

pubblica conosce, solo in casi eccezionali e dimensionalmente irrilevanti per il funzionamento di tale "bene pubblico", deroghe piene al principio di unità.

In buona sostanza, il difetto di copertura o di sostenibilità finanziaria cui si riferisce la legge non può che attenersi alla spesa di bilancio complessivamente intesa, non essendo, quindi, necessaria una correlazione diretta tra questa ed entrate specifiche in contrasto col principio di unità del bilancio (pena una sostanziale *interpretatio abrogans* dell'art. 148-bis TUEL,); di conseguenza determina, unitariamente, la preclusione della spesa non obbligatoria (SRC Piemonte n. 268/2013/PRSP; Cfr. SRC Lombardia n. 31/2014/PRSP e nn. 38 e 39/2018/PRSP; SRC Campania n. 26/2015/PRSP, n. 119/2016/PRSP e n. 267/2017/PRSP), vale a dire ai programmi di spesa che l'ente ha finanziato in base alla sua discrezionalità.

4. Né si può ritenere che l'art. 148-bis, comma 3, TUEL si riferisca alla spesa "vincolata", cioè finanziata con risorse accantonabili in fondi. Ciò in considerazione del fatto che il blocco della spesa, per le finalità cui risponde, non può determinare l'interdizione proprio della c.d. spesa obbligatoria, quale è quella vincolata, spesa a presidio della quale è posto il precetto dell'equilibrio ed il sistema dei fondi e che, ove bloccata, finirebbe per frustrare il carattere "pubblico" del bilancio, con la lesione di interessi costituzionalmente rilevanti rispetto ai quali, invero, il precetto dell'equilibrio si pone a presidio.

Del resto, come è stato già affermato dal Giudice delle leggi, permane l'obbligo per l'Ente di adottare senza indugio le misure di riequilibrio *«in ordine alla cui concreta configurazione permane la discrezionalità dell'amministrazione, nel rispetto del principio di priorità dell'impiego delle risorse disponibili per le spese obbligatorie e, comunque, per le obbligazioni perfezionate, in scadenza o scadute»* (sentenza n. 250 del 2013, enfasi aggiunta).

In buona sostanza, quanto all'effetto contemplato dall'art. 148-bis, comma 3, TUEL, il blocco della spesa:

- a) da un lato, riguarda l'effetto autorizzatorio del bilancio di previsione, ed in particolare della spesa, classificata in "programmi". Per tale ragione, lo squilibrio che giustifica la misura di legge deve essere attuale e dinamicamente accertato dalla Sezione (Sezioni riunite di questa Corte, sentenza n. 2/2016);
- b) per altro verso, non può riguardare la spesa obbligatoria;
- c) in virtù del principio di unità, non può colpire singoli e determinati programmi di spesa in funzione di specifiche coperture (per competenza e per cassa), ma deve avere un effetto "costrittivo" solo per la spesa "nuova" e discrezionalmente determinata con la decisione di bilancio, nella misura in cui

non è sostenuta dal precetto di legalità ed, in particolare, non risulta rispettosa del precetto dell'equilibrio.

In tale modo si realizza la finalità cautelare della procedura di cui all'art. 148-bis TUEL. Infatti, nelle more di un adeguato riequilibrio, la possibilità giuridica di spesa, in assenza di equilibrio effettivo, rischia di determinare il blocco della economia costruita attorno al bilancio pubblico, da un lato, determinando il rifiuto dei fornitori di erogare ulteriori beni e servizi all'amministrazione per la constatata insostenibilità finanziaria della spesa, dall'altro di penalizzare l'erogazione beni e servizi la cui erogazione a cittadini è necessaria e costituzionalmente doverosa. La Repubblica, infatti, nelle sue varie articolazioni (art.114 Cost.) non può sottrarsi, giova ripetere, per ragioni finanziarie, all'erogazione di prestazioni che sono costituzionalmente necessarie (in quanto afferenti ai "livelli essenziali delle prestazioni" concernenti i diritti civili e sociali ai sensi dell'art. 117, 2° c. lett. m e 120 comma 2 Cost.). È, infatti, *«la garanzia dei diritti incompressibili ad incidere sul bilancio, e non l'equilibrio di questo a condizionarne la doverosa erogazione»* (Corte costituzionale, sentenza n. 275/2016).

Per tale ragione, il blocco della spesa non può altresì colpire la spesa costituzionalmente necessaria (art. 117, comma 2, lett. m Cost.), tra cui, in particolare, in relazione alle funzioni svolte dagli enti locali, la spesa per i livelli di prestazioni sociali la cui erogazione è rimessa agli enti locali (LEPS), nei termini oggi disciplinati dalla L. n. 328/2000.

5. In definitiva, il blocco della spesa può riguardare solo i programmi di spesa discrezionalmente autorizzata dal bilancio.

Questa conclusione è altresì confermata da un'altra considerazione sistematica, che riguarda la natura della pronuncia della Corte. Come è noto, le pronunce della Corte sul bilancio di enti locali e del servizio sanitario nazionale attengono alla loro regolarità-legittimità rispetto a parametri di legge ordinaria e costituzionale; non si tratta di un provvedimento amministrativo (Sezioni riunite, sentenza n. 15/2017/EL), ma di un giudizio dicotomico (Corte costituzionale, sent. n. 60/2013) di una magistratura; esso quindi non concorre alla determinazione dei contenuti del "bene pubblico" bilancio (Corte Cost., sentenze n. 184/2016, n. 228/2017 e n. 247/2017), ma si limita a rilevare una sua illegittimità sotto il profilo delle coperture e della sostenibilità finanziaria in relazione alla quale è la legge stessa a determinare la "preclusione" di programmi.

Per l'effetto la pronuncia della Corte: a) non può che applicare la legge e, quindi, non può precludere spesa obbligatoria in base alla stessa; b) non può "selezionare" i singoli contenuti del bilancio la cui attuazione è preclusa, ma deve

riferirsi indistintamente a tutta la spesa discrezionale.

In definitiva, a seguito della pronuncia di controllo che accerta il carattere inadeguato della "misure correttive" rispetto all'obiettivo della salvaguardia dell'equilibrio di bilancio, la legge fa scattare un regime di gestione equivalente alla gestione provvisoria, come se il bilancio e le correlate misure non fossero state mai adottate, e con la conseguente necessità dell'ente di rideterminarsi nei tempi di legge, pena le conseguenze previste in caso di mancata adozione del bilancio.

Del resto, l'art. 193, u.c., TUEL stabilisce che la mancata approvazione dei provvedimenti di riequilibrio (in relazione a disavanzi, anche presunti, debiti fuori bilancio o fondo crediti di dubbia esigibilità inadeguati) equivale alla mancata approvazione del bilancio di previsione o del rendiconto (cfr. art. 141 comma 2 e 188 comma 1 TUEL). L'accertamento negativo della Corte dei conti in ordine alle misure correttive comporta il riscontro della permanenza della situazione di squilibrio originaria con il conseguente regime giuridico in tal caso previsto dalla legge, sia per quanto riguarda la gestione provvisoria, sia per quanto riguarda l'obbligo di provvedere al ripristino degli equilibri (con la conseguenza dello scioglimento degli organi in caso di mancata adozione del bilancio nei tempi previsti).

