ricordato le operazioni di polizia giudiziaria in corso sulla prefata società, ha chiarito che le entrate continuano ad essere riscosse sui conti correnti postali collegati all'accertamento e riscossione delle entrate (diversi e paralleli a quelli di tesoreria) e, con la firma la cui traenza di cui è dotata GOSAF, vengono poi fatti transitare verso destinazioni di cui GOSAF rifiuta il rendiconto, a mezzo di

assegni circolari. Infatti, da alcuni estratti conto relativi al 2014 di cui il Revisore è entrato in possesso, risulta che a tutt'oggi GOSAF continua ad effettuare prelievi ingiustificati a mezzo di assegni circolari sui ridetti conti.

Per quanto riguarda il coefficiente di indebitamento, che secondo la deliberazione 182/2014/PRSP avrebbe dovuto essere ricalcolato, alla contestazione della erroneità della tabella del ricalcolo fornita dal Comune, il Responsabile ha confermato di avere calcolato erroneamente le entrate correnti a denominatore, assumendo a base di calcolo il rendiconto 2012 anziché il 2010. Per quanto concerne gli interessi, il Responsabile economico-finanziario ammette di non avere effettuato nessuna opera di riclassificazione/ricalcolo aggiungendo gli interessi relativi all'anticipazione atipica di GOSAF, limitandosi a registrare la somma a rendiconto riapprovato, nel pertinente titolo di spesa, concernente le operazioni tipiche di debito.

Circa la mancata "resa del conto" secondo le prescrizioni normative da parte degli agenti contabili interni ed esterni (ribadita da parte del Revisore ed evidenziata nel deferimento dal Relatore), il Responsabile economico-finanziario conferma che ciò non è avvenuto tanto per GOSAF che per GETET quanto per l'Economo (il Responsabile afferma di avere identificato fisicamente l'economo, il quale ha speso per circa € 5.000, ma questi non ha mai presentato il rendiconto in quanto la prassi interna era in questo senso ed il regolamento è stato approvato solo recentemente); inoltre dichiara la propria impotenza ad ottenere tale rendicontazione a fronte del rifiuto degli interessati.

Peraltro, tanto lo stesso funzionario quanto il Segretario comunale hanno confermato che non è stata fatta nessuna segnalazione alla Procura contabile e/o alle Sezioni giurisdizionali della Corte per ottenere la resa del conto.

Il Relatore ha chiesto altresì specifici chiarimenti sull'attività di dismissione di San Marcellino Futura. Il Segretario ha riferito di una copiosa relazione/documentazione trasmessa e all'esame della Procura contabile (ragione della mancanza di ulteriori dettagli nella risposta a questa Sezione) che ha avviato parallela indagine. Inoltre, il Segretario ha confermato che non è stato approvato nessun bilancio negli anni 2010, 2011, 2012. Del 2012 si possiede un "bilancio in fotocopia". Quanto all'oggetto sociale, riferisce che San Marcellino Futura fu incaricata di lavori manutentivi, stradali e di pubblica illuminazione e che aveva/ha in carico due dipendenti (per lo svolgimento di tali funzioni in realtà la società si avvaleva di aziende terze). Ribadisce la ferma volontà dell'Amministrazione di procedere in tempi brevi alla "dismissione della società", provvedendo allo scioglimento e alla liquidazione, tendenzialmente entro l'anno.

Sul versante delle assunzioni illegittimamente effettuate e dello sfioramento del tetto alla spesa del personale, il Segretario comunale ha riferito che la società Ecoservice, (di cui il Comune ha assorbito nel 2012 parte del personale utilizzato, causando la violazione dell'art. 1, comma 557, della L.F. 2007), è una società privata che è stata, dal

1990 al 2011, affidataria del servizio di accertamento e riscossione dei canoni del servizio idrico integrato (acque e depurazione). Tale società aveva quindi delega all'incasso e al pagamento al fornitore dei servizi (Consorzio idrico Terra e Lavoro). Per quanto riguarda la depurazione il Segretario riferisce che il Comune non aveva un capitolo di entrata su cui registrare gli importi alla Regione Campania.

Nel 2011, appurato che la società non aveva mai effettuato il pagamento al ridotto Consorzio, l'Ente ha optato per lo scioglimento del rapporto, internalizzando l'attività e anche i dipendenti decidendo di operare in proprio.

Sulla specifica questione del personale internalizzato, l'Ente - a detta del Segretario comunale - ritiene di avere agito nel rispetto del diritto, operando un "passaggio di cantiere"; questi ha peraltro riferito di non sapere come si è svolta in concreto la procedura di assunzione. Inoltre precisa che l'assunzione di LSU proviene solo per la maggior parte dalla ditta privata ex concessionaria "Ecoservice", mentre una quota ha altra provenienza, non altrimenti precisata. A specifica domanda del Relatore diretta ad ottenere chiarimenti su contingente interessato e relativa provenienza, il Segretario ha riferito di non averne conoscenza. Il Collegio ne ha preso atto.

Il Segretario comunale ha peraltro sostenuto che il Comune riteneva di potere internalizzare il personale in questione senza violare l'art. 1, comma 557, L.F. 2007 in quanto si trattava di personale impiegato per funzioni essenziali del comune. A domanda specifica del Relatore se la ditta fosse una partecipata pubblica e se comunque nel 2011, a garanzia della raffrontabilità del dato, fosse stata inclusa la spesa per il personale di tale società, il Segretario rispondeva che la ditta era del tutto privata e che non vi è stato consolidamento nell'esercizio finanziario anteriore al 2012.

Il Relatore, infine (sempre sulla base della relazione di deferimento), ha chiesto chiarimenti su alcuni debiti fuori bilancio e ha ribadito di manifestare eventuali dubbi sulla congruità della ricostruzione e riclassificazione dei debiti fuori bilancio effettuati nell'allegato trasmesso con la relazione di deferimento, relativo ai debiti riconosciuti con la deliberazione del Consiglio comunale n. 5/2014. Né il Segretario comunale, né il Responsabile economico finanziario hanno opposto nulla sulla correttezza della riclassificazione effettuata dalla Sezione, ritenendo di non dovere fare osservazioni sul punto. Per contro, il Relatore ha chiesto informazioni specifiche su alcune voci di debito riconosciute con la deliberazione C.C. n. 5/2014, segnatamente per "ribaltamento costi di gestione relativi" per Agrorinasc Scrl, partecipata in modo residuale e frazionario dal Comune (chiusura di vari esercizi, dal 2005 al 2011, per un totale € 220,499,04), nonché per la "liquidazione contributi eliminazione barriere architettoniche" a vari creditori persone fisiche, per un totale di € 10.000,00. Gli intervenuti non hanno saputo dare nessuna spiegazione sulle ragioni e sulla natura della spesa, né hanno chiarito i motivi del riconoscimento ai sensi dell'art. 194 TUEL.

Riuntasi in Camera di Consiglio, la Sezione regionale di controllo per la Campania, pronuncia la seguente deliberazione ai sensi dell'art. 148-bis, comma 3, TUEL, sulla base delle seguenti motivazioni.

FATTO E DIRITTO

1. Il Collegio, valutata la documentazione rileva quanto segue.

1. RILEVAZIONE DEGLI SQUILIBRI E DEL DISAVANZO DI BILANCIO EFFETTIVO, AL NETTO DI DEBITI FUORI BILANCIO NON ANCORA RICONOSCIUTI E DELLA PASSIVITÀ POTENZIALI

1. In merito alla **irregolarità sub d) (squilibri di bilancio, con riferimento all'effettivo disavanzo di amministrazione, agli equilibri, per cassa, di parte corrente e di parte capitale)**, come si è detto in premessa, il Comune ha proceduto alla riapprovazione dei rendiconti 2012 e 2013 con la **deliberazione del Consiglio comunale n. 33 del 21 settembre 2014**.

Come sottolineato dalla **relazione del Responsabile economico-finanziario** a questa Sezione, in esecuzione dell'ordine nel dispositivo della pronuncia specifica n. 182/2014/PRSP *«si evidenzia che le violazioni accertate in relazione al Rendiconto 2012 pregiudicano pesantemente gli equilibri di bilancio degli esercizi successivi: infatti il risultato di amministrazione dell'esercizio in esame, che presentava un avanzo di € 369.813,61 a seguito del riaccertamento dei Residui, presenta un disavanzo di € 8.608.363,84.*

Analogamente, il Rendiconto 2013, che chiudeva con un avanzo di € 135.263,96 a seguito delle operazioni di riaccertamento presenta un disavanzo di € 9.826.802,45».

Su tale ultima cifra ha inciso la corretta ri-contabilizzazione dei fondi ex D.L. n. 35/2013 per € 1.964.093,23.

«[...] Comunque, in considerazione del fatto che al disavanzo risultante dai Rendiconti 2012 e 2013 vanno sommati i debiti fuori bilancio già riconosciuti dal Consiglio Comunale nel mese di febbraio 2014, pari ad oltre 6 milioni di euro». A queste poste passive, andrebbero aggiunte passività potenziali e debiti fuori bilancio non ancora riconosciuti, come «Il debito nei confronti del Consorzio Idrico, pari a circa 8 milioni di euro ed i crediti vantati dalle soc. GE.TE.T. SpA e GOSAF SpA pari a circa 2 milioni di euro».

In definitiva, come espressamente indicato dal Responsabile economico-finanziario, si evidenzerebbe uno **sbilancio finanziario, al lordo di debiti fuori bilancio e delle passività potenziali, superiore ad € 25 milioni**.

Circa le cause dell'abbandono della procedura di riequilibrio e la dichiarazione di dissesto, il ridetto Funzionario evidenzia:

«Il Piano di Risanamento Pluriennale dovrebbe consentire l'estinzione, anche mediante rateizzazioni di durata pari a quella del Piano di Risanamento di tale passività: orbene, anche se si ipotizzasse un Piano di Risanamento decennale per l'estinzione delle passività provvisoriamente accertate in 25 milioni di euro, l'ente dovrebbe garantire pagamenti per 2,5 milioni di euro l'anno e, allo stato, non risultano risorse atte a garantire tali flussi, per cui, ad oggi, l'ente non è in condizioni di poter fronteggiare, autonomamente, la situazione debitoria».

Le cause della situazione di dissesto sono indicate:

- nella circostanza che «dalla fine degli anni '90, le entrate proprie non incassate venivano sistematicamente riportate nei Residui Attivi (nonostante l'assenza di qualsivoglia attività di accertamento); nel 2013 l'accumulo di tali Residui Attivi ha raggiunto la cifra di 46 milioni di euro (a fronte di accertamenti di competenza di 9,5 milioni di euro)»;
- nella «limitatezza delle risorse [che] ha determinato inadeguati stanziamenti di spesa, pregiudicando la regolarità dei servizi e provocando il costituirsi di ingenti quantità di debiti fuori bilancio»;
- nel «sistematico ricorso ad anticipazioni di tesoreria [che] ha implicato notevoli esborsi per interessi, sottraendo ulteriori risorse ai servizi d'istituto».

Il Collegio dà atto al Comune di avere intrapreso un percorso di risanamento mediante un primo recupero di capacità rappresentativa dei documenti contabili (con le riserve ampiamente espresse infra al § 2.4.) la cui efficacia, peraltro, è subordinata al tempestivo adempimento degli obblighi di legge conseguenti alla dichiarazione di dissesto.

2. MANCATO PREGRESSO ACCERTAMENTO DELLA CONDIZIONE DI ENTE STRUTTURALMENTE DEFICITARIO, CON CONSEGUENTE AGGIRAMENTO DEI CONTROLLI E DEI LIMITI ALLA SPESA PREVISTI DALLA LEGGE. AGGIORNAMENTO DEGLI INDICI A VALLE DELLE MISURE CORRETTIVE

2. In merito alla **irregolarità sub a) (accertamento condizione di ente strutturalmente deficitario ai sensi dell'art. 242 TUEL)**, l'Ente non ha prodotto l'originale e ufficiale certificato suo tempo formato e firmato, né ha chiarito se all'epoca è stato certificato e comunicato al Ministero lo sfioramento di 5 parametri, come risulta documentato dai dati di bilancio e accertato nella precedente deliberazione n. 182/2014, né, tantomeno, ha fornito dati e informazioni atte a smentire l'accertata mancata applicazione delle misure e dei controlli conseguenti all'accertamento della condizione di cui all'artt. 242 e s. TUEL, rilevata in fatto, a mezzo dei rilievi effettuati dal revisore in sede di approvazione dell'originario rendiconto 2012.

Inoltre, in adunanza pubblica, il Responsabile economico finanziario ha sottolineato che non è stata trasmessa nessuna nuova certificazione al Ministero, data l'incertezza dei dati disponibili.

Per contro, sono stati forniti alla Sezione i teorici parametri di deficitarietà riclassificati sulla base dei rendiconti 2012 e 2013 riapprovati a settembre. Secondo quanto sostenuto dal Comune, con le nuove rendicontazioni, l'Ente sfiorerebbe certamente quantomeno 4 parametri su 10.

Infatti, in primo luogo, il Responsabile economico-finanziario, sottolinea che non è possibile verificare con certezza lo sfioramento di un quinto parametro (il n. 7) con conseguente conferma dello stato di strutturale deficitarietà anche con le nuove rendicontazioni, ai sensi dell'art. 242 TUEL, in quanto «in mancanza dello stato patrimoniale, non si può stabilire l'attendibilità del parametro 7 "consistenza dei debiti di finanziamento superiori al 150% delle entrate correnti"».

In secondo luogo, il Revisore unico ha evidenziato che il ricalcolo è, nella sua opinione, erroneo e, a prescindere dal parametro n. 7, porterebbe sia nel 2012 che nel 2013, a integrare abbondantemente la condizione di ente strutturalmente deficitario, anche dopo la riapprovazione dei rendiconti.

2.1. Il Comune, nel dettaglio, a fronte dei nuovi risultati di amministrazione, certifica lo sfioramento dei seguenti parametri:

- nel 2012 - a seguito dell'accertamento di un disavanzo di amministrazione di € 8.608.363,84, (in luogo dell'avanzo di € 459.855,83 a suo tempo rilevato), per effetto del fortemente negativo risultato della gestione residui - l'Ente rileva lo sfioramento dei parametri di deficitarietà sotto indicati:
 - parametro n. 2 (Volume dei residui attivi di nuova formazione provenienti dalla gestione di competenza e relativi ai titoli I e III superiore al 42%). Per effetto del riaccertamento di residui attivi e dell'eliminazione di quelli più vetusti, non sfiorerebbe più il parametro n. 3;
 - parametro n. 4. (Volume dei residui passivi complessivi provenienti dal titolo I superiore al 40% degli impegni della medesima spesa corrente);
 - parametro n. 5 (Esistenza di procedimenti di esecuzione forzata superiore allo 0,5 per cento delle spese correnti);
 - parametro n. 9 (Eventuale esistenza al 31 dicembre di anticipazioni di tesoreria non rimborsate superiori al 5% rispetto alle entrate correnti);
- nel 2013 - nell'accertare, per effetto della corretta ri-contabilizzazione dei fondi ex D.L. n. 35/2013 (per € 1.964.093,23) ed un'ulteriore operazione di stralcio (gestione residui negativa per € 1.409.074,01), un disavanzo di € 9.826.802,45, (in luogo dell'avanzo di € 115.263,96) - il Comune rileva lo sfioramento dei parametri di deficitarietà sotto indicati:

he

- o parametro n. 2 (Volume dei residui attivi di nuova formazione provenienti dalla gestione di competenza e relativi ai titoli I e III superiore al 42%);
- o parametro n. 3 (Ammontare dei residui attivi provenienti dalla gestione dei residui attivi e di cui al titolo I e al titolo III superiore al 65%);
- o parametro n. 4. (Volume dei residui passivi complessivi provenienti dal titolo I superiore al 40% degli impegni della medesima spesa corrente);
- o parametro n. 5 (Esistenza di procedimenti di esecuzione forzata superiore allo 0,5 per cento delle spese correnti).

2.2. Cionondimeno, anche sulla nuova certificazione dei parametri il Revisore ha manifestato profonde perplessità ritenendo che *«L'Ente sui parametri di deficitarietà continua a perseverare in un'ottica di occultamento e di alterazione della reale deficitarietà dei conti di bilancio. Come già asseverato nel 2012 dallo scrivente, dall'allora Segretario Comunale e Responsabile del Servizio Economico Finanziario, lo sfioramento nel 2012 è di 5 su 10, prima della rielaborazione del rendiconto, a rendiconto rielaborato i parametri non rispettati sono 7 su 10.»*. Successivamente, ad integrazione della prima comunicazione, il Revisore ha rettificato, in parte, la sua precedente valutazione riconoscendo non violato, per il 2012, il parametro n. 1 (rapporto tra risultato di gestione ed entrate correnti). Cionondimeno ha sostenuto quanto segue: nel 2012, *«l'Ente risulta non aver rispettato 6 dei 10 parametri previsti. Per l'esattezza i parametri non rispettati sono: il n. 2, 3, 4, 5, 8, 9. Il parametro 8, ossia la consistenza di Debiti Fuori Bilancio riconosciuti nell'anno, è a parere dello scrivente non rispettato, in quanto nell'anno 2012 sebbene non riconosciuti l'Ente ha accumulato una somma consistente di debiti fuori bilancio pari a € 1.197.509,16. Tale massa debitoria è stata riconosciuta nella delibera di consiglio comunale n. 5/2014, e l'elenco allegato a tale deliberazione reca debiti di competenza 2012. Trattasi a parere di chi scrive, di passività latenti per le quali si è preferito rinviare il loro riconoscimento in annualità successive senza motivazione alcuna»*.

Per quanto concerne il 2013, il Revisore argomenta che, secondo la sua valutazione tecnica, il Comune sfiorerebbe *«6 dei 10 parametri previsti»*.

Per l'esattezza i parametri non rispettati sono: il n. 2, 3, 4, 5, 8, 9».

2.3. Le verifiche effettuate dagli Uffici sui dati del rendiconto 2012 (al netto - al momento - di ogni considerazione sull'effetto elusivo del tardivo riconoscimento/non riconoscimento di debiti fuori bilancio, sia sull'integrazione della condizione di ente strutturalmente deficitario che sul rispetto effettivo del patto di stabilità) in effetti, confermerebbero i calcoli effettuati dal Revisore, quantomeno in ordine al parametro aggiuntivo n. 3 (cfr. Tabella 1).

Tabella 1: Fonte rendiconto 2012 riapprovato. Elaborazione della Sezione

PARAMETRO N. 3. Ammontare dei residui attivi provenienti dalla gestione dei residui attivi e di cui al titolo I e al titolo III superiore al 65%, ad esclusione eventuali residui da risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio o fondo di solidarietà rapportato agli accertamenti della gestione di competenza delle entrate dei medesimi titoli I e III ad esclusione degli accertamenti delle predette risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio o di fondo di solidarietà;	
RESIDUI ATTIVI DA RESIDUI TITOLO I	€ 11.964.050,13
IMPORTO ANNULLATO	€ 8.683.101,72
TOTALE RES. TIT. I NETTI	€ 3.280.948,41
RESIDUI ATTIVI DA RESIDUI TITOLO III	€ 748.566,14
IMPORTO ANNULLATO	€ 525.884,69
TOTALE RES. TITOLO III NETTI	€ 222.681,45
TOTALE RESIDUI TIT. I e III (A)	€ 3.503.629,86
TITOLO I ACCERTAMENTI DI COMPETENZA	€ 5.353.216,80
FONDO SPERIMENTALE DI RIEQUILIBRIO	€ 1.961.012,26
TOTALE ACCERT. TIT. I NETTI	€ 3.392.204,54
TITOLO III ACCERTAMENTI DI COMPETENZA	€ 947.804,57
TOTALE ACCERTAMENTI COMPETENZA TIT. I e III (B)	€ 4.340.009,11
SOGLIA LIMITE A/B (d.m. 18 febbraio 2013)	65%
INCIDENZA EFFETTIVA (A/B)	80,7%

2.4. Per quanto concerne il 2013, come si è già evidenziato, il Revisore argomenta che, secondo la sua valutazione tecnica, il Comune sfiorerebbe 6 dei 10 parametri previsti. Per l'esattezza i parametri non rispettati sono: i nn. 2, 3, 4, 5, 8, 9.

In particolare, l'Organo di controllo esterno, oltre a ribadire anche per il 2013 quanto sopra evidenziato per i debiti fuori bilancio per il 2012 (il parametro n. 8 dovrebbe ritenersi sfiorato per un'evidente condotta elusiva del Comune), osserva quanto segue sulla sfioramento del parametro di deficiarietà n. 9 (Eventuale esistenza al 31 dicembre di anticipazioni di tesoreria non rimborsate superiori al 5% rispetto alle entrate correnti): «È singolare leggere tra le pieghe del Rendiconto 2013 l'assenza tra il Titolo III delle Spese di nessuna somma ricevuta dall'Ente a titolo di anticipazione, nel mentre il rendiconto 2012, sempre nelle spese al Titolo III, segna anticipazioni non restituite in c\competenza e in c\residui per complessivi € 2.101.906,85. Appare oltremodo incomprensibile come un Ente, in anticipazione di tesoreria cronica da anni, con una debitoria accumulata di oltre 26.000.000,00, non faccia ricorso nel 2013 a nessuna anticipazione di somme».

In effetti, allo stato degli atti, non risulterebbe alcuna evidenza della regolarizzazione della debenza nei confronti dell'ex tesoriere, che anzi lo Stesso Responsabile economico-finanziario riconosce ancora pendente e tra le passività da

riconoscere; il Revisore ha evidenziato in udienza che per il 2013, GETET afferma la spettanza di un credito di restituzione per oltre € 1mln, di cui il Comune non ha dato, senza nessuna giustificazione, evidenza nel rendiconto 2013, come testimoniato, peraltro, dai prospetti di liquidità SIOPE (cfr. *infra*, § 6.3) che farebbero desumere un'anticipazione anche maggiore. Come osserva il Revisore nella sua relazione concernente le misure correttive adottate, a valle della pronuncia n. 182/2014/PRSP: «A questo si aggiunga la richiesta della Getet spa, ex tesoriere dell'Ente, che ha avanzato richieste di restituzione di montanti per oltre un milione di Euro. Ritengo altresì utile aggiungere che il prospetto dei codici SIOPE per le disponibilità liquide, segnano una somma negativa pari a € 923.428,56».

2.3. Il Collegio ritiene quanto sopra sufficiente a dimostrare che anche la rivisitazione dei dati contabili e la riapprovazione dei rendiconti 2012 e 2013 non ha determinato il venir meno della condizione di ente strutturalmente deficitario.

Il Responsabile economico-finanziario, infatti, ha tenuto a precisare che non si è assunto la responsabilità di certificare, nell'incertezza dei dati contabili disponibili, né lo stato dello sfioramento dei parametri, né tanto meno la certificazione del rispetto del Patto di stabilità, sia per il 2012 che per il 2013.

Ad ogni buon conto, appare utile precisare che le comunicazioni ora prodotte dall'Ente circa il rispetto dei parametri di deficitarietà non sostituirebbe comunque, ora per allora, la certificazione a suo tempo prodotta e firmata dai competenti organi, né emenda l'accertata mancata comunicazione al Consiglio comunale dell'effettivo sfioramento di 5 parametri di deficitarietà su 10 nel 2012 (il Revisore aveva firmato un'attestazione contenente lo sfioramento di 5 parametri; al rendiconto 2012 allora approvato risulta invece allegata un'attestazione di sfioramento di soli 4 parametri), né la mancata trasmissione dei dati ai competenti organi del Ministero, nei termini già accertati nella precedente deliberazione di questa Sezione, cui si rinvia. Il nuovo computo dei parametri di deficitarietà sulla base dei rendiconti riaccertati, quindi, non sottrae l'Ente e i suoi organi *pro tempore* a tutte le sanzioni di legge, per le eventuali mancate o false comunicazioni e attestazioni, secondo il quadro fattuale ivi ricostruito.

L'accertamento delle condizioni di deficitarietà effettuato sulla base delle precedenti rilevazioni contabili dei rendiconti 2012 e 2013 costituiva infatti una situazione doverosa il cui accertamento tempestivo avrebbe potuto, se non evitare, contribuire a evitare il suo ulteriore peggioramento. Nelle more, per contro, l'Amministrazione non si è sottoposta ai controlli ex art. 242 e s. TUEL. Come è noto, la condizioni di deficitarietà strutturale, con le correlate forme di controllo apprestate dagli artt. 242 e 243 del TUEL, appare volta a scongiurare l'approdo al dissesto finanziario, ai sensi degli artt. 244 e ss., dissesto autoconclamabile ex art. 246 TUEL ovvero etero-accertabile dalla Corte dei conti con la procedura di cui all'art. 6, comma 2, del D. lgs. n. 149/2011).

2.BIS. TRASPARENZA ED EFFETTIVITÀ DEL PASSIVO RILEVATO. SITUAZIONE PROSPETTICA

2.4. Si aggiunga che le attività di "pulizia dei residui" (che ha determinato una buona parte del disavanzo alla base della dichiarazione di dissesto) e di ricontabilizzazione di partite in conto terzi, effettuati solo nel mese di settembre a seguito delle misure correttive richieste da questa Sezione, pur cambiando parzialmente il quadro dei parametri (il coefficiente n. 3, vale a dire incidenza dei residui non di competenza sulle entrate correnti è passato dal 149,5% all'80,7%), mostra che la situazione dei residui rimane critica e che probabilmente l'operazione di stralcio non è stata del tutto sufficiente ad evidenziare appieno la situazione passiva del Comune, come evidenziato, tra l'altro, dal Revisore contabile (nella nota n. 4575 del 22 settembre 2014, a valle dell'adozione delle misure correttive e prima del dissesto, infatti si legge «*Nonostante si debba registrare la volontà di far emergere con coraggio le passività latenti del Comune di San Marcellino, la contabilità dell'Ente continua ad essere inattendibile ed il lavoro di chiarimento e di pulizia da fare nelle pieghe dei bilanci è ancora consistente. [...]. Per quanto registri la volontà e il coraggio del responsabile del servizio EE.FF. i documenti rielaborati sono lacunosi e non raccolgono, se non in parte, le diffide della Corte dei Conti, sintomo evidente del mancato raccordo di tutte le unità funzionali dell'Ente*»).

Del resto la circostanza è confermata dall'evidente sbilancio di cassa relativo alla gestione residui: nel solo 2014 le "Entrate in c/residui" sono state pari a € 0; le "Uscite in c/residui", invece, pari a € 2.309.761,49 (rilevazioni del Revisore alla data del 2 settembre 2014).

Ancora una volta, giova rammentare che il principio della previa dimostrazione analitica dei crediti e delle somme da riscuotere, iscrivibili nelle partite dei residui attivi e computabili ai fini del risultato di amministrazione è, nel nostro ordinamento, principio risalente, in ragione della sua stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria (Corte costituzionale, sentenza n.138/2013). Sul risultato (o sul disavanzo) di amministrazione, attraverso i residui, si riflette inevitabilmente la gestione degli esercizi precedenti.

Nel caso di specie, l'operazione di **rilevazione del risultato di amministrazione effettivo appare ancora incompleta**, non solo sul piano della gestione residui, ma anche sotto il profilo della corretta rilevazione delle consistenze di cassa.

Il passivo emerso in sede di riapprovazione del rendiconto 2012 e 2013, infatti, è inficiato sul piano dell'attendibilità – oltre che dai dubbi sull'eshaustività dell'operazione di revisione dei residui (confermate dalle considerazioni e dagli elementi istruttori alla base dell'accertata violazione del patto di stabilità nel 2012 e nel 2013, cfr. *infra* § 4.3.2) – dalle forti perplessità che permangono sulla reale consistenza del fondo cassa (cfr. *infra* § 6). In particolare, il fondo cassa rappresentato nel rendiconto 2013 sarebbe pari €

1.055.744,26, ma tale dato discorda con gli estratti dei conti correnti bancari che rappresentava al 31.12.2013 un saldo di soli € 879.270,54 (cfr. nota prot. C.C. n4575 del 22 settembre 2014).

In definitiva, né la dichiarazione di dissesto, né la successiva riapprovazione dei rendiconti hanno rimosso la situazione di inadempimento agli obblighi di regolarità contabile emersi nella precedente rendicontazione *sub specie* di mancata certificazione della deficitarietà e conseguente adozione delle misure previste dal TUEL; peraltro, si dà atto che la riapprovazione dei rendiconti in adempimento alle misure correttive costituisce un parziale "ravvedimento operoso", che comunque non è stato sufficiente ad evitare il sostanziale accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario, prodromica e naturale condizione del dissesto successivamente dichiarato.

Tra le misure di legge che sono state aggirate con l'occultamento della condizione di ente strutturalmente deficitario, con effetti degenerativi sulla situazione di dissesto (che l'istruttoria e tutto il procedimento di controllo effettuato dalla Sezione ha evidenziato essere già sussistente nel 2012), si rammentano, oltre agli obblighi di riduzione della spesa per determinati servizi, secondo percentuali di copertura di legge, ad esempio, il divieto di effettuare assunzioni di staffisti ex art. 90 TUEL, che invece risultavano fino alla data del dissesto (in data 14 ottobre è stata comunicata la risoluzione dei relativi contratti a seguito di apposito decreto sindacale del 13 ottobre c.a., cfr. allegati a prot. C.C. n. 4861 del 14 ottobre 2014) presenti negli organici del comune. Inoltre, il Comune avrebbe dovuto provvedere a sottoporre a controllo la pianta organica e la dotazione di personale, onde evitare eventuali superfetazioni incompatibili con lo stato di ente strutturalmente deficitario, nel rispetto dei limiti di legge e dei divieti di assunzione che risultano essere stati violati (cfr. *infra*, § 8 e ss.).

Infine, la **gestione di competenza** appare scontare ancora grosse criticità, dovute alla mancata regolarizzazione dei flussi procedurali concernenti la spesa (cfr. *infra* § 3) e del sistema di rilevazione della stessa nonché ad una capacità di riscossione altamente patologica, come dimostrano i dati di cassa riferiti dal Revisore che evidenziano un preoccupante sbilancio nella gestione di cassa per competenza: nel solo 2014 il registro di cassa analizzato (alla data del 2 settembre 2014) segna i seguenti dati: Entrate di competenza € 707.870,13; Uscite di Competenza 2.157.515,83.

In un quadro siffatto, con una spesa sostanzialmente fuori controllo rispetto alle entrate effettive, il passivo dell'Ente è con tutta evidenza destinato a peggiorare, a meno di forti e strutturali interventi di riforma che non possono non partire dall'organizzazione e dalla struttura burocratica e amministrativa dell'Ente.

3. GENERALIZZATO DISORDINE CONTABILE. PROCEDURE DI SPESA, CASSA, INVENTARIAZIONE E RENDICONTAZIONE NONCHÉ PROCESSO DI CORRETTA INTROIEZIONE DI DEBITI FUORI BILANCIO

3. In merito alla **irregolarità sub b) (generalizzato disordine contabile, soprattutto per quel che concerne la procedura di spesa)** nonché **sub e) (violazione dei presupposti formali e sostanziali per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 194 TUEL e accumulo di passività potenziali in grado di pregiudicare ulteriormente gli equilibri prospettici)** il Comune, nonostante il Responsabile economico finanziario riferisca che «*la contabilità dell'ente è stata riallineata alle regole fissate dal TUEL e gli impegni e gli accertamenti vengono registrati con la dovuta dovizia di particolari*» e che «*si è provveduto altresì ad affidare l'incarico per la redazione dell'inventario dei beni comunali*»:

- i. non ha inviato il conto mancante da parte degli agenti contabili interni (cfr. § 6), né ha dato atto di specifiche misure organizzative volte a presidiare correttamente le procedure di spesa, a fronte, invero dell'ulteriore segnalazione di irregolarità nelle stesse (cfr. oltre a quanto di seguito specificato, quanto emerso a proposito del pagamento della seconda tranche dei fondi ex D.L. 35/2013, § 6.1.);*
- ii. si rilevano ancora irregolarità sul piano della contabilità di cassa (sul punto si fa rinvio infra al § 6);*
- iii. non ha ancora provveduto a rieditare il proprio potere di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, per sanare le già evidenziate irregolarità, e procedurali e sostanziali, specie sotto il profilo dei mezzi di copertura.*

3.1. Sotto il primo profilo, sebbene si debba dare atto dello sforzo profuso dal Responsabile economico-finanziario per fare emergere le aree di opacità contabile e il tentativo di ricondurre l'intera struttura burocratica alla corretta implementazione delle prescrizioni degli artt. 182, 183 e 191 TUEL., si deve rilevare che nessun riscontro è stato dato sul versante della mancata segnalazione alla Corte della mancata resa del conto né delle iniziative intraprese per costringere agenti contabili, interni ed esterni, a fornire il dovuto rendiconto della gestione e maneggio di danaro pubblico di spettanza dell'Ente, né nessun approfondimento è stato effettuato sulla mancata contabilizzazione interna dei bonifici provenienti da GOSAF, mai riscontrati nei registri dell'Ente (cfr. deliberazione n. 182/2014/PRSP, § 4.1.3).

Anche il Revisore unico dà atto di questo processo, evidenziando, peraltro la parzialità dei risultati (cfr. la già citata nota n. 4575 del 22 settembre 2014, anteriore alla dichiarazione di dissesto) «*[...]. Per quanto registri la volontà e il coraggio del responsabile del servizio EE.FF. i documenti rielaborati sono lacunosi e non raccolgono, se non in parte, le diffide della Corte dei Conti, sintomo evidente del mancato raccordo di tutte le unità funzionali dell'Ente [...].*

Il continuare a emettere impegni di spesa senza l'indicazione dei relativi capitoli, il voler travalicare qualsiasi riferimento normativo al fine di preferire un pagamento a favore di un creditore anziché di un altro, continuare a far correre la spesa corrente e in

ultimo anche quella da investimenti i senza preoccuparsi prima di reperire le risorse, pone seri problemi e dubbi sulla reale volontà di porre fine all'aumento della massa passiva al fine di iniziare il dovuto percorso di risanamento».