5.1. Peraltro, come già detto, resta impregiudicata, nei limiti delle risorse effettivamente disponibili e debitamente verificate, l'effettuazione della spesa c.d. "obbligatoria". Non è superfluo evidenziare che con tale concetto non ci si riferisce solo alla spesa per cui sussiste un titolo che per legge impegna il bilancio (titolo giuridico che può essere, a sua volta, legale o contrattuale) in presenza di una obbligazione che, *iure privatorum*, «*quo necessitate adstringimur alicuius rei solvendae secundum iura nostrae civitatis*». La spesa "obbligatoria", in diritto pubblico, e per il bilancio, può attenersi ad obbligazioni non ancora sorte ma che allo stesso tempo non possono non essere contratte alla stregua delle funzioni intestate all'ente e al principio di preservazione del patrimonio. Il concetto di tale genere di spesa è, del resto, declinato e coincide con le obbligazioni che possono essere onorate e contratte in caso di esercizio provvisorio (cfr. art. 163 comma 2 TUEL e All. 4/2 al D.lgs n. 118/2011, punto 8.3 e 8.4): secondo tale normativa (ed, in particolare, in caso di emersione di un disavanzo presunto), nonostante le limitazioni di spesa, sono fatti salvi: i) il pagamento di residui passivi, ii) l'assolvimento di obbligazioni contrattualmente , nonché derivanti direttamente da specifiche disposizioni di legge o da provvedimenti giurisdizionali esecutivi; iii) il finanziamento di operazioni necessarie ad evitare che siano

arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.

In tale evenienza, l'ente destinatario del blocco deve motivare ed attestare la caratteristica della obbligatorietà e della essenzialità della spesa nell'ambito del provvedimento di impegno o di prenotazione, qualora ricorresse una delle prefate fattispecie.

In buona sostanza, la procedura di "blocco della spesa" si innesta nel ciclo di bilancio per verificare la congruità delle misure di salvaguardia adottate e, in caso di inadeguatezza delle stesse, può determinare l'accertamento di una situazione giuridica coincidente con un bilancio "*tamquam non esset*".

In questo modo, la legge preclude spesa nuova e discrezionale la quale – in assenza di copertura e sostenibilità nelle risorse complessivamente considerate ed effettivamente disponibili – finirebbe per perpetuare o addirittura espandere lo squilibrio accertato.

6. Tanto precisato sul quadro normativo ed ordinamentale del controllo esitato nel presente giudizio, quanto all'oggetto dello stesso, la Sezione rileva che il comune di Napoli ha trasmesso, per quanto in ritardo, le misure correttive.

Il ritardo è peraltro giustificato dalla esigenza di verificare l'esito del giudizio e le motivazioni alla base della sentenza n. 11/2018/2018, con la correlata stabilizzazione degli effetti della pronuncia SRC Campania n. 240/2017/PRSP. Solo a valle del deposito di tale sentenza (29 marzo 2018), il Comune ha avuto la concreta definizione dell'impatto quantitativo dell'accertamento e della necessaria entità delle misure correttive, provvedendo ad adottarle con le deliberazioni del Consiglio comunale nn. 27, 28, 29 e 30 del 23 aprile 2018 (rispettivamente aventi ad oggetto l'approvazione del piano delle alienazioni, la rettifica-integrazione dello stesso, il DUP ed il bilancio di previsione 2018-2020, unitamente al quale è stata trasmessa la rettifica al riaccertamento straordinario).

La Sezione ritiene, dunque, di potere procedere alla disamina di merito delle misure correttive e della loro rispondenza alla legalità contabile.

Riassumendo esse si articolano nei seguenti provvedimenti:

- i. nell'adozione, nel periodo antecedente all'approvazione del bilancio di previsione 2018-2020 e successivo alla deliberazione n. 240/2017/PRSP, di un auto-blocco della spesa. Segnatamente, nel periodo che intercorre dalla decisione di questa Sezione alla adozione delle misure correttive, è stata inviata apposita circolare a tutte le strutture organizzative dell'Amministrazione, affinché le stesse, prima di effettuare impegni o prenotazioni di nuove spese, procedessero a verificare ed attestare la

- ricorrenza di alcune fattispecie tassativamente elencate, direttamente mutate dalla disciplina della gestione provvisoria, ex art. 163 TUEL (nota protocollo generale comune n. 807267 del 20 ottobre 2017 a firma del Direttore Generale, del Ragioniere Generale, e del Dirigente della U.O.A. Monitoraggio Piano Finanziario di Riequilibrio Pluriennale, cfr. nota prot. C.d.c n. 1593 del 16 febbraio 2018);
- ii. nella riedizione del riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015, per assorbire le componenti omesse e riclassificare il risultato di amministrazione sulla base delle poste modificative necessarie in riferimento all'accertamento sintetizzato nella Tabella 1 (deliberazione di Giunta comunale n. 170 del 20 aprile 2018);
 - iii. nella certificazione del 28 aprile 2018 dello sfioramento del SFP 2016 per € 85,498 mln, come risultante dalla nota MEF - RGS - Prot. 86169 del 9 maggio 2018 (prot. C.d.c. n. 2750 del 9 maggio 2018);
 - iv. nella effettuazione della manovra di bilancio (deliberazioni del Consiglio comunale nn. 27, 28, 29 e 30 del 23 aprile 2018) attraverso cui il comune di Napoli:
 - a. provvede alla conseguente applicazione del nuovo disavanzo annuale come correttamente ri-quantificato a valle della operazione di cui al punto ii e nel reperimento delle risorse a copertura nell'esercizio 2018, applicazione che deve avvenire conformemente all'art. 4 del d.m. 2 aprile 2015;
 - b. per far fronte ai minori trasferimenti attesi per effetto della nuova certificazione sul SFP 2016 (punto iii), provvede a reperire le risorse che nel 2019 sono necessarie per sopperire all'applicazione della limitazione della riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio o del fondo perequativo in misura pari alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo programmatico predeterminato (art. 1, comma 723 L. n. 208/2015), per un importo pari a € per 85,498 mln. Infatti, poiché il *decisum* della Sezione di controllo si è stabilizzato con l'esito del ricorso presentato dal Comune di Napoli, con la sentenza SS.RR. n. 11/2018/EL, tale limitazione si applica a partire dall'anno successivo alla definitività dell'accertamento (L. n. 208/2015, art. 1 commi 723, 724 e 727), *ergo* con riferimento all'esercizio 2019.

6.1. La Sezione prende positivamente atto della tempestiva auto-riduzione della facoltà di spesa nel periodo immediatamente successivo alla pronuncia SRC Campania n. 240/2017/PRSP, e sino alla stabilizzazione del contenuto dell'accertamento in esso contenuto con la sentenza SS.RR. n. 11/2018/EL del 29

marzo 2018. È di planare evidenza che tra le varie misure adottabili il Comune abbia, in tale periodo, assunto un atteggiamento prudente che – se correttamente eseguito – non può in nessun modo avere deteriorato i già precari equilibri evidenziati con la pronuncia n. 240/2017/PRSP.

A) IRREGOLARITÀ CONTABILI RETTIFICA DEL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO

7. Per quanto attiene al riaccertamento straordinario "rieditato" con la deliberazione G.C. n. 170/2018, peraltro, la Sezione accerta le seguenti criticità contabili, dipendenti da una cattiva interpretazione e applicazione: a) dei limiti legali alla riedizione, in autotutela, del riaccertamento straordinario; b) dell'art. 1, comma 814 della L. n. 205/2017; c) sul calcolo del "maggiore disavanzo" ai sensi dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015 (nonché dell'art. 2, comma 8, del d.m. 12 febbraio 2018).

7.1. Errata interpretazione dei limiti legali alla riedizione del riaccertamento straordinario. Per valutare il primo aspetto, occorre richiamare brevemente le prescrizioni della delibera 240/2017/PRSP della Sezione concernenti il riaccertamento straordinario.

In particolare, la citata decisione disponeva la riedizione del riaccertamento straordinario per includervi due poste mancanti: 1) l'accantonamento per la neutralizzazione dei finanziamenti del fondo di rotazione per € 234.985.721,72 e 2) quello per un Fondo rischi, pari almeno pari (*de minimis*) a € 172.396.732,12.

La Sezione aveva ritenuto sussistenti i presupposti per una modifica in autotutela del preesistente riaccertamento straordinario (effettuato nel 2015 con la deliberazione di G.C. n. 370 del 8 giugno 2015, rettificata con la successiva deliberazione n. 479 del 24 luglio 2015 in relazione ad errori materiali di compilazione) solo «*ai sensi e nei limiti delineati nella motivazione*» e, cioè, per le due citate partite contabili. La riedizione era disposta "ora per allora", cioè a titolo di misura correttiva, entro 60 gg. dalla pronuncia n. 240/2017/PRSP, con imputazione contabile al 1° gennaio 2015, ma con effetti sulle decisioni di bilancio in corso, ovvero, successivi bilanci di previsione e rendicontazione.

Del resto, nemmeno il richiamo all'art. 1, comma 848, L. n. 205/2017 da parte degli enti (deliberazione C.C. n 2 del 9 gennaio 2018) consente e autorizza, in sede di riedizione del riaccertamento straordinario, ri-valutazioni o ricalcoli delle poste che non abbiano fondamento nella pronuncia di controllo che tale riedizione ha reso possibile con la certezza del *decisum* della Magistratura contabile. Tale norma, infatti, consente solo di effettuare, in concomitanza con le operazioni di rendicontazione 2017, quindi in contemporanea al riaccertamento ordinario 2017, le rettifiche necessarie al riaccertamento straordinario, di modo che gli effetti di

tale modifica si possano ripercuotere immediatamente sul 2017 e sul successivo bilancio di previsione.

Per contro, il comune di Napoli ha operato il riaccertamento straordinario introducendo elementi di novità contabile non consentiti.

Ed infatti, passando al merito del riaccertamento, l'analisi della delibera G.C. n. 170/2018 mostra i seguenti esiti: «*il risultato di amministrazione esposto nell'allegato B/1, allegato al presente provvedimento (ALL. 2) quale parte integrante e sostanziale, che sostituisce l'analogo allegato alla deliberazione di G.C. n. 370/2015, come modificata dalla deliberazione di G.C. n. 479/2015, reca altresì l'effetto dell'applicazione di quanto previsto dall'art. 1, comma 814, della L. 205/2017, già disposta dal Consiglio Comunale in occasione dell'approvazione, con la deliberazione n. 3/2018, del nuovo piano di riequilibrio finanziario pluriennale*».

Come si può osservare dalla Tabella 2, il nuovo risultato di amministrazione post-armonizzazione, rispetto alla precedente versione, mostra le seguenti rettifiche:

- i. inserimento del Fondo per la restituzione dell'anticipazione ricevuta a titolo di fondo di rotazione ex art. 243-ter TUEL (fondo di rotazione) di un importo di € 234.985.721,72;
- ii. azzeramento del pregresso Fondo DFB (debiti fuori bilancio), ovvero del larvale Fondo rischi, acceso a suo tempo per un importo rivelatosi inadeguato (per € 23 mln) e accensione, parallelamente, di un FR (Fondo rischi e passività potenziali) sulla base di un'articolata mappatura del rischio, nonché di una metodologia condivisa dall'Ente già in sede di decisione n. 240/2017/PRSP (cfr. Fondo passività Potenziali, per € 746.193.577,03).
- iii. azzeramento del Fondo Anticipazioni liquidità, originariamente pari a € 1.140.485.893,16, motivato dall'applicazione dell'art. 1, comma 814, della L. 205/2017.

Tabella 2. Riedizione del Riaccertamento straordinario. Schema cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011. Fonte: Comune di Napoli, delibera G.C. n. 170/2018

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 DETERMINATO NEL RENDICONTO 2014 (a)	-205.446.103,49
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (b)	246.071.845,39
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (c) ⁽¹⁾	1.987.479.519,20
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (d)	387.509.990,23
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (e)	455.630.667,12
RESIDUI PASSIVI DEFINITIVAMENTE CANCELLATI CHE CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (f) ⁽²⁾	
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO g) = (e) -(d)+(f) ⁽²⁾	68.120.676,89
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 1° GENNAIO 2015 - DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI (h) = (a) -(b) + (c) - (d)+ (e) + (f) -(g) e degli anni successivi	1.535.961.570,32
Composizione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (g) e negli anni del piano:	
Parte accantonata ⁽³⁾	

Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/2014 ⁽⁴⁾	1.352.788.825,44
Fondo residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni) ⁽⁵⁾	-
Fondoal 31/12/N-1	-
Fondo per la restituzione dell'anticipazione ricevuta a titolo di fondo di rotazione ex art. 243ter del D.lgs. 267/2000	234.985.721,72
Fondo per le passività potenziali	746.193.577,03
Totale parte accantonata (i)	2.333.968.124,19
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Costituzione fondo relativo alle anticipazioni di liquidità di cui al DL 35/2013	0,00
Vincoli derivanti da trasferimenti	(1.140.485.893,16)
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	-
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	43.143.230,30
Altri vincoli da specificare di	8.423.430,85
Flussi finanziari da Finanza derivata	0,00
Fondo DFB	10.450.802,71
Personale	0,00
Avanzo vincolato rendiconto 2014 da destinare	(23.000.000,00)
	4.211.295,03
	7.540.596,94
	559.418,38
Totale parte vincolata (l)	74.328.774,21
	(1.237.814.667,37)
Totale parte destinata agli investimenti (m)	584.370.788,86
Totale parte disponibile (n) = (k)-(i)- (l)-(m)	- 1.456.706.116,94
	(-1.639.012.711,35)

Quanto alla rettifica di cui al punto *i* essa è pienamente conforme ai *dicta* di accertamento della Sezione; analogamente, si rileva con riguardo al punto *ii*, un adeguamento del FR che supera anche l'importo *de minimis* accertato dalla Sezione con la pronuncia n. 240/2017/PRSP.