A conferma di quanto sostenuto dal Revisore, si deve rilevare la sussistenza di uno scambio epistolare sintomatico, ancora nel mese di ottobre e dopo la dichiarazione di dissesto, di una non del tutto recuperata congruenza del sistema contabile e dei controlli interni: la vicenda riguarda una diffida che il Revisore contabile si è ritenuto costretto ad effettuare per quanto concerne l'emissione di mandati di pagamento nel rispetto delle norme di legge (cfr. nota prot. C.C. n. 4573 del 22 settembre 2014). Nel caso specifico, si trattava della determina Dirigenziale n. 14 del 3.9.2014 - Repertorio Generale 149 del 5.9.2014, a firma del Responsabile settore Tributi (dott. Giovanni Casillo) con la quale si è inteso affidare, in modo diretto, alla società Buy Quick soc. coop., un servizio a supporto all'Ufficio Tributi in ordine all'applicazione della IUC per una spesa complessiva di € 5.490,00 ol tre I.V.A.. In merito il Revisore chiedeva di chiarire: «per quale ragione si è fatto ricorso all'affidamento a società esterna a supporto dell'Ufficio Tributi, nonostante lo stesso sia dotato della figura professione del Responsabile del Settore, Categoria 03, part time, assunto con contratto di collaborazione coordinata e continuativa; per quale motivo la Determina di cui all'oggetto non reca l'indicazione del relativo capitolo di spesa, e quale la somma stanziata sul capitolo di pertinenza nel Bilancio 2013; se la firma apposta nel riquadro del "responsabile Area Economico Finanziario" è effettivamente ascrivibile al Rag. Pino Perrotta; si chiarisca infine per quale motivo, con delibera di G.M. n. 102 del 2.9.2014 si approvano le tariffe TARI e il giorno successivo (3.9.2014), si affida alla società Buy Quick soc. coop. il servizio di determinazione delle tariffe.

In attesa dei dovuti chiarimenti, si invitano, il responsabile dell'area EE.FF. e il Responsabile Ufficio Tributi, ognuno per le proprie competenze, ad effettuare impegni di spesa attenendosi scrupolosamente a quanto disposto dagli artt. 182 e 183 del D. Lgs. 267/2000».

3.2. Sotto il profilo dei pregressi debiti fuori bilancio, il Collegio prende atto che l'Ente in sede di misure correttive e prima della dichiarazione di dissesto, non ha provveduto rieditare il potere amministrativo secondo le indicazioni della Sezione, nel rispetto dei presupposti procedurali, sostanziali, nonché del corretto reperimento dei mezzi di copertura.

Il Sindaco, con nota prot. C.C. n. 4861 del 14 ottobre 2014, riferisce *«Riguardo al punto b dell'ordinanza "Puntuale riconoscimento dei debiti fuori bilancio, con individuazione di coperture idonee ecc., si rappresenta quanto segue: con la delibera di C.C. n. 5/2014 furono riconosciute una moltitudine di posizioni debitorie ammontabili presuntivamente in almeno n. 700, molte delle quali risalenti a diversi anni precedenti.*

Gli uffici competenti stanno lavorando, tra difficoltà e consistenza dell'attività necessaria per predisporre le relative relazioni utili per determinare la genesi del debito. Nel corso dell'attività è emerso inoltre che alcuni debiti riguardano gli stessi beneficiari per cui si sta procedendo anche alla corretta e puntuale disamina degli stessi, al fine di evitare pericolose duplicazioni che porterebbero a pagamenti indebiti. Pertanto è intenzione dell'A.C. di procedere nella duplice attività di verifica e approfondimento delle posizioni debitorie, nonché di predisposizione di corrette relazioni per ciascun debito. Alla fine di tale lavoro, presumibilmente da completarsi entro un mese dalla data odierna sarà convocato un Consiglio Comunale ad hoc nel quale sarà revocata la delibera di CC. 5/2014 e si procederà alla riadozione della delibera supportata dalle dovute relazioni al fine di procedere alla corretta e definitiva determinazione delle posizioni debitorie.

A tal fine il sindaco in data 10/10/2014 protocollo n. 5674 disponeva che i responsabili di settore dessero assoluta priorità all'attività di ricognizione dei debiti fuori bilancio - nota che si allega.

Allo stesso modo il segretario generale con nota del 08/9/2014 invitava i responsabili di area a dare assoluta priorità alle procedure di ricognizione dei debiti fuori bilancio - Nota che si allega».

Si rammenta che nella deliberazione n. 182/2014/PRSP, questa Sezione evidenziava ai § 3.6 e ss. : «[...] la modalità redazionale della delibera di riconoscimento impedisce un puntuale riscontro dei presupposti di legittimità del riconoscimento. La delibera, segnatamente, contiene una parte dispositiva di riconoscimento complessivo di debiti fuori bilancio, seguita da un elenco allegato, per titoli di riconoscimento indistinti.

In primo luogo, non è possibile discriminare con esattezza la base giuridica del riconoscimento, in quanto la modalità di esposizione prescelta (l'elenco con la sommaria descrizione della spesa) nella delibera non fornisce precipua indicazione della lettera dell'art. 194 TUEL per cui si è proceduto e che costituisce titolo del riconoscimento.

In secondo luogo, non è possibile con certezza discriminare - specie per le spese riconducibili ad atti giudiziari esecutivi (lett. a) e per le prestazioni di beni e servizi (lett. e) - la natura della spesa (parte capitale o corrente), rilevante ai fine di mezzi di copertura impiegabili ai sensi del combinato disposto di cui all'art. 193 e 194 TUEL, nonché art. 119, comma 6, Cost..

In terzo luogo, nel caso di debiti per prestazioni di beni e servizi (molti dei quali ascrivibili alla gestione di bilancio 2012 e precedenti) la delibera non evidenzia l'eventuale valutazione di utilità di cui alla lett. e) dell'art. 194 TUEL, la quale costituisce presupposto essenziale per manlevare il funzionario dalla responsabilità contrattuale diretta ex art. 191, comma 4, TUEL. Ciò presupporrebbe la puntuale analisi e ricostruzione delle «cause e sulle reali prestazioni ricevute dal Comune e di chi ne abbia comandato la prestazione», come appunto evidenziato dal Revisore.»

Inoltre «[...] Come sopra si è illustrato, la copertura (per 8,5 mln) è costituita per la totalità da entrate di parte capitale, per la maggioranza vincolate a spesa in conto capitale (quindi in linea di massima si tratta di entrate che dovrebbero fornire copertura solo a spese in conto capitale).

Segnatamente, degli € 8,5 mln previsti, € 4,3 mln sono ascrivibili ad oneri di urbanizzazione ordinari (500 mila) e straordinari (€ 3,8 mln).

[...] Per contro la delibera di riconoscimento non fa alcun discrimine tra spesa in conto corrente e in conto capitale, né ha cura di precisare che la copertura di spesa corrente con oneri di urbanizzazione è intervenuta entro i limiti di legge.

Né la disamina delle succinte e spesso criptiche descrizioni di cui all'elenco della delibera consentono sempre di risalire, per implicito, alla natura della spesa coperta.

Gli Uffici di questa Sezione, sulla base dei dati del ridetto elenco, (e salvo approfondimento istruttorio che potrà essere reso dall'Ente, con il dettaglio per singolo debito riconosciuto, in sede di misure correttive) hanno prudenzialmente ricostruito i montanti, discriminando per induzione la natura della spesa:

PROSPETTO SINTETICO	
DEBITI FUORI BILANCIO DI PARTE CORRENTE	IMPORTI IN EURO
SENTENZE ESECUTIVE	€ 3.905.085,95
ACQUISIZIONE BENI E SERVIZI	€ 1.702.614,36
<i>di cui per Parcelle</i>	€ 668.177,31
COSTI DI GESTIONE PARTECIPATE	€ 220.499,04
DEBITI FUORI BILANCIO DI PARTE CAPITALE	€ 262.135,98
DEBITI DI INCERTA CLASSIFICAZIONE	€ 850.702,20
TOTALE DEBITI FUORI BILANCIO*	€ 6.941.037,53
*(+ 12.957,57 euro rispetto all'importo di euro 6.928.079,96 dichiarato in determina)	

Appare, pertanto, evidente che il limite di € 3.225.000,00 (sempreché il 25% sia in effetti destinato a manutenzione) è stato abbondantemente superato.

Inoltre, non priva d'interesse appare la circostanza che il montante della spesa per debiti per la prestazione di beni e servizi annovera una percentuale di spesa per parcelle

(in prevalenza parcelle legali) e consulenze a vario titolo, pari a circa un terzo (€ 668.177,31), spesso a fronte di forfettaria e inadeguata preventivazione.

Ciò, oltre ad essere indice di un contenzioso endemico, impone una seria revisione delle procedure di spesa concernenti le parcelle per la difesa tecnica in giudizio (riconoscimenti ex art. 194 lett. e) (SRC Emilia-Romagna n. 256/2013/PAR) con un'adeguata e ragionevole preventivazione della spesa futura, evitando la formazione di debiti fuori bilancio».

Come è evidente, quindi, anche sotto il profilo dei debiti fuori bilancio (oltre a quello dei residui attivi di dubbia esigibilità) le misure correttive non sono congruenti né sotto il profilo dell'obiettivo (emersione dell'esatto stato passivo del comune) né dei mezzi (riconoscimento/non riconoscimento uti singulo di ciascun debito, con approntamento di idonei mezzi di copertura, rilevata la natura, per la quasi totalità corrente, dei debiti), considerato peraltro il dato sopravvenuto del dissesto (art. 255 TUEL).

A ciò si aggiungano le considerazioni di cui al § 4.4.3 e 4.4.4 (cfr. infra).

4. VIOLAZIONE DEL PATTO DI STABILITÀ (PSI) MEDIANTE ABUSO DELLA CONTABILIZZAZIONE IN CONTO TERZI, SOVRASTIMA DELLE ENTRATE NONCHÉ OCCULTAMENTO DI DEBITI FUORI BILANCIO TARDIVAMENTE RICONOSCIUTI

4. Preliminarmente si rammenta che al § 3.7.1. della precedente deliberazione di questa sezione si affermava «In assenza di idonea e corretta contabilizzazione dei residui passivi nonché attivi, in costanza di abuso delle partite di giro e di ciclica formazione di debiti fuori bilancio, risultano altresì **inattendibili gli equilibri, per competenza, di bilancio** (tanto di parte corrente che di capitale, del resto confermati dallo sclerotico ricorso alle anticipazioni di tesoreria, tipiche e atipiche) nonché le certificazioni di rispetto del Patto di stabilità, che andrebbero riscontrate con opportuni accertamenti ispettivi da parte dei competenti uffici del Ministero dell'interno, ai sensi dell'art. 148, comma 2 TUEL.»

Peraltro, in sede di riapprovazione dei rendiconti 2012 e 2013 l'Ente non ha ritenuto di dover "autocertificare" il mancato rispetto del Patto.

Infatti, in sede di riapprovazione dei rendiconti 2012 e 2013, l'Ente ha nuovamente comunicato a questa Sezione che, in base ai riapprovati rendiconti, ritiene abbia rispettato del Patto di stabilità.

Il Revisore dei conti, peraltro, ha ampiamente contestato tale asserzione sulla base di numerosi rilievi che attengono sia la mancata corretta contabilizzazione di partite in conto terzi, sia il rilevato accertamento di entrate insussistenti.

Per altro verso, il Responsabile economico-finanziario, pur prendendo atto dei dati prodotti dal sistema informativo interno, secondo cui, in base ai nuovi rendiconti l'Ente

rispetterebbe il PSI nel 2012 e 2013, si è astenuto dal ri-certificare il rispetto del Patto; del resto è stato lo stesso funzionario, con atteggiamento collaborativo, a mettere in condizione questa Sezione di verificare, da un punto di vista sostanziale, l'effettivo rispetto del PSI confermando, a seguito di ulteriori controlli, la presenza di accertamenti correnti privi di titolo giuridico e l'insussistenza sistematica del titolo giuridico delle partite attive del "conto terzi" non ricontabilizzate (Titolo VI).

Tanto premesso, il Collegio accerta la violazione del Patto, nel 2012 e nel 2013, sulla base delle considerazioni e degli accertamenti che seguono, con gli effetti di legge e la decorrenza, per due anni consecutivi, di cui all'art. 31, comma 28, della L. n. 183/2011 (secondo cui «*Agli enti locali per i quali la violazione del patto di stabilità interno sia accertata successivamente all'anno seguente a quello cui la violazione si riferisce, si applicano, nell'anno successivo a quello in cui è stato accertato il mancato rispetto del patto di stabilità interno, le sanzioni di cui al comma 26. La rideterminazione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza di cui al comma 2, lettera e), dell'articolo 7 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, è applicata ai soggetti di cui all'articolo 82 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, in carica nell'esercizio in cui è avvenuta la violazione del patto di stabilità interno*»).

4.1. Preliminarmente, come è noto, si ricorda che l'accertamento del mancato rispetto del patto di stabilità può essere "auto-certificato" e riconosciuto in sede di certificazione, da allegare al bilancio e trasmettere al Ministero secondo le prescrizioni di cui all'art. 31, commi 20 e 20-bis della L. n. 183/2011 (Legge di stabilità 2012) ai sensi del quale «*20. Ai fini della verifica del rispetto degli obiettivi del patto di stabilità interno, ciascuno degli enti di cui al comma 1 è tenuto a inviare, utilizzando il sistema web appositamente previsto per il patto di stabilità interno nel sito web "http://pattostabilitainterno.tesoro.it", entro il termine perentorio del 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, una certificazione del saldo finanziario in termini di competenza mista conseguito, firmata digitalmente, ai sensi dell'articolo 24 del codice di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria, secondo un prospetto e con le modalità definiti dal decreto di cui al comma 19. La trasmissione per via telematica della certificazione ha valore giuridico ai sensi dell'articolo 45, comma 1, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82. Nel caso in cui la certificazione, sebbene in ritardo, sia trasmessa entro sessanta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del conto consuntivo e attesti il rispetto del patto di stabilità interno, si applicano le sole disposizioni di cui al comma 26, lettera d), del presente articolo [n.d.r., divieto di assunzioni]. Decorsi sessanta giorni dal termine stabilito per*

l'approvazione del rendiconto di gestione, in caso di mancata trasmissione da parte dell'ente locale della certificazione, il presidente dell'organo 'di revisione economico-finanziaria nel caso di organo collegiale ovvero l'unico revisore nel caso di organo monocratico, in qualità di commissario ad acta, provvede ad assicurare l'assolvimento dell'adempimento e a trasmettere la predetta certificazione entro i successivi trenta giorni. Sino alla data di trasmissione da parte del commissario ad acta le erogazioni di risorse o trasferimenti da parte del Ministero dell'interno sono sospese e, a tal fine, il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato provvede a trasmettere apposita comunicazione al predetto Ministero.

20-bis. Decorsi sessanta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto di gestione, l'ente locale è comunque tenuto ad inviare una nuova certificazione, a rettifica della precedente, se rileva, rispetto a quanto già certificato, un peggioramento del proprio posizionamento rispetto all'obiettivo del patto di stabilità interno».

In altre parole, dato il "fatto" della rendicontazione, l'ente locale deve produrre una certificazione, con valore dichiarativo, conforme ai dati del rendiconto, attestante il rispetto o il mancato rispetto del PSI, secondo il saldo-obiettivo, calcolato in base alla legge.

La riapprovazione del rendiconto, quindi, fa sorgere l'obbligo di una nuova certificazione, che l'Ente ha peraltro omesso di effettuare nelle more di questa deliberazione per le ragioni sopra esposte.

4.1.2. In ogni caso, il Collegio accerta autonomamente la violazione/elusione del PSI, sia in base alla precedente che alla nuova rendicontazione, 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. be

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

Come è noto, infatti, il controllo delle Sezioni di controllo è di tipo "dicotomico": di legittimità e regolarità contabile (Corte costituzionale, sent. n. 40/2014) *«per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili*

di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti» (art. 148-bis TUEL, come introdotto dall'art. 3, comma 1 lett. e) del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla Legge 7 dicembre 2012, n. 213).

È inoltre condivisa conclusione esegetica, anteriore alla stessa citata Legge di stabilità 2012, il fatto 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'aver «*artificiosamente conseguito mediante una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio [violazione] o altre forme elusive [elusione]*» la trasgressione dell'obbligo di solidarietà finanziaria in cui consiste il Patto di stabilità (cfr. SRC Lombardia n. 510/2011/PAR, n. 405/2012/PAR e n. 515/2013/PRSP). L'accertamento di tale profilo, come detto, è esclusiva pertinenza delle Sezioni giurisdizionali di questa Corte.

L'elemento soggettivo, per contro, non rileva 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).

4.2. Tanto precisato in diritto, sul piano della fattispecie concreta si osserva quanto segue.

Preliminarmente si riportano, sinteticamente, i prospetti di certificazione del rispetto del saldo, secondo l'originaria certificazione e con la nuova certificazione a seguito della riapprovazione del rendiconto.