Di tutt'altro tenore è il giudizio riguardante la rettifica di cui al punto *iii*, per i motivi di seguito esposti. Segnatamente, in sede della riedizione del riaccertamento straordinario, il Comune ha abbattuto l'intero accantonamento per FAL "a finanziamento" della costituzione del FCDE. Il risultato è che, nonostante la contabilizzazione delle poste oggetto di accertamento da parte di questa Corte (e erroneamente non calcolate a suo tempo), il riaccertamento straordinario registra come esito (parte disponibile) un risultato finale migliorativo per il Comune, finanche, addirittura, rispetto alla quantificazione originaria su cui si era soffermata la deliberazione n. 240/2017/PRSP (riduzione del disavanzo da € - 1.639.012.711,35 a € - 1.456.706.116,94).

Del resto, come ha già evidenziato da SRC Puglia n. 44/2018/PAR, «nessuna modifica poteva essere applicata al riaccertamento straordinario precedentemente effettuato per effetto di una nuova valutazione [...] anche alla luce dei principi che regolano l'attività amministrativa» (SRC Puglia n. 44/2018/PAR,) nemmeno sulla scorta dell'art. 1, comma 848, della L. n. 205/2017: infatti, tale disposizione si è limitata a codificare una giurisprudenza ormai consolidata con riferimento ai limitati casi in cui è ammessa una riedizione

del riaccertamento straordinario, tanto in *bonam*, quanto in *malam partem* per gli enti.

Ciò al fine di evitare pratiche elusive e allo stesso tempo di preservare la continuità dell'amministrazione e dell'erogazione di beni e servizi.

7.2. Errata interpretazione dell'art. 1, comma 814 della L. n. 205/2018. Ad avviso del Collegio è errata l'interpretazione della norma in virtù della quale il Comune si è ritenuto legittimato ad effettuare l'abbattimento integrale del FAL.

Segnatamente, l'art. 1, comma 814, della "Legge di bilancio 2018" prevede: «L'articolo 2, comma 6, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125, si interpreta nel senso che la facoltà degli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità, di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, di utilizzare la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione, **può essere esercitata anche con effetti sulle risultanze finali esposte nell'allegato 5/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui effettuato ai sensi dell'articolo 3, comma 7, dello stesso decreto legislativo n. 118 del 2011, nonché sul ripiano del disavanzo previsto dal comma 13 del medesimo articolo, limitatamente ai soli enti che hanno approvato il suddetto riaccertamento straordinario a decorrere dal 20 maggio 2015, fermo restando il rispetto dell'articolo 3, comma 8, del medesimo decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che l'operazione di riaccertamento straordinario sia oggetto di un unico atto deliberativo**».

Tanto premesso, l'abbattimento totale del FAL in sede di riaccertamento straordinario appare errato e non giustificato per due ordini di motivi. La disposizione dell'art. 1, comma 814, della L. n. 205/2017 infatti:

- i. incontra, *expressis verbis*, il limite della "unicità" del riaccertamento straordinario. In buona sostanza, la norma non introduce o autorizza un nuovo riaccertamento straordinario ex art. 1 comma 814, ma autorizza la retro-applicazione dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 e delle quantificazioni effettuate negli esercizi successivi. La norma, invero, non autorizza a replicare quantificazioni e valutazioni già effettuate. Di conseguenza, la norma avrebbe potuto legittimare, semplicemente, la retro-datazione ed applicazione in sede di riaccertamento straordinario dei valori di FAL e FCDE, come successivamente determinati nelle rendicontazioni seguenti ai sensi dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, nel caso del comune di Napoli, nel rendiconto 2016;
- ii. rispetto all'art. 2, comma 6 del D.L. n. 78/2016, oggetto dell'interpretazione autentica, non introduce elementi nuovi per l'interpretazione dei presupposti e

dei limiti e delle modalità per l'utilizzo del FAL per l'accantonamento a FCDE, ma si limita a stabilire la decorrenza contabile di tale utilizzo.

7.2.1. Si rammenta, infatti, che dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, il Comune di Napoli si era già avvalso in sede di rendiconto 2016 (il D.L. n. 78/2015 è infatti stato emanato il 19 giugno 2016, mentre l'approvazione del rendiconto 2015 è del 24 maggio 2015), con modalità che questa Sezione, tra l'altro, aveva considerato congrue e corrette. In particolare, nella pronuncia n. 240/2017/PRSP la Sezione aveva sottolineato la *«convergenza interpretativa sull'art. 2, comma 6 del D.L. n. 78/2015, che ha virtuosamente portato a finanziare il FCDE tramite il Fondo anticipazioni liquidità (FAL) esclusivamente al netto dei soli residui incassati (SRC Campania n. 1/2017/PRSP)»*.

Come si ricorderà, ai sensi dell'art. 2, comma 6 del D.L. n. 78/2015: *«Gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione»*.

La norma in questione aveva posto problemi di compatibilità costituzionale, che la Sezione ha risolto con una interpretazione conforme (Corte costituzionale, *ex plurimis*, sent. n. 356/1996; sentt. n. 219/2008 e n. 1/2013, nonché sentenze nn. 221/2015, 262/2015, n. 45/2016, n. 95/2016 e n. 240/2016). In base a tale interpretazione l'"utilizzo" previsto dalla legge, incontra i limiti di principio statuiti dalla giurisprudenza Costituzionale (sentenze n. 181/2015 e n. 89/2017) e contabile (pronunce nomofilattiche della Sezione Autonomie, n. 14/2013/QMIG, n. 19/2014/QMIG. Con particolare riguardo all'art. 6, comma 2, del D.L. n. 78/2015, tali principi sono stati ribaditi con la deliberazione n. 33/2015/QMIG e, per le norme emanate per le regioni in attuazione delle pronunce costituzionali, dalla deliberazione n. 28/2017/QMIG).

Tale giurisprudenza ha costantemente evidenziato e sancito che le anticipazioni straordinarie di liquidità ex D.L. n. 35/2013 (e successivi rifinanziamenti) e le norme in seguito emanate, che ne disciplinano la contabilizzazione, non possono essere interpretate in modo che si determini un'espansione della capacità di spesa degli enti che di tali finanziamenti hanno beneficiato: l'anticipazione straordinaria di liquidità ex D.L. n. 35/2013, infatti, realizza un finanziamento per il pagamento di spesa pregressa indifferenziato, che ove si traducesse in maggiore capacità finanziaria degli enti che ne beneficiano,

realizzerebbe una violazione della regola aurea dell'art. 119, comma 6 Cost. (che ammette indebitamento solo per spesa di investimento).