Tabella 2. Fonte: certificazioni allegate ai rendiconti trasmessi alla Sezione

PATTO DI STABILITÀ 2012 (dati in mgl euro)	REND. 2012	REND. 2012 RIAPPROV.	REND. 2012 RIAPPROV. con "what if" REVISORE
OBIETTIVO PROGRAMMATICO 2012 (A)	188	188	188
SALDO FINANZIARIO 2012 (B) (Entrate Finali Nette - Spese Finali Nette)	517****	651	155
di cui Entrate correnti nette per competenza (Tit. I, II, III)	6.395	6.395	6.274**
di cui Entrate c/capitale nette per cassa (Tit. IV)	310	310	310
di cui Spese correnti per competenza (Tit. I)	5.609*	5.475	5.850***
Di cui Spese c/capitale per cassa (Tit. II)	579	579	579
SPAZI FINANZIARI ACQUISITI CON IL PATTO ORIZZONTALE NAZIONALE 2012 (C)	-	-	0,00
Pagamenti di residui passivi di parte capitale (D) (Di cui al comma 6, articolo 4-ter del D.L. 16/2012)	-	-	0,00
SPAZI FINANZIARI ACQUISITI CON IL PATTO ORIZZONTALE NAZIONALE 2012 e NON UTILIZZATI per Pagamenti di residui passivi di parte capitale (E=C-D)	-	-	-
SALDO OBIETTIVO FINALE 2012 (F=A+E)	188	188	188
DIFFERENZA TRA IL SALDO FINANZIARIO E SALDO OBIETTIVO FINALE 2012 (G=B-F)	329****	463	-33

* Il dato della certificazione della vecchia rendicontazione non è congruente con i dati di bilancio 2012 (cfr. nota del Responsabile economico-finanziario prot. C.C. n. 4379 del 10 giugno 2014). Segnatamente, la certificazione riportava sinteticamente solo il totale di entrate e spese finali, gli elementi nettabili (pari a 0), saldo, obiettivo e differenza. In bilancio i dati di cassa coincidono con l'esposizione analitica, invece, presente nella nuova certificazione. Sulla base dei dati SIQUEL e nel rendiconto qui fornito è stato possibile ricostruire i dati per cassa (entrate e spese in conto capitale) ed il totale delle entrate correnti. Per contro la spesa per competenza in SIQUEL e sul rendiconto è di € 5.552.054,82. Per ottenere il saldo pari a € 517.000,00 la spesa finale netta corrente dovrebbe essere più alta, cioè € 5.609.000,00. L'anomalia, per altro verso, è innocua, perché non aumenta lo scarto rispetto al saldo obiettivo. Nel caso in cui

il dato SIQUEL fosse quello corretto, il saldo finanziario sarebbe di € 574.000,00, migliorando la differenza con il saldo obiettivo (ergo pari a euro 386.000,00).

Con lo scopo di far luce sull'evidenziata differenza, su sollecitazione della Sezione, il Revisore ha acquisito la dimostrazione del PSI 2012 (collegata al precedente rendiconto) presso il sistema informatico dell'Ente, la quale contiene un dato sulla spesa corrente ed un saldo ancora differente (cfr. prot. C.C. n. 5308 del 31 ottobre 2014). La spesa corrente netta è pari a € 5.850.000,00 e il saldo, quindi, nell'invarianza degli altri dati, sarebbe pari a soli € 276.000,00 con un margine rispetto al saldo obiettivo di soli € 88.000,00. Alla richiesta del Revisore di visionare gli originali della delibera di approvazione del Rendiconto 2012, è stato opposto che questi documenti non sono nella disponibilità di alcuno, in quanto la delibera di approvazione è priva di allegati.

** Secondo quanto riporta il Revisore, alle Entrate Correnti, Titolo I, risorsa 1.03.1043, è stato allocato un accertamento di € 121.000,00, riferito alla depurazione delle acque reflue. Come emerso già nella precedente deliberazione n. 182/2014, l'Ente da anni non riscuote i canoni delle acque reflue e depurazioni; inoltre il Revisore riporta di avere fatto una specifica richiesta circa l'esibizione delle liste di carico o dei ruoli, richiesta rispetto alla quale non ha avuto alcun riscontro.

La circostanza è stata confermata dal Responsabile economico finanziario che con nota prot. C.C. n. 5363 del 4 novembre 2014 ha affermato: « In riscontro alla Vs. mail del 3/11/2014 relativa all'accertamento di € 121.000,00 per depurazione e acque reflue, si comunica che sono state effettuate minuziose ricerche da cui è emerso che per gli anni 2012 e 2013 non è stato approvato alcun ruolo né per il consumo idrico né per depurazione ed acque reflue.»

*** Secondo quanto sostenuto dal Revisore, le somme tra gli impegni sono maggiori in quanto, per stessa ammissione del responsabile del Servizio Economico Finanziario fatta nella proposta deliberativa, le somme in partite di giro pari a € 374.577,31 non hanno trovato il loro puntuale impegno tra le spese correnti nemmeno nel rendiconto 2012 riapprovato; pertanto esse vanno sommate agli impegni di competenza.

**** Come evidenziato dalla nota (*) il saldo, sulla base di evidenze interne, parrebbe essere di soli € 276.000 e non di € 517.000,00, con un surplus rispetto al saldo obiettivo di soli 88.000,00 (e non di € 329.000).

Tabella 2.1 Fonte: certificazioni allegate ai rendiconti trasmessi alla Sezione

PATTO DI STABILITÀ 2013 (dati in mgl euro)	REND. 2013	REND. 2013 RIAPPROV.	REND. 2013 RIAPPROV. con "what if" REVISORE
OBIETTIVO PROGRAMMATICO 2013 (A)	167	167	167
SALDO FINANZIARIO 2013 (B) (Entrate Finali Nette – Spese Finali Nette)	172	172	91
<i>di cui Entrate correnti nette per competenza (Tit. I, II, III)</i>	6.718	6.698*	6.617**
<i>di cui Entrate c/capitale nette per cassa (Tit. IV)</i>	482	482	482
<i>di cui Spese correnti per competenza (Tit. I)</i>	6.152	6.152	6.152
<i>Di cui Spese c/capitale per cassa (Tit. II)</i>	856	852*	856
SPAZI FINANZIARI ACQUISITI CON IL PATTO ORIZZONTALE NAZIONALE 2013 (C)	0,00	0,00	
Pagamenti di residui passivi di parte capitale (D) (Di cui al comma 6, articolo 4-ter del D.L. 16/2012)			0.00
SPAZI FINANZIARI ACQUISITI CON IL PATTO ORIZZONTALE NAZIONALE 2013 e NON UTILIZZATI per Pagamenti di residui passivi di parte capitale (E=C-D)			
SALDO OBIETTIVO FINALE 2013 (F=A+E)	167	167	167
DIFFERENZA TRA IL SALDO FINANZIARIO E SALDO OBIETTIVO FINALE 2013 (G=B-F)	5	5	-76

* Il dato della certificazione della vecchia rendicontazione è sostanzialmente confermato; inoltre nella certificazione vi è un doppio errore materiale rispetto ai dati di rendiconto che non alterano il saldo finale.

** Secondo quanto riporta il Revisore «Nemmeno il patto di stabilità 2013 è stato rispettato, stando a quanto si legge nel Rendiconto 2013 riapprovato nella seduta consiliare del 21 u.s. Le motivazioni risiedono sostanzialmente in quanto già espresso dallo scrivente nella relazione di accompagnamento del Rendiconto 2013. Nella fattispecie nel 2013 tra gli accertamenti trova spazio la stessa voce per depurazione ed acque reflue per lo stesso identico importo del 2012, ossia € 121.000,00, somma da non accertare per l'inesistenza del relativo ruolo, sia nella fase di formazione che in quella di successiva notifica al cittadino/contribuente».

4.2. In estrema sintesi, la Sezione ritiene quindi che la violazione del Patto si sia realizzata per effetto del combinato disposto delle seguenti quattro criticità: 1) saldo effettivo che, sulla base della certificazione originaria interna, tratta dal sistema

informativo, risulta pari a soli € 276 mila (+ € 88 mila superiore al saldo obiettivo); 2) errata contabilizzazione della spesa corrente in conto terzi (Titolo IV) – spesa, di cui, peraltro, non è stata documentata la reale sussistenza della contro-partita di finanziamento (Titolo VI); 3) contabilizzazione di entrate correnti senza titolo (canoni per acque reflue in assenza di titolato decreto di accertamento); 4) in quarto luogo, e soprattutto, procrastinarsi indebitamente del riconoscimento di debiti fuori bilancio oltre l'anno della loro rilevazione interna, impedendo la relativa contabilizzazione al fine dei saldi a competenza mista di cui al Patto di stabilità.

Ad ogni buon conto, si deve osservare che il dato rilevante per la verifica della violazione del Patto non può che essere quello registrato in sede di approvazione originaria dei rendiconti 2012 (deliberazione C.C. n. 6 del 22 maggio 2013) e 2013 (deliberazione C.C. n. 14 del 14 luglio 2014). La violazione del patto deve, infatti, essere effettuata avendo presente il "fatto" della rendicontazione in relazione al tempo in cui l'ente è tenuto a certificare al Ministero il rispetto o meno del PSI (e sulla base della quale vengono erogati, successivamente, i trasferimenti erariali), quindi, con riferimento ai rendiconti 2012 e 2013 originariamente approvati.

4.3. Quanto al primo punto, l'Ente in adunanza pubblica non ha dato nessuna spiegazione sulla sopra riportata difformità, che tuttavia fa emergere dubbi sulla reale consistenza della spesa corrente rendicontata originariamente nel 2012. In ogni caso, anche col maggiore margine rispetto al saldo obiettivo, il PSI risulta violato mediante un'analisi sostanziale dei dati rendicontati, tanto nei vecchi che nei nuovi rendiconti riapprovati.

Per quanto riguarda le **partite conto terzi** che hanno contribuito alla violazione del Patto, si osserva quanto segue.

Nella precedente pronuncia specifica n. 182/2014/PRSP, questa Sezione accertava la **irregolarità sub c) (abuso della contabilizzazione in "conto terzi")**. In primo luogo, l'Ente – come riconosciuto anche in adunanza dal Responsabile economico-finanziario – non ha del tutto sanato la pregressa situazione di irregolarità, in quanto la ricontabilizzazione è stata solo parziale, sia pure per ragioni tecniche (mancanza di stanziamento nel corrispondente bilancio di previsione 2012 e 2013).

Nel prendere atto di quanto riferito sul punto, il Collegio osserva, per altro verso, che la necessità di ricontabilizzare correttamente le partite in conto terzi rimane ineludibile; a tal fine l'Ente, ad esempio, avrebbe potuto, se realmente necessario, riapprovare insieme ai rendiconti i corrispondenti bilanci di previsione. Non deve infatti destare perplessità l'ipotesi di un'approvazione postuma dei bilanci di previsione, quando ciò sia strumentale ad una rendicontazione effettiva della gestione dell'ente e all'eliminazione di partite contabili prive di sussistenza. L'ipotesi è prevista nel caso del dissesto finanziario, in cui l'ordinamento sospende l'obbligo di approvare i documenti

contabili nelle more dell'approvazione del "bilancio stabilmente riequilibrato" (art. 248, comma 1, art. 261, comma 3 e art. 264, comma 2 TUEL).

Alla luce delle sopra esposte considerazioni l'Ente è tenuto, in primo luogo, a provvedere alla corretta rendicontazione delle partite in conto terzi, entro e non oltre l'approvazione del rendiconto 2014.

4.3.1. In secondo luogo, ma non per importanza, la Sezione rileva l'impatto di tali partite sull'effettivo rispetto del PSI: infatti, nella pronuncia specifica n. 182/2014/PRSP, rilevati l'ampio disordine contabile e un diffuso abuso delle partite in conto terzi, la Sezione si era riservata, successivamente all'operazione di riapprovazione del rendiconto 2012 e conseguentemente del rendiconto 2013, di verificare il rispetto del Patto stabilità (cfr. parte in diritto, § 3.5.1.). Segnatamente, erano state accertate nella voce "altre conto terzi" somme, per competenza, in entrata ed in uscita, pari ad € 421.289,76 corrispondenti a fattispecie concrete prive del presupposto di legge per la contabilizzazione nei Titoli VI e IV, rispettivamente di entrata e spesa.

Nello specifico: *«l'analisi istruttoria del dettaglio ha evidenziato che € 308.672,31 corrispondono ad anticipazioni dell'ex tesoriere GETET spa, comprensive di interessi, per la costruzione di un'isola ecologica [...] La situazione del conto fornita insieme alla videata SIOPE (all. 10 e 16 della risposta del Revisore) mostra una reversale di incasso del 2009, segnatamente, «L'originario importo pare sia stato anticipato dalla Getet s.p.a. nel 2009 con reversale 292/2009 (€ 259.875,03 cfr. all. 16 situazione conto n. 28338). [L]Ente l'anno successivo restituisce una somma maggiorata del 15,80%, ossia un + €48.797,28 [...]. I lavori furono eseguiti dalla soc. LO.PI. Costruzioni srl e lo stato finale dei lavori di costruzione dell'isola ecologica risultano pagati con il mandato n. 457 del 30/6/2009 nell'importo € 204.331,36».*

In contropartita a tali somme, per la restituzione di quanto anticipato da GETET per la costruzione della ridetta isola ecologica, come ribadito in adunanza pubblica, non sussisterebbe alcuna somma per competenza, bensì, virtualmente, residui per contributi regionali a ciò finalizzati, mai incassati dall'Ente.

«Tutte le altre partite in "altre conto terzi" per € 112.617,45, appaiono essere spese correnti per operazioni di interesse del Comune, tuttavia contabilizzate in partite di giro e pareggianti in termini di accertamento e impegno, non incidendo, quindi, sul saldo del patto di stabilità (che come è noto, per la parte corrente, si calcola per competenza).

Salva ogni ulteriore verifica circa l'effettivo rispetto del Patto di stabilità, Il Collegio evidenzia la grave criticità e irregolarità contabile.».

4.3.1. Tanto rammentato in punto di fatto e di diritto, a valle del contraddittorio è emerso (per stessa ammissione del Responsabile del servizio economico-finanziario fatta nella proposta deliberativa relativa alla riapprovazione del rendiconto 2012) che le

somme ancora in "altre conto terzi" sarebbero pari a € 374.577,31 (quindi teoricamente trattasi di una somma superiore ai precedentemente accertati € 112.617,45).

Invero, nella nota prot. C.C. n. 461 del 7 novembre 2014, successivamente al deferimento, il Responsabile economico-finanziario ha illustrato la composizione della ridetta somma nei termini di seguito specificati:

- € 4.000,00 "Anticipo somma San Marcellino Futura" - Mandato n. 171 del 20/3/2012
- € 19.000,00 "Liquidazione Contributo Regionale ditta Advertising Agency" Mandato n. 227 del 3/4/2012 (Reversale n. 48/2012);
- € 15.000,00 "Saldo Progetto Agrorinasce" - Mandato n. 360 del 30/5/2012
- € 308.672,31 "Restituzione anticipazione per Isola Ecologica alla GE.TE.T." Mandato n. 885 del 31/12/2012.

Esse «non avrebbero trovato il loro puntuale impegno tra le spese correnti nemmeno nel rendiconto 2012 riapprovato a causa della mancanza di progresso stanziamento sul Titolo I della spesa (cfr. proposta di deliberazione per il Consiglio comunale, allegata alla deliberazione n. 33/2014 di "Riapprovazione Rendiconto 2012")»

In estrema sintesi, la spesa per la restituzione dell'isola ecologica è stata e continua ad essere erroneamente contabilizzata in conto terzi, ma – a prescindere dalla natura corrente o capitale della spesa effettuata per l'isola ecologica – appare ininfluente per il PSI: infatti, si tratta di una somma per restituzione di anticipazioni, astrattamente classificabile al Titolo III della spesa, che, come è noto, non rientra nel calcolo del saldo a competenza mista in cui è strutturato il PSI per gli enti locali (la spesa sostanziale, per cassa e per competenza, invece, sembrerebbe essere stata sostenuta nel 2009).

Per altro verso, le rimanenti partite in conto terzi per € 38.000,00 confluiscono come componente negativa sul ricalcolo del differenziale rispetto al saldo obiettivi 2012, in quanto la Sezione ha accertato che, oltre ad essere stati erroneamente contabilizzati in conto terzi, sono privi di un'effettiva contropartita attiva, in assenza del sottostante titolo giuridico. Infatti con note prot. C.C. nn. 5438 e 5442 del 6 novembre, il Responsabile economico finanziario, con riguardo alle partite attive del conto terzi, oggetto d'indagine ha evidenziato quanto segue: «Ribadisco che non risulta alcuna determina di accertamento, né per i servizi conto terzi né per gli altri titoli di entrata, ad eccezione della determinazione di riaccertamento dei residui allegata al Rendiconto».

Di conseguenza, le partite in conto terzi di parte corrente, ove riclassificate, non avrebbero una contropartita in entrata (Titoli I, II e III delle entrate) a bilanciare la componente negativa del Titolo I della spesa.

Assumendo a riferimento l'ammontare di partite di parte corrente oggetto dell'accertamento di impropria classificazione nella precedente pronuncia specifica, l'ammontare delle componenti negative da sottrarre al saldo finale misto sarebbe potenzialmente pari a € 112.677,45; tuttavia il Collegio ritiene, in un ottica garantistica

di considerare, al momento, esclusivamente le partite che permanentemente non sono state riallocate in sede di riapprovazione del rendiconto e di cui è stata accertata la natura corrente e, contemporaneamente, l'insussistenza di un titolo in contropartita attiva al Titolo VI.

Ergo, i ridetti € 38.000,00 per partite passive in conto terzi, riclassificate, incidono per l'intero come componenti negative sul saldo finanziario misto 2012.