Di conseguenza la Sezione ha ritenuto che l'utilizzazione del FAL per costituire l'accantonamento a FCDE può avvenire solo se lo spazio finanziario creato dall'anticipazione straordinaria, e corrispondente al FAL, non venga destinato a coprire disavanzi latenti e quindi spesa corrente; fermo restando che l'accantonamento complessivo derivante da FAL e FCDE deve continuare a svolgere le funzioni proprie di statuite dalla legge e ammesse dalla Costituzione.

Tale interpretazione costituzionalmente conforme (in questo senso cfr. SRC Campania n. 1/2017/PRSP; analogamente cfr. SRC Sicilia n. 150/2017/PRSP e n. 13/2018/PRSP), si rammenta brevemente, si basa sui seguenti assunti logico-interpretativi derivati dalla citata giurisprudenza contabile e costituzionale:

- i. il FAL e il FCDE sono due accantonamenti che rispondono a funzioni e rischi diversi, il primo relativo al passivo, il secondo relativo all'attivo del conto del bilancio (SS.RR. n. 26/2016/EL);
- ii. il FAL si correla al "debito da restituzione" per anticipazioni "straordinarie" di liquidità, annotato nella sua integralità, in forma di vincolo sul risultato di amministrazione, con funzione neutralizzatoria del rischio di un'espansione incostituzionale della spesa: ove contabilizzato alla stregua di un mutuo, infatti, l'anticipazione straordinaria di liquidità determinerebbe una crescita del risultato di amministrazione commisurata alla diminuzione dei residui passivi estinti con il finanziamento vincolato ex D.L. n. 35/2013, con una conseguente espansione dello spazio finanziario per nuova spesa sugli esercizi successivi. Tale espansione sarebbe costituzionalmente incompatibile con la regola aurea dell'art. 119, comma 6 Cost, in quanto: a) generata da un indebitamento destinato al pagamento di spesa indifferenziata, tanto corrente, quanto di investimento, b) potrebbe indirettamente migliorare il risultato di amministrazione coprendo pregressi disavanzi. Per tale ragione, prima in via pretoria, poi per via legislativa, è stata prevista la contabilizzazione "neutrale" di un accantonamento per Fondo anticipazioni liquidità (Sezione Autonomie, pronunce n. 14/2013/QMIG, n. 19/2014/QMIG e n. 28/2017/QMIG; Corte Costituzionale n. 181/2015 e n. 89/2017);
- iii. questa operazione, effettuata sul piano contabile, sul piano civilistico passa necessariamente dalla riqualificazione interpretativa della causa del negozio di anticipazione contratto ai sensi del D.L. n. 35/2013. Ai sensi dell'art. 1424 c.c., la causa concreta del contratto col MEF non potrebbe corrispondere al "tipo" legale (mutuo), ma come l'anticipazione ordinaria, deve rispondere ad una

- causa giuridica che combina «*la funzione di finanziamento con quella di razionalizzazione dello sfasamento temporale tra flussi di spesa e di entrata*» (causa di anticipazione);
- iv. per converso, il FCDE è una posta non collegata alla spesa, ma alla peculiarità dell'attivo, accomunata al FAL solo dalla circostanza di operare un "accantonamento" sul risultato di amministrazione, determinandone una compressione che costringe gli enti a ridurre la spesa autorizzabile sugli esercizi successivi. La sua funzione è «*precludere l'impiego di risorse di incerta acquisizione. In sostanza esso è un fondo rettificativo, in diminuzione di una posta di entrata, finalizzato a correggere il valore nominale dei crediti dell'ente in relazione alla parte di essi che si prevede di non incassare in corso di esercizio. Per questo motivo, in parte entrata si iscrive il credito al valore nominale (punto 3.3 dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118 del 2011), mentre tra le passività si inserisce l'importo di prevedibile svalutazione (art. 46 «Fondo crediti di dubbia esigibilità», del d.lgs. n. 118 del 2011 e punto 3.3 dell'allegato 4/2 del medesimo decreto), il quale viene accantonato proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale*» (Corte costituzionale, sent. n. 279/2016). In definitiva, il FCDE mira ad accumulare risorse sufficienti a coprire le "prevedibili" insussistenze di crediti. In altri termini il FCDE previene l'evidenziazione di squilibri di bilancio, ex art. 81 e 97 Cost., collegati a crediti la cui riscossione risulti statisticamente improbabile o impossibile;
- v. il FAL e IL FCDE hanno peraltro una indiretta interferenza funzionale. Il FCDE svaluta anche i residui attivi che coprivano i residui passivi estinti con l'anticipazione e che hanno manifestato una evidente crisi di esigibilità, al punto da rendere necessario il finanziamento straordinario ex D.L. n. 35/2013: esso evita che si generi avanzo libero non effettivo, in violazione dell'equilibrio di bilancio (art. 81 e 97 comma 1 Cost.). Entrambi i fondi, del resto, concorrono in modo combinato a definire il disavanzo. Pertanto ove il FAL, generato da un mutuo con Cassa depositi e prestiti, venisse utilizzato integralmente a beneficio del FCDE, si avrebbe certamente l'impiego di indebitamento (non più neutralizzato dal FAL poiché assorbito dentro il FCDE) a ripiano di insussistenze (e disavanzo) correlate a residui attivi che erano a copertura della spesa anticipata. In questo modo l'anticipazione straordinaria di liquidità, oltre a costituire un finanziamento per cassa, determinerebbe un miglioramento del risultato di amministrazione – generato dalla riduzione del FAL a totale vantaggio del FCDE – con una indebita espansione (per competenza) della

capacità di spesa sugli esercizi successivi. Per tale ragione la Sezione Autonomie (deliberazione n.33/2015/QMIG), in sede nomofilattica, ha precisato e ribadito che «L'utilizzo

di cui all'art. 2, comma 6, d.l. 19 giugno 2015, n. 78, convertito dalla l. 6 agosto 2015, n. 125, non deve produrre effetti
_____».

In estrema sintesi, si tratta di poste contabili aventi finalità diverse (cfr. sentenza SS.RR. n. 26/2016/EL) e allo stesso tempo concorrenti ad evitare il surrettizio finanziamento della copertura del disavanzo e l'alleggerimento del suo peso sulla nuova spesa autorizzabile negli esercizi futuri (Sezione Autonomie, deliberazione n.33/2015/QMIG).

Poiché, peraltro, solo una parte del FCDE corrisponde ad effettive insussistenze (in quanto la svalutazione si basa su una presunzione standard e statistica di inesigibilità e su classi di svalutazione, c.d. cluster, cfr. D.lgs. n. 118, All. 4/2 § 3.3 ed esempio n. 5), l'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 consente di ridurre l'impatto complessivo del combinato operare di FAL e FCDE.