4.3.2. A tale componente negativa deve aggiungersi una seconda, di minori accertamenti, a seguito della verifica dell'insussistenza del correlativo titolo giuridico d'entrata. Si evidenzia, in proposito, che l'unanime giurisprudenza di questa Corte ha evidenziato che accertamenti non rispettosi di quanto disposto dall'art. 179 TUEL possono configurarsi come comportamento elusivo ai fini del rispetto del Patto di stabilità (deliberazione n.17/SEZAU/2014, pag.20; SRC Puglia 164/2014/PRSP), con applicazione delle conseguenti sanzioni (art. 31, comma 31, Legge n. 183/2011).

L'istruttoria, segnatamente, ha fatto emergere che le entrate rendicontate per canoni delle acque reflue e depurazioni (Titolo I, alla risorsa 1.03.1043), per un importo di **€ 121 mila** – tanto a rendiconto 2012 che a rendiconto 2013 – non sono state effettivamente accertate, mancando ruolo o qualsiasi altro valido titolo giuridico per l'accertamento. Come emerso già nella precedente deliberazione n. 182/2014, infatti, l'Ente da anni non riscuote i canoni delle acque reflue e depurazioni.

La circostanza è stata confermata dal Responsabile economico finanziario che con nota prot. C.C. n. 5363 del 4 novembre 2014 ha affermato: *«In riscontro alla Vs. mail del 3/11/2014 relativa all'accertamento di € 121.000,00 per depurazione e acque reflue, si comunica che sono state effettuate minuziose ricerche da cui è emerso che per gli anni 2012 e 2013 non è stato approvato alcun ruolo né per il consumo idrico né per depurazione ed acque reflue».*

Inoltre, sempre con note con note prot. C.C. nn. 5438 e 5442 del 6 novembre, il Responsabile economico finanziario ribadiva: *«Nello specifico, non risulta adottata alcuna determinazione di accertamento, fatta eccezione della determinazione allegata al rendiconto 2012, già agli atti di codesta Corte, né risulta emesso il ruolo relativo ai consumi idrici»; inoltre «Ribadisco che non risulta alcuna determina di accertamento, né per i servizi conto terzi né per gli altri titoli di entrata, ad eccezione della determinazione di riaccertamento dei residui allegata al Rendiconto».*

Quindi, le componenti attive di parte corrente del saldo finale misto, per competenza, devono essere ridotte, nel 2012, ma anche nel 2013, di almeno € 121.000,00.

4.3.2.1. Già sulla base di questi dati è possibile affermare la violazione del PSI quanto meno nel 2013 (in cui l'osservanza del PSI era stata garantita da un margine, rispetto al saldo obiettivo, di soli € 5 mila, sia nel rendiconto originariamente approvato

con deliberazione del Consiglio comunale del 14 luglio 2014 che in quello successivamente riapprovato a settembre 2014).

Per quanto riguarda invece il rendiconto 2012, considerato che nella certificazione originaria, comunicata al Ministero, il saldo finale sopravanzava quello "obiettivo" per € 329.000, l'incidenza delle doppia componente negative di € 38.000 (partite passive in conto terzi) e € 121.000 (minori entrate correnti per servizio idrico) non sarebbe in grado di pregiudicare, da sola, l'osservanza del PSI (riducendo il margine di € 159.000, ma non azzerandolo).

Questo però è vero sempreché il saldo finale certificato e il rendiconto originariamente approvato abbiano effettivamente dato conto delle spesa corrente effettiva; ove invece lo schema certificativo reperito dal Revisore presso gli uffici comunali (prot. C.C. n. 5308 del 31 ottobre 2014) - relativo all'annualità 2012 e concernente i dati elaborati anteriormente all'attuazione delle misure correttive e alla riapprovazione del rendiconto - contenesse la rappresentazione dei dati di spesa effettiva registrati sulla contabilità interna, il PSI risulterebbe violato anche in questo caso sulla base di queste prime due componenti negative aggiuntive: abusive partite in conto terzi e minore entrate.

Nel prospetto reperito e allegato all'ordinanza di deferimento, rispetto al quale il Comune non ha fatto alcuna osservazione o controdeduzione, la spesa corrente ammonta a € 5.850 mila e non a € 5.609 (secondo la certificazione sul PSI) o € 5.552 mila (secondo il rendiconto originariamente approvato); di conseguenza, per effetto di **una componente negativa aggiuntiva per maggiore spesa corrente (garantisticamente calcolata in € 241 mila)** il saldo misto finale sarebbe pari ad € 276 mila, con un margine sul saldo obiettivo (€ 188 mila) di appena € 88 mila.

Considerato, quindi, che la sommatoria delle due componenti negative sopra individuate (- € 38 mila per abuso di partite in conto terzi; - € 121 per minore entrate per servizio idrico; totale - € 159 mila) è superiore al margine di € 88 mila appena ricalcolato, il PSI sarebbe stato virtualmente violato anche nel 2012 sulla base di questa prima riclassificazione dei dati di bilancio.

Detto in altri termini, se i dati rappresentati nel documento prodotto alla Sezione fossero i dati effettivi della contabilità interna, il rendiconto sarebbe stato platealmente alterato per ottenere il rispetto dei vincoli finanziari, in particolare del Patto di stabilità, sia contabilizzando entrate insussistenti (almeno € 121 mila per canoni del servizio idrico), sia abusando delle partite in conto terzi (€ 38 mila), sia infine, comprimendo artatamente le spese. La Sezione non ha potuto effettuare un controllo sull'originale del rendiconto sottoposto e approvato dal Consiglio comunale, in quanto la delibera di approvazione (delibera Consiglio comunale n. 6 del 22 maggio 2013) sarebbe priva di

allegati e gli uffici comunali hanno apposto di non conoscere se e dove questo sia reperibile.

Si aggiunga che anche il dato della spesa corrente nel rendiconto 2012, riapprovato con la deliberazione del Consiglio comunale n. 33 del 21 settembre 2014, necessiterebbe di essere ulteriormente verificato, considerato che l'operazione di revisione e riaccertamento ha interessato primariamente la gestione residui, mentre la riclassificazione delle partite in conto terzi avrebbe dovuto comportare un aumento della spesa corrente di competenza, e non una diminuzione come invece sembra emergere dai dati disponibili (da € 5.609/5.552 mila al minore importo di € 5.475 mila).

Per la verifica di questi punti di fatto, la Sezione rinvia ai maggiori accertamenti che la Procura contabile vorrà intraprendere a conferma o meno della sussistenza di atti "artatamente" diretti a dissimulare la violazione del Patto di stabilità.

4.3.3. Purtroppo, la Sezione ha accertato che il Patto di stabilità, tanto per l'annualità 2012 che per il 2013, risulta comunque violato per effetto di un altro "fatto contabile", la cui eziologia sull'evento "violazione del PSI" si mostra non solo "addizionale", ma per i numeri che esprime, addirittura "alternativa", in quanto da sola capace di produrre il risultato della dissimulazione del mancato rispetto del Patto.

Ci si riferisce, segnatamente, all'impatto che i debiti fuori bilancio hanno sulla spesa corrente effettiva, debiti il cui riconoscimento risulta sistematicamente procrastinato di diverse annualità rispetto al momento della loro evidenziazione contabile, alterando i risultati finanziari di competenza.

Tale "fatto" contabile e la conseguente violazione del PSI, 2012 e 2013 è desumibile con assoluta evidenza matematica e istruttoria dalla stessa deliberazione del Consiglio comunale n. 5/2014, con cui si è proceduto al riconoscimento di debiti fuori bilancio per € 6.939.922,32. Come emerge in atti, nella deliberazione n. 5 del 2014, il Consiglio comunale, su proposta dell'Amministrazione in carica, ha riconosciuto un enorme montante di debiti fuori bilancio. Tale delibera riporta minuziosamente le date del documento contabile pervenuto al Comune, dal quale si è evinta l'esistenza del debito e la sua evidenziazione contabile ben prima dell'anno del riconoscimento, in un periodo di circa dodici anni.

La Sezione ha quindi proceduto alla riclassificazione cronologica dei debiti elencati nella ridetta delibera, rilevando altresì, sulla base della descrizione, talune duplicazioni del riconoscimento e qualificando la natura della spesa (per la quasi totalità, corrente).

Tale prospetto di riclassificazione - che forma parte integrante della presente pronuncia specifica - è stato allegato all'ordinanza di deferimento; sullo stesso il Comune, invitato a controdedurre per iscritto o in pubblico contraddittorio non ha opposto, né in memorie, né oralmente in adunanza pubblica, alcuna critica o

contestazione, confermandone contenuti, riclassificazioni temporali, annotazioni critiche e qualificazioni circa la natura del debito riconosciuto.

Il Grafico 1, costruito sulla base della tabella sintetica 3.1., sotto riportata, mostra come l'accumulo di debiti fuori bilancio si sia invero determinato nell'arco di dodici anni (2002-2014), ma ha avuto una forte intensificazione a partire dal 2007 (94% del totale).

Infatti, le partite correnti ante 2006 sono pari a € 187.973,72; quelle post 2007 a € 5.474.696,94. In ultimo quelle ignote sono pari a € 169.413,48, per un totale di € 5.832.084,14.

Grafico 1: Distribuzione temporale del fenomeno di accumulo dfb procrastinati

■ ante 2007 ■ post 2006 ■ partite a datazione ignota

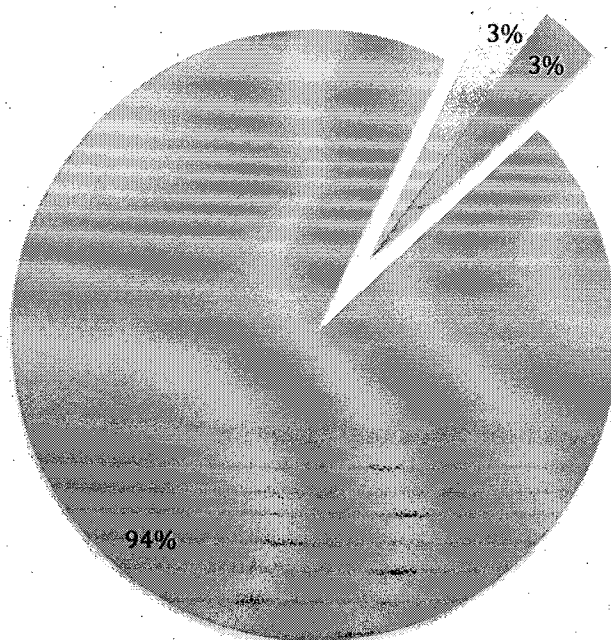


Tabella 3: riclassificazione cronologica dei debiti riconosciuti nella deliberazione Cons. Comunale n. 5/2014, al lordo di poste di parte capitale e di incerta classificazione

annualità	importo totale	TOTALE
2002	€ 254,26	
2003	€ 254,26	
2004	€ 26.130,92	
2005	€ 51.519,59	
2006	€ 109.814,69	
2007	€ 160.338,56	
2008	€ 332.653,26	
2009	€ 251.242,07	ANTE 2011
2010	€ 804.666,86	€ 1.736.874,47
2011	€ 1.095.915,81	ANTE 2012
2012	€ 1.226.063,22	€ 2.832.790,28
2013	€ 2.080.330,78	ANTE 2013
2014	€ 10.851,76	€ 4.058.853,50
ignota	€ 789.886,28	ANTE 2014
TOTALE	€ 6.939.922,32	€ 6.139.184,28

Tabella 3.1.: riclassificazione cronologica dei debiti riconosciuti nella deliberazione Cons. Comunale n. 5/2014, al netto di poste di parte capitale e di incerta classificazione

annualità	importo totale	TOTALE
2002	€ 254,26	
2003	€ 254,26	
2004	€ 26.130,92	
2005	€ 51.519,59	
2006	€ 109.814,69	
2007	€ 151.486,07	
2008	€ 149.569,84	
2009	€ 134.100,05	ANTE 2011
2010	€ 800.666,86	€ 1.423.796,54
2011	€ 1.080.915,81	ANTE 2012
2012	€ 1.136.997,16	€ 2.504.712,35
2013	€ 2.010.109,39	ANTE 2013
2014	€ 10.851,76	€ 3.641.709,51
ignota	€ 169.413,48	ANTE 2014
TOTALE	€ 5.832.084,14	€ 5.651.818,90

4.3.3.1. Giova rammentare, altresì, che l'accumulo di debiti fuori bilancio ha costituito una delle cause determinanti dello stato di dissesto finanziario e funzionale in cui è incorso il Comune di San Marcellino.

Lo stesso Responsabile economico-finanziario, in sede di relazione preliminare alla delibera di dissesto, ad essa allegata, riferisce della cattiva prassi e fenomeno di formazione sistematica (per effetto di un sovradimensionamento della spesa, rispetto ad entrate, per altro verso, già sovrastimate per l'endemico difetto di capacità di riscossione), extra-contabile, di debiti fuori bilancio, il cui riconoscimento è stato

procrastinato ad esercizi successivi, fenomeno che Egli annovera tra le cause del dissesto; si rammenta altresì che l'emersione di tale enorme stock di debito con la deliberazione del Consiglio comunale n. 5 del 12 febbraio 2014, è stata "stimolata" (come emerge dalle deliberazione richiamata) dalla occasione fornita dalla possibilità di chiedere un'anticipazione di liquidità aggiuntiva, a seguito del D.L. n. 120 del 15 ottobre 2013, convertito in L. n.137 del 13 dicembre 2013. Secondo l'art. 2 , comma 7, lettera b) di tale decreto, richiamato dalla menzionata delibera consiliare, infatti, con l'introduzione dell'art. 10-bis al D.L. n.35/2013, convertito in L. n. 64/2013, «*Ai fini dell'assegnazione delle anticipazioni di liquidità a valere sulle risorse di cui all'articolo 13, commi 8 e 9 del decreto-legge 31 agosto 2013, n.102, e sulla dotazione per il 2014 della Sezione di cui all'articolo 2, nonché ai fini dell'erogazione delle risorse già assegnate con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 14 maggio 2013 ma non ancora erogate, sono considerati anche i pagamenti dei debiti fuori bilancio che presentavano i requisiti per il riconoscimento alla data del 31 dicembre 2012, anche se riconosciuti in bilancio in data successiva*».

4.4. Come è evidente, il Comune ha sistematicamente ritardato il riconoscimento dei debiti che emergevano nel corso dell'esercizio. Ciò risulta in netto contrasto con le regole contabili che impongono, in virtù del combinato disposto previsto dagli artt. 193 e 194 del TUEL, che la contabilizzazione ed il finanziamento del debito fuori bilancio avvenga con imputazione solo (o anche, nel caso di rateizzazione con il consenso del creditore) al bilancio dell'esercizio in corso, una volta che l'ente abbia avuto contezza della formazione di un debito extra-contabile.

La rilevazione dei debiti fuori bilancio, infatti, deve essere fatta almeno una volta all'anno, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 194 e 193, comma 2, TUEL (secondo cui «con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 30 settembre di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera ad effettuare la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi. In tale sede l'organo consiliare dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, adotta contestualmente i provvedimenti necessari per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194, per il ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto approvato e, qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di amministrazione o di gestione, per squilibrio della gestione di competenza ovvero della gestione dei residui, adotta le misure necessarie a ripristinare il pareggio. La deliberazione è allegata al rendiconto dell'esercizio relativo».

In definitiva, non riconoscere i debiti fuori bilancio nell'esercizio in cui sono venuti in evidenza, o nell'immediatezza del successivo, costituisce un mezzo per eludere il Patto di stabilità. In tal caso, le somme dei debiti fuori bilancio, virtualmente imputabili

all'esercizio finanziario di competenza, possono essere ricalcolate, come elementi negativi, per riclassificare, in modo sostanziale, il saldo finale misto certificato in base alla rendicontazione effettuata dagli enti.

4.4.1. Tanto premesso, come si può verificare dalla Tabella 3.1. il montante dei debiti fuori bilancio maturati sino a tutto il 2012 (ante 2013) è pari a € 3.641.709,51, mentre i debiti fuori bilancio riferibili al solo 2013 sono pari a € 2.010.109,39.

Peraltro, in un'ottica garantistica e riduttiva, la Sezione valuta di potere ritenere riferibile all'esercizio finanziario di competenza, quantomeno, la spesa corrente per debiti fuori bilancio maturata nell'anno precedente; *ergo*, per il rendiconto 2012, il montante dei debiti fuori bilancio ante 2011; per il rendiconto 2013, il montante dei debiti fuori bilancio maturati nel solo 2012, vale a dire, rispettivamente, € 1.423.796,54 ed € 1.136.997,16: conseguentemente il PSI risulta essere stato abbondantemente violato tanto nel 2012 che nel 2013, essendo assorbito ogni margine rispetto al saldo obiettivo, considerato che, in caso di doveroso tempestivo riconoscimento dei debiti fuori bilancio, il saldo finale sarebbe stato nettamente diverso e comunque con un margine differenziale rispetto al saldo obiettivo abbondantemente negativo (si rammenta che il surplus realizzato in termini di saldo finale misto rispetto al sul saldo obiettivo, cfr. Tabelle 2 e 2.1., nel 2012 è stato di € 329 mila; nel 2013 di € 5 mila, sia in base alla vecchia che in base alla nuova rendicontazione).

4.4.2 In ultimo, la Sezione ritiene opportuno evidenziare che alcune delle partite di debiti fuori bilancio contenute nella delibera n. 5/2014 del Consiglio comunale, ad una più approfondita analisi, sono risultate oltre che riconosciute in mancanza dei presupposti formali (procedura di riconoscimento) e sostanziali (sul piano della provvista) - di cui si è fatta ampia disamina nella precedente pronuncia specifica n. 182/2014/PRSP - prive anche dei requisiti minimi di legge per il riconoscimento ex art. 194 TUEL.