Sulla base di queste premesse logico-normative (con fondamento costituzionale) si è ritenuto che l'"utilizzo" ammesso possa essere esclusivamente quello legato ad un comprovato e attuale miglioramento sul lato della riscossione delle entrate (SRC Sicilia nn. 150/2017/PRSP e 13/2018/PRSP), che non fosse ancora percepito dal criterio di calcolo del FCDE fondato su criteri *standard* e *trend* storici, ossia un effettivo realizzo del processo di accumulo a provvista dei pagamenti anticipati (in misura più che proporzionale rispetto alle esigenze di neutralizzazione e restituzione sottese al FAL). Si è ritenuto, cioè, che la ridetta disposizione non possa che autorizzare un "utilizzo" del FAL a finanziamento del FCDE solo nei limiti degli incassi in conto residui registrati in corso d'anno (SRC Campania n. 1/2017).

Questa interpretazione rispetta ed armonizza funzioni ed finalità costituzionali dei due fondi. Infatti, in tal modo, entrambi continuano complessivamente ad esercitare la loro funzione, sempreché l'accantonamento complessivo si riduca in misura tale da non pregiudicare la funzione di tutela degli equilibri e non realizzi un aggiramento della regola aurea dell'art. 119, comma 6, Cost. Segnatamente, è possibile effettuare una riduzione: a) in modo superiore alla quota di ammortamento per la restituzione dell'anticipazione, registrabile progressivamente nel FAL; b) in modo superiore alla riduzione del FCDE determinato da un recente miglioramento della riscossione. Tale ultimo fondo, infatti, si riduce solo per effetto della stabile crescita nel tempo della riscossione in

conto residui: poiché l'esempio n. 5 del principio contabile applicato n. 4/2, richiede che la svalutazione si determini sulla base della riscossione "media" su 5 anni, tale fondo, senza l'art. 2, comma 6 D.L. n. 78/2015, non sarebbe in grado di registrare con immediatezza recenti miglioramenti della riscossione. Per altro verso, il finanziamento ex D.L. n. 35/2013 è compensata da un fondo la cui riduzione si ha certezza che non sia determinata da copertura di disavanzi (e quindi spesa diversa dall'investimento) in violazione dell'art. 119, comma 6, Cost.

Continua, peraltro, ad essere inammissibile un integrale e non giustificato assorbimento di un fondo nell'altro, perché l'effetto sarebbe sicuramente quello del surrettizio finanziamento della copertura di disavanzi effettivi «*generando una "plusvalenza fittizia" ai fini della determinazione del risultato di amministrazione*» (cfr. Corte costituzionale n. 89 del 2017)», spendibile come maggiore spesa negli esercizi futuri: una simile interpretazione dell'istituto vanificherebbe de plano la funzione del FAL come delineata dalla giurisprudenza costituzionale (sentt. n. 181/2015 e n. 89/2017), ponendosi in diretto contrasto con gli artt. 81, 97 e 119, comma 6, Cost.

Né una simile, incostituzionale, impostazione può dirsi che corrisponda ad un difforme orientamento della SRC Calabria (citato in contraddittorio dal Comune), atteso che, nelle pronunce n. 78/2018/PRSP e n. 48/2018/PRSP, la Sezione medesima si occupa esclusivamente di un problema di diritto intertemporale e non ha affrontato né direttamente, né *funditus* la questione delle modalità di applicazione dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, per mezzo del comma 814 dell'art. 1 della L. n. 205/2017.

In definitiva, la vera finalità dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015, non può essere quella di distrarre il FAL dalle sue funzioni, ma di consentire una riduzione del sacrificio aggiuntivo, in termini di spesa, richiesto dalla nuova contabilità armonizzata, diminuendo l'impatto del "maggiore disavanzo" collegato al FCDE. Tale finalità è chiarita dall'art. 1, comma 814, della L. n. 205/2017, che nell'intento di risolvere i contrasti ermeneutici emersi in sede applicativa, ha precisato, in modo coerente con il sistema, che la norma interpretata era applicabile già in sede di riaccertamento straordinario, consentendo, già con tale decorrenza, una riduzione del sacrificio aggiuntivo in termini di spesa, richiesto dalla nuova contabilità armonizzata (e diminuendo l'impatto del "maggiore disavanzo" collegato al FCDE, che non esprime disavanzi effettivi, ma solo prudenziali e cautelativi).

Nel rinviare alla pronuncia n. 1/2017/PRSP per quanto concerne la ragionevolezza di tale interpretazione anche sotto il profilo della non disparità di

trattamento tra enti virtuosi, che non hanno avuto necessità di ricorrere alle anticipazioni straordinarie di liquidità ex D.L. n. 35/2013, e non virtuosi (in sintonia con la giurisprudenza delle Sezioni riunite, ed in particolare con SS.RR. n. 26/20916/EL), si osserva che, diversamente interpretando la disposizione, la norma sarebbe in modo manifesto in contrasto con la Costituzione, con riguardo ai parametri degli artt. 81, 97 comma 1 e 119, comma 6, obbligando il giudice a quo a sollevare questione di legittimità costituzionale della norma, considerato che la Costituzione e la legge gli vietano di dare applicazione a norme della cui costituzionalità dubita (art. 1 della L. cost. n. 1/1948 e artt. 23 e 24 della L. n. 87/1953).

Il Comune, tra l'altro, nel progetto di rendiconto 2016, approvato con delibera G.C. n. 219 del 28 aprile 2017 e quindi con deliberazione C.C. n. 30 del 26 maggio 2016, aveva aderito a questa interpretazione. Infatti, l'Ente riferiva: *«Le disposizioni dell'art. 2, comma 6, D.L. 78/2015 sono state di recente oggetto di interpretazione da parte della Corte dei Conti sezione Regionale di Controllo per la Campania che, nella deliberazione n. 1/2017, ha indicato i limiti entro cui il vincolo per Fondo Anticipazione di Liquidità (FAL) può essere utilizzato per l'accantonamento al Fondo Crediti Dubbia esigibilità (FCDE). Tale utilizzo viene dalla Corte ammesso nella misura massima della riscossione in conto residui di anno in anno intervenuta.*

In base a tale interpretazione che non avvalora l'applicazione totale del FAL al FCDE, si è ritenuto opportuno includere il vincolo per FAL nella determinazione del Risultato di Amministrazione al 31/12/2016. Nella Relazione sulla gestione sono indicati i valori che hanno portato alla quantificazione di tale vincolo, nel Risultato 2016». Analoghe considerazioni sono contenute nella relazione sulla rimodulazione del PRFP ex art. 1, comma 714, della L. n. 208/2015, che ri-quantifica correttamente il FCDE a fine 2015 (deliberazione del Consiglio Comunale di Napoli n. 15 del 30 settembre 2016 di approvazione della proposta di Giunta Comunale n. 555 del 22 settembre 2016).