4.4.3. Questa considerazione vale, in particolare, per le passività riconosciute a copertura e "ribaltamento di costi di gestione" diversi dalla ricapitalizzazione di società partecipate diverse dalla ricapitalizzazione (è il caso dei numerosi debiti di tal fatta verso "Agrorinasce SCRL" per un totale di € 220.499,04 per "ribaltamento costi di gestione relativi" alla chiusura di vari esercizi, dal 2005 al 2011). Agrorinasce è infatti una società consortile di diritto privato, il cui scopo è, secondo lo statuto è *«di intraprendere iniziative concrete atte al rilancio ed allo sviluppo produttivo ed occupazionale dell'area dei Comuni, attraverso la realizzazione di progetti tesi al recupero giovanile, a migliorare la qualità della vita ed a sanare il degrado ambientale, interrompendo il circolo vizioso esistente fra disoccupazione e criminalità, nell'ottica di conseguire uno sviluppo sostenibile»* (art. 4). A tale società il Comune di San Marcellino partecipa con una quota del 16,67%, insieme a altri 5 comuni, con pari quota (fonte: nota integrativa bilancio 2012 di Agrorinasce):

CONSORZIATI Agrorinasce SCRL	%	QUOTA
Comune di San Cipriano d'Aversa	16,67	20.000,00
Comune di Casal di Principe	16,67	20.000,00
Comune di Villa Literno	16,67	20.000,00
Comune di Casapesenna	16,67	20.000,00
Comune di S. Maria La Fossa	16,67	20.000,00
Comune di San Marcellino	16,67	20.000,00

L'analisi delle note integrative del triennio 2010-2012 ha evidenziato che la Società procede sistematicamente, ogni anno, al "ribaltamento di costi di gestione" collegati a "progetti di legalità" promossi sul territorio, per cui la società non ha ordinariamente mezzi cui, *ex post*, provvedono i singoli comuni partecipanti (bilanci e note integrative del triennio 2010-2012).

In proposito si rammenta che il carattere tassativo delle ipotesi di cui all'art. 194 T.U.E.L. è pacifico in giurisprudenza e pertanto non è applicabile a procedure diverse (cfr. SRC Puglia, n. 106/2009; SRC Veneto, n. 125/2009; SRC Toscana, n. 30/2008; SRC Basilicata, n. 16/2007; con specifico riferimento al caso delle perdite di una società partecipata dal Comune cfr. SRC Lombardia, n. 29/2007).

Più nel dettaglio, la fattispecie in oggetto non può rientrare nella lettera c) che contempla i soli debiti derivanti da società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali e ai fini della loro "ricapitalizzazione". Infatti, soprattutto nel caso in cui si renda necessario provvedere a seguito di perdite che abbiano ridotto il capitale sotto il minimo legale (art. 2447 c.c.), la ricapitalizzazione è misura *ex se* alternativa allo scioglimento e messa in liquidazione della società (art. 2484 n. 4 c.c.). Si tratta, in sostanza, di fattispecie che si escludono reciprocamente e non possono essere considerate l'una ricompresa nell'altra.

Neppure può essere invocata la lettera b) dell'art. 194 citato ("*copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio di bilancio ed il disavanzo derivi da fatti di gestione*"). Quest'ultima ipotesi diverge in relazione alla qualificazione soggettiva degli enti, di natura pubblicistica ed i cui atti fondamentali sono approvati dall'ente locale di riferimento, a differenza di quelli della società partecipata.

Escluso dunque il ricorso al riconoscimento del debito fuori bilancio, in tale fattispecie non residua altra possibilità che ricorrere all'ordinaria procedura di spesa ex art. 191 T.U.E.L. mediante impegno su somme stanziare in bilancio (SRC Basilicata, n. 28/2011/PAR).

4.4.3.1. Si aggiunga che questa Corte si è ampiamente soffermata in sede di controllo finanziario sulla tematica della modalità di copertura delle perdite di una società partecipate, enunciando una pluralità di principi ermeneutici concernenti la presentazione

"elusiva" di bilanci solo formalmente in equilibrio (referto sugli organismi partecipati, SRC Lombardia n. 34/2013/COMP).

Paradigmatica è l'ipotesi in cui una società partecipata (rispetto alla quale, dato il regime di diritto comune, non sussiste un obbligo di ripiano ai sensi e agli effetti dell'art. 114 TUEL, cfr. SRC Lombardia n. 380/2012/PRSE) ponga in essere sistematiche coperture di perdite attraverso il rimborso di asseriti "oneri sociali" per servizi resi finanziati ad opera dell'ente locale socio, con conseguente violazione del principio di veridicità del bilancio (SRC Lombardia n. 464/2011/PRSE).

In siffatta fattispecie, si è negata la correttezza delle operazioni di versamento in favore del predetto organismo, trattandosi non di oneri sociali per servizi resi in esecuzione del contratto di servizio e previamente quantificati in un piano economico-finanziario, bensì di un puro e semplice ripiano di perdite *ex post*. La suddetta procedura di "ripiano mascherato", infatti, vulnera il principio di veridicità del bilancio, poiché dissimula lo squilibrio finanziario e la reale situazione economico-finanziaria della società partecipata pubblica (che ha chiuso nel triennio considerato con il conto economico in perfetto pareggio).

Ove tale *bad practice* sia addirittura prevista da un contratto di servizio, il vizio risiede *ab origine* nel contratto di servizio stesso, che impropriamente obbliga il comune socio a ripianare successivamente le perdite di capitale mediante un meccanismo di finanziamento permanente dello squilibrio fra costi e ricavi della produzione, a fronte di una gestione in passivo dei servizi preventivamente certificata.

D'altro canto, si configura una specifica grave irregolarità contabile consistente nel "mascherare" – sul piano dei risultati di bilancio – la gestione in perdita, sì da aggirare il divieto di finanziamenti straordinari o la disciplina delle dimissioni societarie; disciplina finanziaria che assume come elemento pregnante della propria fattispecie la manifestazione di perdite societarie (in particolare l'art. 6, comma 19 del D.L. n. 78/2010, conv. L. n. 122/2010 e l'art. 1, comma 550 e ss. della Legge di stabilità per il 2014, L. n. 147/2013. Sul tema si rinvia a SRC Lombardia n. 89/2014/PRSE)

4.4.3.2. La Sezione, pertanto, per quanto riguarda le evidenziate passività nei confronti di Agrorinasce, rinvia ai maggiori accertamenti e alle valutazioni che la Procura contabile potrà effettuare nell'esercizio delle proprie competenze requirenti.

4.4.4. Analoghe considerazioni sul carattere improprio della procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio possono farsi per i debiti riconducibili alla "liquidazione contributi eliminazione barriere architettoniche", partite debitorie verso vari creditori persone fisiche, per un totale di € 10.000,00. Se infatti si tratta, come pare, di anticipazioni su debiti in conto terzi, le ridette somme in uscita, come le relative entrate, dovrebbero essere state essere regolarmente contabilizzate con la procedura ordinaria e non possono essere in alcun modo ricondotte alla casistica tassativa dell'art. 194 TUEL, in

quanto erogazioni a favore di soggetti per cui l'Ente deve avere ricevuto a suo tempo la provvista su cui procedere, poi, ad impegno, sempreché l'Ente non abbia indebitamente distratto somme vincolate ad uno scopo specifico, con violazione dell'art. 195 TUEL. Anche in questo caso, la Sezione rinvia agli eventuali accertamenti della Procura contabile.

5. IRREGOLARITÀ CONTABILI AFFERENTI LA GESTIONE DEI SERVIZI DI TESORERIA E DI ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

5. In merito all'irregolarità **sub f (irregolarità contabili afferenti la gestione dei servizi di tesoreria e di accertamento e riscossione)** il Comune (relazione del Responsabile economico finanziario) *«ha provveduto alla risoluzione contrattuale del servizio di tesoreria ed ha negato, alla GOSAF, la gestione dei nuovi tributi IMU e TARES; non ha provveduto alla risoluzione contrattuale con quest'ultima società, sebbene ne ricorressero le condizioni, perché la predetta società aveva anticipato al comune la somma di € 1.020.000,00 che doveva essere compensata con la riscossione di entrate tributarie ed extra tributarie relative agli anni 1997/2007. L'attività di accertamento è risultata pressoché inesistente e la società compensava i propri crediti trattenendo dei pagamenti degli utenti somme maggiori di quelle contrattuali; lo scrivente ha contestato tale abuso ed ha diffidato la società a restituire le somme indebitamente trattenute, intimandola, nel contempo, ad accertare e riscuotere le entrate relative al 1997/2007 e ad effettuare gli accertamenti ICI e TARSU, al fine di compensare l'anticipazione e quantificare il reale gettito ICI e TARSU. Si è provveduto, nel contempo, a pubblicare il Bando di gara per l'affidamento del servizio di accertamento e riscossione IMU e TARES prevedendo i pagamenti su conti correnti intestati e gestiti dal comune e non dalla società»*. he

Detto in altri termini, GOSAF continua a svolgere il servizio di accertamento e riscossione, con l'eccezione di IMU e TARES, con il trascinarsi, anche allo stato attuale, delle anomalie di gestione e di rendicontazione registrate.

In merito il Revisore, nella sua relazione (relazione del revisore, ricevuta con prot. C.C. n. 4575 del 22 settembre 2014), riferisce «Ad oggi il servizio non risulta ripristinato, ne pare ci sia stata la revoca del servizio alla società concessionaria Gosaf s.p.a., nel frattempo colpita da provvedimento giudiziario sia per il lavoro svolto presso il Comune di San Marcellino che per altri tre Comuni Campani.

Nelle more è comunque stata bandita una nuova gara ad evidenza pubblica per l'affidamento del servizio, che stando a quanto comunicatomi da responsabile del servizio Economico Finanziario dovrebbe vedere la sua pubblicazione la settimana prossima».

Il Responsabile economico-finanziario in adunanza ha segnalato che è stata predisposta la revoca e che GOSAF sta indebitamente trattenendo somme che dovrebbe riversare al Comune.

Sempre in adunanza, il Revisore ha confermato che le entrate continuano ad essere riscosse sui conti correnti postali con la firma di traenza di cui GOSAF gode, la quale, peraltro, si rifiuta di fornire con regolarità i relativi estratti conto. Inoltre, da alcuni estratti conto relativi al 2014 di cui il Revisore è entrato in possesso, risulta che a tutt'oggi GOSAF continua ad effettuare prelievi ingiustificati a mezzo di assegni circolari sui ridetti conti, secondo la prassi già stigmatizzata nella precedente pronuncia specifica (n. 182/2014/PRSP).

Per quanto concerne il **servizio di tesoreria**, il Responsabile economico finanziario riferisce «è stata sottoscritta la convenzione per il servizio di Tesoreria Comunale con la Banca Monte dei Paschi di Siena, ag. Di Aversa: tale vicenda merita senz'altro un approfondimento, infatti, a seguito della risoluzione contrattuale con la soc. GE.TE.T. Spa, è stata bandita una nuova gara che, però, è andata deserta; sono state quindi contattate tutte le banche dell'area aversana e la sola banca Monte dei Paschi di Siena si è resa disponibile; Le procedure sono andate abbastanza per le lunghe in quanto necessitavano, di continuo, specifiche autorizzazioni della sede centrale, per cui solo il 22 luglio è stata sottoscritta la convenzione; nel frattempo, la risoluzione contrattuale alla soc. GE.TE.T. Spa è stata comunicata sia alla Banca d'Italia che alle Poste Spa. al fine di revocare la traenza del Tesoriere sui conti del comune: Nel frattempo, si era alla fine di aprile, i dipendenti erano in stato di agitazione poiché non percepivano lo stipendio da due mesi e si cercava una soluzione per fronteggiare il problema; le Poste spa si resero disponibili a pagare, con assegni non trasferibili, gli stipendi al netto delle ritenute, atteso che i poteri di traenza, a seguito della risoluzione contrattuale con al soc. GE.TE.T. Erano del Sindaco pro-tempore; pertanto, con, specifici atti deliberativi, fu autorizzato il pagamento degli stipendi. al netto delle ritenute e dei canoni di manutenzioni alle società manutentive dei servizi cimiteriali, stradali ed elettrici per i mesi marzo/giugno 2014.

Dal mese di agosto, sono in corso di regolarizzazione tali pagamenti con l'emissione degli ordinativi di pagamenti cd incassi al nuovo tesoriere, sono già stati registrati in contabilità gli stipendi marzo/giugno 2014 e sono stati pagati i relativi contributi. Le operazioni di allineamento sono complesse e laboriose e si innestano nei già ristretti tempi imposti dalla Corte dei Conti e dalle norme vigenti in materia di contabilità e finanza.

Attualmente il servizio di tesoreria viene reso. in maniera impeccabile, dalla Banca Monte dei Paschi di Siena e gli stipendi vengono pagati con la dovuta regolarità».

Nelle more il Revisore segnalava che «il servizio di Tesoreria è stato ripristinato ed affidato al Monte dei Paschi di Siena, filiale di Aversa. Ho richiesto a mezzo PEC una verifica di cassa relativa al Il trimestre 2014, sono in attesa di eseguirla avendo ricevuto rassicurazioni dal Funzionario del settore EE.FF. che entro giovedì prossimo corrente mese sarà possibile effettuare la verifica di cassa».

Il Collegio prende atto di quanto riferito anche da Revisore unico, secondo cui la gestione attuale del servizio di tesoreria e la relativa contabilità sembrano essersi regolarizzate, salva la difficoltà di ricostruzione della consistenza di cassa a fine 2013, come meglio specificato al successivo § 6.

Per altro verso permane la grave criticità concernente la gestione materiale del danaro pubblico riveniente dall'accertamento e riscossione delle entrate da parte di GOSAF.

6. IRREGOLARITÀ CONTABILI AFFERENTI LA GESTIONE DI CASSA, INSUFFICIENZA DELLE MISURE CORRETIVE

6. Sul fronte generale della contabilità di cassa, si rammenta che nella precedente pronuncia specifica questa Sezione aveva accertato **un critico e sistematico disallineamento tra registro di cassa del Comune, registro di cassa del tesoriere, saldo dei conti correnti di appoggio dei concessionari** nonché delle specifiche criticità elencate ai seguenti punti del dispositivo: **b)[...] mancanza o inadeguata resa del conto degli agenti contabili interni ed esterni; i) erronea contabilizzazione delle somme ex D.L. n. 35/2013; j) abuso delle anticipazioni di tesoreria; k) violazione dell'art. 195 TUEL concernente le entrate a specifica destinazione».**

Più in generale, la precedente pronuncia evidenziava la difficoltà a ricostruire l'effettiva consistenza di cassa, a causa di una strutturale difformità tra le scritture contabili dell'Ente e il montante di cassa che risulterebbe dai saldi dei (plurimi) c/c bancari del vecchio tesoriere nonché dagli estratti conto della tesoreria provinciale; a questa condizione si aggiunge l'anomalia della gestione diretta di c/c postali da parte del Comune e, parallelamente, la distrazione di somme dai conti postali di appoggio per la riscossione delle entrate, somme che GOSAF preleva a mezzo di assegni circolari su propri c/c postali, di cui il Comune è riuscito faticosamente ad ottenere gli e/c.

Giova rammentare, in proposito, che il Comune ha sei conti correnti postali a sé intestati per le entrate proprie extratributarie (acqua, Cds, Concessioni edilizie, etc.), tutte riconducibili al Titolo III dell'entrate, un tempo geriti dall'ex tesoriere GETET. A prelevare sui conti correnti postali intestati al Comune era titolato il tesoriere che aveva la firma di traenza (alla GETET la Posta consegnava un carnet di assegni; a seguito di ordine d'incasso del Comune a mezzo reversale, GETET compilava l'assegno e lo incassava sul conto corrente bancario di Tesoreria).

Nel rinviare a quanto osservato nella precedente deliberazione i rischi di una gestione in "house", il Collegio evidenzia che l'anomalia che si è determinata con l'operatività diretta del Comune sui c/c postali, utilizzati nel periodo di vacatio del concessionario per svolgere attività di tesoreria "in house", oggi non può essere più giustificata per il venir meno dalla situazione di eccezionalità ed emergenza determinatasi

per effetto della revoca della concessione nelle more dell'affidamento del servizio a Monte dei Paschi di Siena.

Infatti, se da un lato non è precluso agli enti la possibilità di intestarsi conti correnti su cui incassare entrate proprie, la gestione deve pertenerne agli agenti contabili legittimati dall'ordinamento (ad esempio, il tesoriere o l'economista). Inoltre appare poco efficiente e conforme a sana gestione, una tale pluralità di conti intestati al Comune, che complica le verifiche e rende più opaca la rendicontazione.

Dal canto proprio, GOSAF, concessionaria della riscossione dei tributi e come già precisato nella precedente deliberazione, "tesoriere atipico" (pronuncia n. 182/2014/PRSP, § 4.2. e ss. in diritto), continua a gestire 6 conti correnti postali intestati alla stessa società, (art. 3 della Convenzione), uno per ogni tipologia di tributi (Ici-Tarsu-Tosap-Pubblicità) sui quali riscuote dai contribuenti i tributi da quest'ultimi dovuti.

La GOSAF dovrebbe riversare le somme riscosse per conto del Comune ogni trimestre sul conto di Tesoreria (a suo tempo acceso dall'ex Tesoriere presso il Banco di Napoli e successivamente presso il Banco Popolare di Bari; oggi presso il Monte Paschi di Siena di Aversa), conto sul quale dovrebbero confluire anche le entrate del Comune effettuate sui sei c/c a sé intestati.

GOSAF, peraltro, sulla base degli e/c reperiti, è stato accertato prelevi dai suddetti c/c postali a cadenza quasi quotidiana a mezzo di assegni circolari; inoltre, una volta rendicontato riversa su un c/c postale intestato al Comune anziché sul conto di tesoreria, unico conto sul quale andrebbero svolte le operazioni di tesoreria, di addebito e accredito.

Detto in altri termini, il danaro del Comune, anziché passare direttamente dai conti bancari di tesoreria, passa prima - a vario titolo - attraverso vari conti correnti postali (in totale 12), di cui non è stato possibile ottenere gli estratti conto (nel caso dei c/c intestati al Comune) ovvero (nel caso dei c/c di GOSAF) non è dato comprendere la destinazione effettiva delle somme, che vengono prevalevate con assegni circolari e/o trasferite a conti e destinazioni, operazioni su cui GOSAF si ostina a non fornire informazioni.

Come si rammenterà, nelle precedenti pronunce n. 182/2014/PRSP, si era denunciata e accertata l'opacità informativa, tanto del Comune, tanto dei tesorieri, tipici e atipici.

Infatti, da un lato, a causa del transito sui conti bancari di GOSAF e il suo rifiuto di fornire il quale ne ha opposto la riservatezza (non si hanno estratti conto né movimenti in chiaro), non è stato possibile effettuare il riscontro della coincidenza con i movimenti sui c/c postali del Comune, il quale, per altro verso, si rifiuta senza alcuna plausibile giustificazione di ostendere al Revisore (fino ad oggi, nonostante la pronuncia n. 182/2014/PRSP) gli estratti conti in questione.

Il Revisore ha dato oggi atto della regolarità della scritture tenute dal nuovo Tesoriere, per altro verso ha denunciato la permanente difficoltà a verificare ricostruire l'effettiva consistenza di cassa, rilevando una costante difformità tra il registro di cassa dell'Ente e le scritture del cassiere (estratti conto bancari di appoggio del tesoriere e del conto di tesoreria provinciale). In particolare ha riferito di non concordare «con l'esposizione del fondo cassa rappresentato nel rendiconto 2013, ossia € 1.055.744,26, dato che discorda dall'estratto di conto corrente bancario che rappresentava al 31.12.2013 un saldo di gran lunga inferiore attestato a € 879.270,54» (cfr. nota prot. C.C. n4575 del 22 settembre 2014). In sostanza sussiste un differenziale per € 176.473,72.

Il particolare, Revisore e Responsabile economico finanziario hanno ricordato in adunanza la vicenda della mancanza sul conto della Banca d'Italia delle somme corrispondenti alla reversale per € 276.999,97, di cui GETET non dato alcun conto.

Altrettanto sintomatica è la vicenda della mancanza, presso l'Ente, di una reversale d'incasso, per un bonifico effettuato da GOSAF per € 20.000, e della conseguente mancata registrazione dell'operazione nel registro di cassa dell'Ente.

In sostanza, il Revisore ha affermato che il complesso delle reversali, dei mandati di pagamento e le registrazioni sul registro di cassa dell'Ente non consentono, allo stato attuale, di ricostruire le cause della difformità tra fondo cassa "teorico", registrato nel risultato di amministrazione 2013 e risorse di cassa effettivamente disponibili.

Un simile accertamento, infatti, richiederebbe l'ostensione e il controllo da parte del Revisore e da eventuali organi requirenti dei c/c postali intestati al Comune (ancora ingiustificatamente ostacolato dalla struttura comunale) e il dettaglio, non ancora disponibile per ragioni tecniche opposte dalla Banca d'Italia, delle movimentazioni sulla tesoreria provinciale.

Senza questa urgente regolarizzazione e riallineamento della contabilità di cassa, dell'Ente e del Tesoriere, non è possibile avere contezza e certezza di fenomeni distrattivi, di malversazioni ed eventualmente di peculati che andranno tempestivamente segnalati agli organi requirenti, ordinari e contabili.

Pertanto, allo stato attuale, il Collegio accerta il ritardo nell'inadempimento delle iniziative necessarie a regolarizzare la gestione di cassa, ritenendo improcrastinabile l'ostensione dei c/c comunali (anche a mezzo dell'attuale tesoriere) e della relativa documentazione al Revisore nonché il definitivo riallineamento del registro di cassa, per difetto o per eccesso, con le scritture del cassiere, facendo emerge le cause di eventuali ammanchi e comunicando gli stessi e le informazioni raccolte, con somma urgenza, ai competenti organi giudiziari, contabili e ordinari.

6.1. Per quanto concerne la resa del conto delle gestioni di cassa, si deve prendere atto che ad oggi nessuno dei due agenti contabili esterni (ex tesoriere GETET e

concessionario per l'accertamento e riscossione delle entrate GOSAF) ha reso il conto secondo le prescrizioni di legge, situazione rispetto alla quale il Comune ha affermato di non avere effettuato specifiche segnalazioni alla Procura della Corte dei conti, volte a compulsare tale obbligo.

Analoga situazione si è verificata con riferimento all'economista interno.

La Sezione rinvia pertanto la questione agli accertamenti della competente Procura contabile.

6.2. Sulla criticità sub *i*) (**erronea contabilizzazione delle somme ex D.L. n. 35/2013**), l'Ente ha adottato la necessaria misura prescrittiva provvedendo, in sede di riapprovazione del rendiconto 2013, a ricontabilizzare correttamente l'anticipazione di liquidità attraverso la registrazione di un accertamento e di un impegno di pari importo, rispettivamente al Titolo V e al Titolo III, per l'intero ammontare della somma ricevuta dalla Cassa Depositi e Prestiti per € 1.964.093,23.

Per altro verso, con nota prot. C.C. n. 4573 del 22 settembre 2014, il Revisore evidenziava: di non essere stato messo in condizione di verificare l'iter ricognitivo delle varie posizioni debitorie di cui al D.L. n. 35/2013 accertate dall'Ente e poste alla base della richiesta alla CC.DD.PP; che oltre all'enorme ritardo nella formazione del primo elenco delle posizioni debitorie pagate con la prima *tranche* di fondi ricevuti dall'Ente (come accertato nella deliberazione n. 182/2014/PRSP), non è stato ancora formato il secondo elenco dei debiti certi liquidi ed esigibili da pagare con l'ulteriore somma ricevuta dall'Ente dalla CC.DD.PP. Per tale ragione, il Revisore invitava a non effettuare, nelle more, alcun pagamento a valere su tali fondi.

Il Responsabile economico-finanziario conferma che i pagamenti sono stati bloccati, in quanto ormai fanno parte dell'ipotetica massa passiva e, quindi, delle competenze gestionali del nominando organismo straordinario di liquidazione per il dissesto (artt. 252 e ss. TUEL).

Il Collegio prende atto dell'irregolarità e della misura cautelare posta in essere dal Comune.

6.3. Per quel che concerne l'**abuso delle anticipazioni di tesoreria**, si deve ricordare che l'Ente ha fatto ricorso ad "anticipazioni di tesoreria atipiche" con GOSAF, che hanno esposto l'Amministrazione ad una debitoria che allo stato attuale risulta ammontare a circa € 2 mln. In adunanza, il Responsabile economico finanziario ha spiegato che rispetto agli € 870.000 rilevati nella precedente pronuncia, non ci sono state nuove anticipazioni, ma il maggiore importo rilevato in sede di dissesto, sarebbe il frutto dell'accumulo delle competenze per interessi.

Segnatamente, il Responsabile economico-finanziario ha chiarito che le richieste della GETET (ex tesoriere) ammontano a circa € 1.020.000, quella della GOSAF (attuale concessionario per l'accertamento e la riscossione delle entrate) a circa € 1.000.000.

Per altro verso, il rendiconto 2013 rappresenta una situazione non in linea con quanto emerge dal prospetto dei codici SIOPE delle disponibilità liquide, il quale segna una somma negativa pari a € 923.428,56.

Se i dati SIOPE sono corretti, quindi, si deve desumere che a fronte di un fondo cassa positivo, pari al 31.12.2013 a € 1.055.744,26, l'Ente si trovava a quella data in anticipazione per un quasi 2 milioni, anticipazione che non è stata rilevata nel rendiconto e ai fini del calcolo del parametro di deficitarietà n. 9.

Per altro verso, la stessa somma difficilmente si riferisce, per l'atipicità del prestito di GOSAF, ad entrambi i tesoriери (tipico GETET, atipico GOSAF); pertanto si invita l'Ente ad effettuare pronte verifiche e a comunicarle tempestivamente a questa Sezione ed ai competenti organi requirenti.

6.3 Per quanto riguarda la *violazione dell'art. 195 TUEL concernente le entrate a specifica destinazione*, la deliberazione di questa Sezione n. 182/2014/PRSP accertava «la "grave irregolarità" della sistematica violazione dell'art. 195 TUEL, anche sotto il profilo quantitativo, atteso lo sfioramento conclamato del limite ex art. 222 tramite le anticipazioni di tesoreria.

Sul punto il Revisore ha riferito, infatti, che 1) non esiste una contabilità delle somme a specifica destinazione, 2) né per il 2012 né per 2013 è stata deliberata l'autorizzazione all'utilizzo di somme a specifica destinazione, essendo rinvenibili solo le delibere che autorizzano il ricorso alle anticipazioni di tesoreria, che il Revisore ha puntualmente trasmesso.

Il fenomeno, peraltro, non riguarda solo le somme a specifica destinazione di parte capitale, ma anche quelle di parte corrente (dall'estratto conto fornito, risulterebbe che si è proceduto al pagamento delle spese in conto capitale giusta delibera di G.M. n. 39/2013).

Infatti, il Revisore, già nella nota prot. C.C. n. 2051 del 27 marzo 2014, evidenziava una distrazione di somme specificamente destinate relative al D.L. n. 35/2013 per € 1.964.093,23 per il pagamento di mutui e comunque per spese correnti non incluse nell'elenco dei residui al 31.12.2012 di cui all'art. 6, comma 11, del D.L. n. 35/2013.

Sulla base dei dati disponibili e di quanto riferito dal Revisore (cfr. nota consegnata a mano il 24 giugno con prot. n. 3648 in pari data) detti fondi vengono utilizzati per il pagamento delle spese correnti, tra cui stipendi al personale, mutui relativi alla scadenza del I semestre 2013 (in data 31.12.2013, sarebbero state pagate due rate di mutuo alla Cassa Depositi e Prestiti rispettivamente per € 178.221,74 e € 203.599,16, rate per cui GETET aveva affermato di avere già effettuato il pagamento. Si tratta della vicenda che ha generato la risoluzione del rapporto col tesoriere, cfr. § 2.2. in fatto, lett. D., punto (2)),

Tal somma è stata incassata dall'Amministrazione in data 31.7.2013, sul "terzo" dei conti correnti bancari prima gestiti dal tesoriere, intestato al Comune, specificamente dedicato all'incasso delle somme ex D.L. n. 35/2013 (presso la Banca Popolare di Bari, filiale di Sorrento).

Inoltre, l'elenco dei creditori dell'Ente al 31.12.2012 ai sensi dell'art. 6, comma 11, del D.L. n. 35/2013, è stato approvato e pubblicato sul sito internet ai sensi di legge solo il 4 marzo 2014.

Il Revisore ha riferito che alla data del 31.3.2014, sul conto residua la somma di € 149.975,86.».

Nessuna misura correttiva è stata riferita in relazione a tale grave irregolarità, in particolare nulla è stato comunicato in ordine alla adozione di un sistema di contabilità in grado di evidenziare, presso l'Ente, le somme a specifica destinazione, né nulla è stato chiarito sulle iniziative intraprese al fine del ripristino delle somme a specifica destinazione non correttamente utilizzate e destinate a generica spesa corrente.

Si invitano pertanto l'Ente ed il Revisore a fornire pronte comunicazioni sul punto alla Sezione, già in sede di questionario SIQUEL.

7. RICALCOLO DEL COEFFICIENTE DI INDEBITAMENTO

7. Al netto delle anticipazioni ex D.L. 35/2013, ora ricontabilizzate correttamente con la riapprovazione del rendiconto 2013, la Sezione aveva evidenziato nella deliberazione n. 182/2014/PRSP (§ 5.1.3.) che, per quanto riguarda le anticipazioni atipiche di GOSAF al Comune «*allo stato degli atti, non è stato chiarito se e con quale modalità è stata contabilizzata tale anticipazione e che la stessa è stata adottata come giustificazione per i continui prelievi sui conti correnti postali, per l'emissione di vaglia circolari a favore di GOSAF, per il transito su conti personali della società*».

I tempi e le modalità con cui tale anticipazione è stata concessa, piuttosto, appaiono assimilabili a quelli di un mutuo, o comunque di un'apertura di credito (peraltro in violazione dei presidi dell'art. 205-bis TUEL); di conseguenza risultano falsati anche i dati sull'indebitamento ex art. 204 TUEL, che vanno quindi ricalcolati tenendo conto di tale operazione».

Come è noto, nel 2012, il limite normativo dell'art. 204 TUEL si attesta all'8% e si deve calcolare mediante il computo del totale degli interessi netti, rapportati, a denominatore, al totale delle entrate correnti del rendiconto del penultimo esercizio finanziario precedente.

Nel questionario sul rendiconto 2012 originariamente approvato venivano riportati i seguenti dati:

Rendiconto 2010		Rendiconto 2012	
Totale primi 3 titoli delle entrate (A)	6.259.928,42	Oneri finanziari complessivi per indebitamento e garanzie (B)	312.142,24
Percentuale di incidenza:(D/A) *100	4,986%	• di cui già assunti al 31.12.2010:	0,00
		(-) contributi statali e regionali (C)	0,00
		Oneri finanziari al netto dei contributi statali e regionali [D = (B-C)]	312.142,24

Il Sindaco ha qui inviato un'attestazione del Responsabile dell'Economico-finanziario dalla quale si evince che la «*spesa annua per interessi è pari ad€ 271.766,99, che corrisponde al 4,25% delle entrate correnti (€ 6.395.196,21) inferiore, quindi, al limite dell'8% fissato dalla norma*».

Invero, rispetto ai dati pregressi, risulta evidente che l'attestazione contiene il totale delle entrate correnti del 2012 (e non quelle del 2010 come dovrebbe essere) mentre incomprensibile appare il ricalcolo al ribasso del totale degli interessi, rispetto a quanto rilevato sulla base del precedente rendiconto.

Nel rinviare per la disamina dei limiti di legge alle anticipazioni a quanto scritto nella precedente deliberazione (§ 5.1. e ss.), appare chiaro che l'anticipazione atipica in questione, nella misura in cui non rispetta il limite soggettivo di legge, non sia stata ricalcolata a pieno titolo come "indebitamento" come chiaramente indicato nel precedente accertamento.

Di conseguenza, il Collegio ritiene non idonee le misure correttive qui comunicate in merito.

8. VIOLAZIONE DEL LIMITE DI SPESA PER IL PERSONALE EX ART. 1, COMMA 557-557-ter, DELLA L.F. 2008. IRRITUALE INTERNALIZZAZIONE DI PERSONALE DI SOCIETÀ AFFIDATARIA DI SERVIZI; ASSUNZIONI EFFETTUATE NEL 2013 IN VIOLAZIONE DEI DIVIETI DI LEGGE

8. Il Sindaco ha inviato alla Sezione una Delibera di Giunta Comunale (la n. 112 del 18/09/2014) con la quale si è proceduto alla ricognizione della Pianta Organica, mentre ha inviato una relazione sulle misure organizzative adottate per favorire la riduzione della spesa nonché sulle assunzioni effettuate nel 2012 ed esercizi precedenti (conformemente a quanto richiesto al § 11.2. della deliberazione precedente).

Come è noto, a seguito del dissesto (art. 259, comma 6, TUEL), per la riduzione delle spese, l'ente locale deve rideterminare la pianta organica dichiarando eccedente il personale comunque in servizio in sovrannumero rispetto ai rapporti medi dipendenti-popolazione, validi per gli enti in condizioni di dissesto, ai sensi dell'art. 263, comma terzo, del Testo unico e definiti dal D.M. 26 luglio 2014 (G.U. n. 186 del 12 agosto 2014) per il triennio 2013-2015.

Sulla base dei dati aggiornati al recente censimento, il Comune di San Marcellino avrebbe una popolazione di 13.587 abitanti (01/01/2014 - Istat); il decreto fissa come soglia il rapporto tra 1 dipendente ogni 145 abitanti.

Inoltre, la spesa per il personale a tempo determinato deve altresì essere ridotta a non oltre il 50 per cento della spesa media sostenuta a tale titolo per l'ultimo triennio antecedente l'anno cui l'ipotesi si riferisce.

La richiamata delibera di Giunta si limita ad una mera ricognizione senza motivare sul fabbisogno né tantomeno sul rispetto delle soglie con riferimento ai rapporti a tempo determinato.