7.2.3. Per tali motivi la misura correttiva della riedizione del riaccertamento straordinario risulta inesatta ed incongrua, in quanto:

- come si è già detto, viola il principio della unicità del riaccertamento straordinario, rieditando valutazioni che – nei casi eccezionali in cui è permesso correggerne gli esiti – non sono ammesse né nella giurisprudenza di questa Corte né in base all'art. 1, comma 848, L. n. 205/2017. In tale senso ha operato il comune di Napoli ri-quantificando gli esiti dell'applicazione dell'art. 2, comma 6,

del D.L. n. 78/2015 in modo divergente da quanto già effettuato nel rendiconto 2016;

- e tuttavia, anche a volere ritenere possibile, in base ad una scelta legislativa, la rettifica del FAL a favore del FCDE nell'ambito del riaccertamento straordinario "rieditato", non deve essere violato il principio di unicità del riaccertamento, come evidenziato dall'art. 1, comma 814, della L. n. 205/2017: il riaccertamento straordinario deve essere quindi neutro in merito ad eventuali poste già liquidate (sebbene retro-datate), altrimenti costituendo facile occasione di comportamenti opportunistici. Così ha operato il comune di Napoli che, in sede di riedizione del riaccertamento, ha realizzato l'integrale assorbimento del FAL entro il FCDE, travalicando i necessari limiti legislativi e costituzionali che già caratterizzavano l'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 (limiti peraltro in precedenza riconosciuti dallo stesso Comune ed oggetto di attenzione e analisi nell'ambito dei controlli effettuati con la deliberazione n. 240/2017/PRSP).

In definitiva, il richiamo del combinato disposto dei commi 814 e 848 dell'art. 1 della L. n. 205/2017 da parte degli enti (come il Comune di Napoli), non consente e autorizza, in sede di riedizione del riaccertamento straordinario, rivalutazioni o ricalcoli delle poste che non abbiano fondamento nella pronuncia di controllo e nelle quantificazioni già effettuate con i rendiconti successivi quanto al rapporto tra FCDE e FAL, alla stregua dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015.

In estrema sintesi, quindi, il riaccertamento straordinario risulta non corretto, in quanto:

- come si è già detto, viola il principio della unicità del riaccertamento straordinario;

- interpreta non correttamente il contenuto dispositivo dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 in nessun modo innovato dall'art. 1, commi 814 e 848, della L. n. 205/2017 (tranne che in punto di decorrenza contabile).

La riduzione del combinato accantonamento di FCDE e FAL, con il totale azzeramento del FAL, ha quindi l'effetto espandere illegittimamente la capacità di spesa e di quantificare in modo incongruo il disavanzo, in contrasto con la legge e con la Costituzione, in un contesto contabile, tra l'altro, affetto da gravi patologie accertate con la pronuncia n. 240/2017/PRSP.

Infatti, si rammenta che *«lo stato della riscossione in conto residui costituisce, insieme alla mancanza di controllo del contenzioso e del fenomeno di produzione dei debiti fuori bilancio, la principale ragione della crisi finanziaria del Comune di Napoli»* (ibidem).

Tale anomalia ha ripercussioni immediate, per il principio continuità, sulle decisioni di bilancio successive e ciò, tanto in sede di rendicontazione, che di previsione. Pertanto,

- i. in primo luogo, non può legittimare le successive rendicontazioni in cui il FAL viene abbattuto senza il rispetto dei principi sopra esposti;
- ii. in secondo luogo, determina l'illegittimità della quantificazione del disavanzo applicato nel bilancio di previsione 2018-2020.

7.3. Erroneo calcolo del "maggiore disavanzo" ai sensi dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015 (e dell'art. 2, comma 8, del d.m. 12 febbraio 2018).

La mancata contabilizzazione della componente di cui sopra, da un lato, "deflaziona" il disavanzo finale post-armonizzazione, dall'altro concorre, insieme ad un altro errore tecnico, a diminuire il c.d. extra-deficit, ovvero il "maggiore disavanzo" da ripianare in trent'anni ai sensi dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011 a decorre dal 2015.

Il Comune ha, infatti, errato a definire il "maggiore disavanzo", ponendo a confronto il nuovo risultato di amministrazione armonizzato con il pregresso "disavanzo effettivo", anziché con il risultato di amministrazione secondo la previgente formulazione del combinato disposto degli artt. 186, 187 e 188 TUEL.

Come è noto, la nuova contabilità armonizzata (D.lgs. n. 118/2011) ha introdotto un "*nuovo criterio di identificazione del risultato di amministrazione [...] laddove prima della riforma contabile si distingueva tra risultato contabile di amministrazione e disavanzo effettivo, integrato proprio dall'insufficienza del risultato a coprire le quote vincolate, ora si parla tout court di disavanzo e del conseguente obbligo di rientro, ai sensi degli artt. 42, comma 12, d.lgs. n. 118/2011 e 188 del Tuel*" (cfr. Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, deliberazione n. 9/2016/INPR). La nuova formulazione dell'art. 187 TUEL (come dell'art. 42 del D.lgs. 118/2011), infatti, supera la vecchia concezione "formale" del risultato di amministrazione, e lo definisce - anche a consuntivo - come la sommatoria algebrica tra le poste contabili "reali" (debiti, crediti e cassa) e quelle "figurative" ("fondi" per accantonamenti, vincoli e spesa pluriennale), in modo da evidenziare pienamente, con un sistema articolato di informazioni, il reale stato di equilibrio o squilibrio del bilancio.

In precedenza, il risultato di amministrazione e l'eventuale disavanzo, a consuntivo, veniva esclusivamente identificato come la risultante algebrica del "fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi" (art. 186 e 188 TUEL, vecchia formulazione).

Nel sistema del D.lgs. n. 118/2011, la contabilizzazione dei fondi, ed in particolare dei nuovi e ridefiniti istituti del Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE) e del Fondo rischi e passività potenziali (FR), hanno determinato una crescita esponenziale e generalizzata dei disavanzi, in forza di regole più stringenti ispirate al principio di prudenza e trasparenza: il Legislatore ha, quindi, previsto un più largo lasso temporale (30 anni) per ripianare i "maggiori disavanzi" determinati dal passaggio alla nuova contabilità armonizzata (art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011): si tratta di una disciplina di rientro dettata dall'esigenza di evitare un trattamento eccessivamente rigoroso rispetto allo scopo costituzionale del Legislatore che è quello di garantire l'effettivo rispetto dell'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.).

Il decreto attuativo emanato dal MEF, previsto dallo stesso articolo 3, comma 16 d.m. 2 aprile 2015, disciplina taluni aspetti tecnici del riaccertamento straordinario e definisce la grandezza contabile "maggiore disavanzo" (c.d. extra-deficit) oggetto del ripiano trentennale: esso è la «*differenza algebrica tra la voce "totale parte disponibile" e la voce "risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 determinato nel rendiconto 2014" del prospetto di cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011*».