Il Comune, peraltro, ha effettuato un'assunzione ex art. 6 del D.L. n.90/2014, sia pure a titolo gratuito, riguardante il dott. Antonio De Rosa, già responsabile dell'Area Amministrativa ex art. 110 TUEL, il cui rapporto si è risolto di diritto a seguito della dichiarazione di dissesto (così ex Decreto Sindacale n. 5721 del 13 ottobre 2014).

L'art. 6 del D.L. n. 90/2014, conv. L. 114/2014, convertito con modificazioni nella legge n. 114/2014, novellando l'art. 5, comma 9, del D.L. 95/2012 conv. L. n. 135/2012, stabilisce: *«È fatto divieto alle pubbliche amministrazioni [...] di attribuire incarichi di studio e di consulenza a soggetti già lavoratori privati o pubblici collocati in quiescenza. Alle suddette amministrazioni è, altresì, fatto divieto di conferire ai medesimi soggetti incarichi dirigenziali o direttivi o cariche in organi di governo delle amministrazioni di cui al primo periodo e degli enti e società da esse controllati, ad eccezione dei componenti delle giunte degli enti territoriali e dei componenti o titolari degli organi elettivi degli enti di cui all'articolo 2, comma 2-bis, del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 101, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 ottobre 2013, n. 125. Incarichi e collaborazioni sono consentiti, esclusivamente a titolo gratuito e per una durata non superiore a un anno, non prorogabile né rinnovabile, presso ciascuna amministrazione. Devono essere rendicontati eventuali rimborsi di spese, corrisposti nei limiti fissati dall'organo competente dell'amministrazione interessata.».*

Il Revisore riferisce dell'assenza di regolamenti interni atti a fissare limiti ai rimborsi spese, inoltre il conferimento dell'incarico non rispetterebbe il presupposto della "non intraneità", essendo in pianta organica presente personale di categoria D astrattamente idoneo a ricoprire il ruolo.

Il Collegio osserva che la fattispecie concreta non apparirebbe coincidere con la fattispecie astratta contemplata dall'art. 6 del D.L. 90/2014, in quanto l'assunzione riguarda personale in quiescenza e non personale a qualsiasi titolo cessato dai ruoli.

8.1. In secondo luogo, la ridetta deliberazione di approvazione della dotazione organica riporta in premessa: *«Di darsi atto che nell'anno 2012 è stabilizzato un LSU ed a seguito della revoca del servizio integrato del ciclo delle acque nei confronti*

dell'affidatario, ditta ECOSERVICE, furono assorbite n.9 (nove) Unità dipendenti della ditta e che con l'Ente hanno un rapporto di lavoro a tempo».

In adunanza pubblica, il Collegio ha registrato la dichiarazione del Segretario comunale, il quale ha affermato di non essere sicuro che tutti i 9 ridetti dipendenti provenissero da ECOSERVICE, società privata cui era stata affidato, fino al 2011, il compito di accertare e riscuotere i canoni del servizio idrico integrato.

In questa sede preme al Collegio sottolineare che i dipendenti di una società privata esercente un servizio affidato dall'ente locale non possono passare nei ruoli di una pubblica amministrazione, in violazione della regola dell'accesso ai pubblici uffici mediante concorso (art. 97). Ciò anche in caso di acquisizione di ramo d'azienda o di conferimento d'azienda, o anche in caso di assunzione diretta di partecipazione societaria (contenente l'azienda): si tratta di ipotesi che ben potrebbero legittimare, per il diritto comune, il passaggio diretto dei lavoratori subordinati dalla società cedente ad un organismo partecipato cessionario ai sensi e per gli effetti dell'art. 2112 c.c., non anche l'internalizzazione del personale presso l'ente pubblico (cfr. SRC Lombardia n. 31/2013/FRG).

Infatti, palese è la differenza rispetto all'assunzione nei ruoli della P.A. ove la giurisprudenza della Corte, da tempo, esclude l'applicabilità dell'art. 2112 c.c. a lavoratori assunti direttamente dalla partecipata senza pubblico concorso nel caso di reinternalizzazione del servizio (cfr. SRC Lombardia n. 1014/2010): infatti, nel pubblico impiego (in senso proprio) la disciplina legale in materia di reclutamento concorsuale è previsione costituzionalmente imposta ex art. 97, quarto comma, Cost., regola che altrimenti opinando verrebbe palesemente elusa.

In tale evenienza, i lavoratori direttamente transitati nella società pubblica non possono essere assunti *tout court* dall'amministrazione locale, neanche a tempo determinato e fino a scadenza del contratto, poiché a monte (e sempreché a monte) non sia stata effettuata alcuna procedura concorsuale o selettiva. L'ente locale, nei limiti dei vincoli assunzionali, dovrà pertanto bandire i posti di funzione corrispondenti per cui ha necessità in pianta organica con bando ad evidenza pubblica.

Né, in proposito, può invocarsi la norma di cui all'art. 31 del D.lgs. 165/2001, la cui fattispecie riguarda un caso ben distinto da quello in ipotesi contemplato (internalizzazione di personale proveniente da soggetti di diritto privato, assunti in assenza di concorso): l'art. 31, viceversa, contempla il passaggio di dipendenti da soggetti di diritto pubblico ("pubbliche amministrazioni" come definite dall'art. 1, comma 2 dello stesso Testo unico e "gli enti pubblici o le loro aziende o strutture") ad altri soggetti, di diritto pubblico o privato, per effetto di trasferimento di attività.

La *ratio* di tale norma può essere individuata nell'affermazione della compatibilità di trasferimenti "flessibili" di personale (pubblico) ad altri soggetti, in ragione dell'originario accesso concorsuale all'ufficio.

Per contro, la internalizzazione del personale, da un lato, realizzerebbe una fattispecie inversa (passaggio da un soggetto di diritto privato a uno di diritto pubblico), dall'altro non risponderebbe a tale *eadem ratio*. In conclusione, il passaggio diretto a carattere eccezionale di lavoratori subordinati non reclutati mediante accesso concorsuale o selettivo, vale solo per il caso del trasferimento d'azienda e non per il passaggio successivo all'internalizzazione del servizio presso l'ente pubblico.

8.2. La relazione firmata dal Sindaco e dal Segretario comunale, peraltro, nulla riportava sulle assunzioni effettuate nel 2013, omettendo di dichiarare le assunzioni effettuate o di attestare che nel ridetto anno nessuna assunzione è stata effettuata (§ 11.2. lett. g in cui si chiedeva della comunicazione delle assunzioni eventualmente effettuate in dispregio al divieto conseguente ai sensi del comma 557-ter).

Appositamente compulsato, il Responsabile economico-finanziario trasmetteva il seguente elenco di assunzioni effettuate in violazione del richiamato comma 557-ter:

- *«Con determinazioni dirigenziali nn. 20, 21 e 22 del 22/1/2013 sono stati prorogati, dal 1/1/2013 al 31/3/2013, i contratti di lavoro a tempo determinato di n. 8 operatori (3 di cat. A1 e 5 di cat. C1) oltre all'assunzione a tempo determinato, dal 1/2/2013 al 31/3/2013, di un altro operatore di cat. A1. Tali contratti sono stati ulteriormente prorogati, fino al 30/6/2013, con le determinazioni dirigenziali nn. 131, 132 e 133 del 28/3/2013. Con la determinazione dirigenziale n. 182 del 2/8/2013 è stata disposta una ulteriore proroga fino al 4/4/2014. Gli operatori in esame risultano tuttora in servizio in quanto con la determinazione n. 68 del 1/4/2014 è stata disposta una ulteriore proroga di mesi 8 decorrenti dal 5/4/2014».*
- *«Con deliberazione di Giunta Comunale n. 4 dell'11/1/2013 si è provveduto all'assunzione a tempo determinato, ai sensi dell'art. 110 del TUEL, dal 1/1/2013 al 31/12/2013 dell'ing. Gennaro Pitocchi (Decreto Sindacale n. 2 del 15/1/2013); tale incarico è stato successivamente prorogato ed è stato revocato nello scorso mese di ottobre 2014 a seguito della dichiarazione di dissesto finanziario».*
- *«Con deliberazione di G.C. n. 6 del 22/1/2013 integrata dalla n. 19 del 28/3/2013 si è provveduto all'assunzione a tempo determinato, dal 1/1/2013 al 31/10/2013, ai sensi dell'art. 110 del TUEL, del dr. Ernesto Di Mattia (Decreto Sindacale n. 9 del 4/4/2013)».*
- *«Con deliberazione di Giunta Comunale n. 20 del 28/3/2013 si è provveduto all'istituzione dell'ufficio di staff e con contratto di lavoro subordinato è stato assunto, dal 1/4/2013 al 31/12/2013 il sig. Petrellese Natale. Tale incarico è stato*

successivamente prorogato per l'anno 2014 e revocato, nello scorso mese di ottobre 2014, a seguito della dichiarazione di dissesto finanziario».

- «Con Decreto Sindacale n. 31 del 25/11/2013 è stato incaricato della responsabilità dell'area amministrativa, ai sensi dell'art. 110 del TUEL, il dr. Antonio De Rosa fino alla conclusione del mandato del Sindaco; tale incarico è stato revocato nello scorso mese di ottobre 2014 a seguito della dichiarazione di dissesto finanziario».
- «Con deliberazione di Giunta Comunale n. 84 del 26/11/2013 è stata approvata la convenzione con il comune di Succivo disciplinante il distacco parziale del dipendente Giuseppe Perrotta per un periodo di anni 2 ai sensi dell'art. 14 del CCNL 2004 (Decreto Sindacale n. 36 del 6/12/2013)»

Il Collegio, salva ogni della valutazione dei singoli casi elencati da parte degli organi competenti, accerta l'effettuazione di assunzioni in dispregio del divieto di assunzione ex art. 1, comma 557-ter della L.F. 2008 nonché, nel caso specifico dell'ufficio di Staff, del divieto di assunzione e costituzione di tali ufficio ove l'ente si trovi ad integrare le condizioni di ente strutturalmente deficitario (artt. 90, 242 e 243 TUEL), come accertato da questa Sezione nella precedente deliberazione n. 182/2014/PRSP e nella odierna decisione.

9. SAN MARCELLINO FUTURA SPA e AGRORINASCE SCRL

9. Il Sindaco ha qui trasmesso la delibera di C.C. n. 30 del 09 settembre 2014 avente ad oggetto la dismissione della Società Partecipata San Marcellino Futura Multiservizi S.R.L. Invero, la ridetta delibera contiene la mera approvazione di una proposta deliberativa, a firma del "Responsabile di Area Urbanistica e A.T." che stabilisce che «i competenti uffici comunali, secondo le proprie attribuzioni, effettueranno le necessarie analisi e approfondimenti tecnici al fine di individuare le modalità più opportune per arrivare alla dismissione».

Per il carattere sostanzialmente delegato e non dispositivo della deliberazione, privo di un orizzonte tecnico e temporale per effettuare la dismissione, il Collegio ritiene la deliberazione inidonea a sanare la situazione di rilevata inoperatività della società, legittimando, peraltro, la prosecuzione a tempo indeterminato dell'attività sociale, con i relativi costi di autoamministrazione.

Nessuna informazione è stata fornita, se non in modo generico durante l'adunanza pubblica (cfr. *supra*, in premessa), sulla pregressa attività ed oggetto sociale, rendendo impossibile ogni verifica di sana gestione e di congruità della stessa rispetto all'interesse pubblico.

Il Collegio, peraltro, prende atto dell'impegno dichiarato in udienza di procedere a liquidazione della società entro la fine dell'anno.

Per quanto concerne Agrorinasce SCRL, società consortile partecipata della cui esistenza la Corte è venuta a conoscenza solo per effetto della registrazione di numerosi

debiti "per ribaltamento costi di gestione" riconosciuti dal Comune con la deliberazione C.C. n. 5/2014, si rinvia a quanto già evidenziato al § 4.4.3.

10. Tutto ciò premesso, fermo restando quanto sopra precisato su quanto segnalato dall'Ente e sui provvedimenti assunti, la Sezione non può che ritenere complessivamente inidonee le misure adottate a valle della pronuncia n. 182/2014/PRSP, nonostante l'impegno profuso dal Responsabile economico-finanziario per fare emergere la situazione effettiva di disavanzo e di debito e riportare a legalità l'ordinario funzionamento contabile dell'Ente. Cionondimeno, sebbene le criticità segnalate costituiscano "gravi violazioni di legge" ed espongono il Comune al rischio di un aggravamento della situazione finanziaria, prima di adottare una pronuncia ai sensi dell'art. 148 bis, comma 3 del TUEL (blocco della spesa), la Sezione ritiene opportuno, al fine di avere un quadro più completo della situazione finanziaria dell'Ente, analizzare i dati risultanti dalla relazione sul rendiconto 2013, le cui linee guida sono state approvate dalla Sezione Autonomie e il cui schema è già disponibile sul sistema SIQUEL. La Sezione, infatti, ritiene necessario verificare dinamicamente il miglioramento della situazione di bilancio accertata con il riapprovato rendiconto 2013 in ragione degli obblighi e degli adempimenti di legge che derivano dalle recenti dichiarazioni di dissesto, che impongono un forte intervento sugli equilibri di bilancio per competenza.

A tal fine invita l'Organo di revisione a provvedere con cortese urgenza alla redazione del relativo questionario; invita altresì lo stesso Organo ed il Responsabile economico finanziario a riferire e aggiornare questa Sezione sullo stato e sugli effetti delle criticità e misure correttive indicate con la pronuncia specifica n. 182/2014/PRSP e con la presente pronuncia, secondo l'indice di trattazione qui seguito.

Tale relazione dovrà essere depositata presso questa Sezione entro 60 giorni dalla comunicazione di deposito della presente pronuncia specifica.

P.Q.M.

la Sezione regionale di controllo per la Campania

DELIBERA

- i) di prendere atto delle misure correttive comunicate e adottate a valle della pronuncia specifica n. 182/2014/PRSP;
- ii) di verificare in sede di controllo successivo gli effetti sopraggiunti della dichiarazione di dissesto sulla gestione e sugli equilibri finanziari del Comune .

ACCERTA

nei termini di cui in motivazione

- a) la complessiva inidoneità delle misure correttive adottate a valle della pronuncia specifica n. 182/2014/PRSP, salva la necessità di ulteriori verifiche sulla situazione finanziaria dell'Ente agli effetti di cui al § 10;
- b) la sussistenza delle irregolarità contabili e finanziarie illustrate in motivazione, suscettibili di pregiudicare gli equilibri economico-finanziari dell'Ente, tra cui in particolare:
- b.1. la violazione del Patto di stabilità nelle annualità finanziarie 2012 e 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. la violazione del divieto di assunzione di personale, ai sensi dell'art. 1, commi 557 e ss. L.F. 2008 e dell'art. 90 TUEL e assunzione "a titolo gratuito" non corrispondente alla fattispecie legale prevista dell'art. 6 del D.L. n. 90/2014;
 - b.3. l'internalizzazione di personale di società ex concessionarie e private in assenza di pubblico concorso;
 - b.4. irregolarità di gestione nella società partecipata AGRORINASCE SCRL.

DISPONE

- che la ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. n. 33/2013, la presente pronuncia venga pubblicata sul sito Internet dell'Amministrazione comunale nelle modalità di legge, dando riscontro a questa Sezione dell'avvenuta pubblicazione, con l'indicazione del relativo "URL" (indirizzo internet);
- che l'Organo di revisione provveda con cortese urgenza alla redazione del relativo questionario;
- che il Sindaco, quale rappresentante *pro tempore* dell'Ente, lo stesso Organo ed il Responsabile economico finanziario riferiscano e aggiornino questa Sezione sullo stato e sugli effetti delle criticità e sulle misure correttive indicate con la pronuncia specifica n. 182/2014/PRSP e con la presente pronuncia, secondo l'indice di trattazione qui seguito.

Tale relazione dovrà essere depositata presso questa Sezione entro il termine di legge di 60 giorni dalla comunicazione di deposito della presente pronuncia specifica.

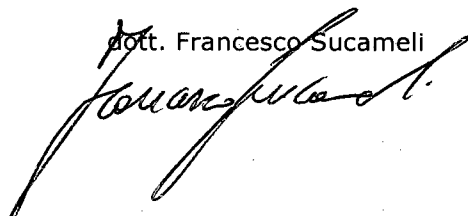
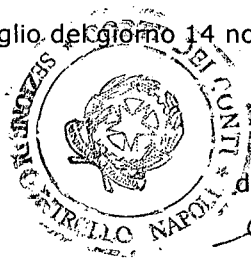
Si dispone altresì, a cura della Segreteria della Sezione:

- la trasmissione della presente pronuncia, a mezzo di posta elettronica certificata, al Sindaco nonché al Presidente del Consiglio Comunale del Comune, affinché quest'ultimo ne dia immediata comunicazione al Consiglio comunale per le valutazioni di competenza;
- la trasmissione della presente pronuncia al Revisore dei conti del Comune;
- la trasmissione, per i profili di competenza, della presente pronuncia alle Procura della Corte dei conti e Procura della Repubblica competenti per territorio;
- 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 per l'eventuale adozione delle misure di competenza ai sensi degli art. 141 e ss. TUEL.

Così deliberato nella camera di consiglio del giorno 14 novembre 2014.

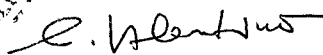
Il Magistrato Estensore

dott. Francesco Sucameli

Il Presidente

dott. Ciro Valentino



Depositata in Segreteria

Il ~~04 DIC. 2014~~

Il Direttore della Segreteria

dott. Mauro Grimaldi