L'extra-deficit è, quindi, ottenuto come differenza tra i due valori del risultato di amministrazione a consuntivo (oggetto, cioè, delle attività di rivalutazione e correzione delle poste con il "riaccertamento" ordinario e straordinario) al 31.12.2014 e al 1° gennaio 2015, rispettivamente calcolati con le regole vigenti prima e dopo l'entrata in vigore e la piena applicazione del D.lgs. n. 118/2011.

Occorre, cioè, nettare il disavanzo ottenuto alla lettera "n" dell'Allegato 5/2 del D.lgs. n. 118/2011 (cfr. Tabella 2) con il risultato di amministrazione secondo la vecchia formulazione dell'art. 188 TUEL (quale saldo algebrico tra residui attivi, residui passivi e cassa) vigente anteriormente all'entrata in vigore del D.lgs. n. 118/2011.

Secondo i calcoli del Comune, il "maggiore disavanzo", applicato nei vari esercizi del bilancio di previsione, sarebbe pari a € 26.185.763,75 (cfr. Tabella 3) e sarebbe stato ottenuto sulla base del ragionamento contabile esposto in Tabella 3.1.

Tabella 3. Fonte: *Parere dei revisori alla proposta di bilancio di previsione 2018-2020*

	2018	2019	2020
Quota di ripiano da riaccertamento straordinario "rettificato" ex SRC Campania n. 240/2017/PRSP	26.185.763,75	26.185.763,75	26.185.763,75

Quota di disavanzo da PRFP "riformulato e rimodulato" ex art. 1, commi 888 e 889 L. 205/2017	106.814.236,25	95.814.236,25	143.814.236,25
Totale quota annua ripiano	133.000.000,00	122.000.000,00	170.000.000,00

Tabella 3.1. Fonte: Comune di Napoli. Relazione alla rimodulazione/riformulazione del Piano ex art. 1 commi 888 e 889 L. n. 205/2017

Risultato di amministrazione al 31.12.2014 (C.C. n. 8 del 21/05/2015)			
Fondo cassa al 31.12.2014	(+)	€	473.781.766,06
	(+)	€	3.214.863.117,00
	(-)	€	3.894.090.987,48
<i>saldo finanziario al 31.12.2014</i>		-€	205.446.104,42
Totale dei fondi vincolati	(-)	€	465.687.100,82
disavanzo di amministrazione al 31.12.2014			-€ 671.133.205,24
Risultato di amministrazione al 1.1.2015 (G.C. n. 170 /04/2018)			
<i>Risultato di amministrazione al 31.12.2014</i>		-€	205.446.104,42
<i>Residui attivi cancellati (privi di obbligazione)</i>	(-)		246.071.845,39
<i>Residui passivi cancellati (privi di obbligazione)</i>	(+)		1.987.479.519,20
<i>Residui attivi cancellati (reimputati)</i>	(-)		387.509.990,23
<i>Residui passivi cancellati (reimputati)</i>	(+)		455.630.667,12
<i>Fondo Pluriennale Vincolato</i>	(-)		68.120.676,89
<i>saldo finanziario al 1.1.2015</i>		€	1.535.961.569,39
<i>Fondi accantonati - accantonamenti FCDE</i>	(-)		1.352.788.825,44
<i>Fondi vincolati (recte accantonati) - per Anticipazione di Liquidità D.L. n. 35/2013 (FAL)</i>	(-)		1.140.485.893,16
<i>Altri fondi vincolati</i>	(-)		658.699.563,07
Accantonamento del "Vincolo" (recte accantonamento) D.L. 35/2013 al FCDE (art. 1, comma 814 L. 205/2017)	(+)		1.140.485.893,16
<i>Fondo di rotazione</i>	(-)		234.985.721,72
<i>Fondo rischi</i>	(-)		746.193.577,03
disavanzo al 1.01.2015			-€ 1.456.706.117,87

Calcolo del maggiore disavanzo all'1.1.2015			
<i>disavanzo di amministrazione al 1.01.2015</i>	(a)	-€	1.456.706.117,87
<i>disavanzo di amministrazione al 31.12.2014 indicato nella deliberazione C.C. n. 42/2015</i>	(b)	-€	671.133.205,24
Differenza=Maggiore disavanzo al 1.01.2015 (a-b=c)			-€ 785.572.912,63
Quota trentennale di ripiano	c/30	-€	26.185.763,75
Calcolo del maggiore disavanzo all'1.1.2015 ai sensi dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015			
<i>disavanzo di amministrazione al 1.01.2015</i>	(a)	-€	1.456.706.117,87
<i>disavanzo di amministrazione al 31.12.2014 indicato nella deliberazione C.C. n. 42/2015</i>	(b)	-€	205.446.104,42
Differenza=Maggiore disavanzo al 1.01.2015 (a-b=c)			-€ 1.251.260.013,45

Quota trentennale di ripiano	c/30	-€	41.708.667,12
------------------------------	------	----	---------------

In giallo, nella Tabella 3.1., sono evidenziati i due errori contabili in cui è incorso il Comune e segnatamente:

- i. l'aver totalmente abbattuto il FAL a beneficio del FCDE, in contrasto con i principi e i precetti sopra richiamati. L'errato abbattimento del FAL ha consentito di diminuire il disavanzo finale (parte disponibile) rispetto alla originaria formulazione del riaccertamento straordinario, nonostante l'Ente abbia dovuto accantonare, conformemente ed in esecuzione alla pronuncia n. 240/2017/PRSP, un Fondo Rischi pari ad € 746.193.577,03 (tra l'altro notevolmente superiore al minimo prescritto in delibera) e l'accantonamento per la neutralizzazione del Fondo di rotazione per un importo pari ad € 234.985.721,72 (voci in precedenza non esistenti). Il disavanzo "riquantificato" con la delibera G.C. n. 170/2018 (riedizione del riaccertamento straordinario in base alla decisione n. 240/2017/PRSP) è, infatti, inferiore al precedente disavanzo da armonizzazione di € 182.306.594,41 (Tabella 3.2.);
- ii. l'aver ritenuto di dovere assumere come "sottraendo", per il calcolo di cui all'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015, il disavanzo effettivo e non quello formale calcolato secondo i previgenti artt. 186 e 188 TUEL. In buona sostanza, il Comune ha ritenuto di dovere fare riferimento al disavanzo sostanziale, di norma rilevante – nel vecchio sistema contabile – in sede di programmazione e non in sede di consuntivo. Ciò nonostante il riaccertamento straordinario sia una mera operazione contabile di "traduzione" del precedente risultato di amministrazione accertato, a rendiconto, al 31.12.2014, nel nuovo sistema contabile armonizzato.

Tabella 3.2. Riduzione del disavanzo da armonizzazione post "riedizione" del riaccertamento straordinario. Fonte: Comune di Napoli. Elaborazione: Corte dei conti

Raffronto tra riaccertamento straordinario e rettificato		
Risultato di amministrazione armonizzato ex delibera G.C. n. deliberazione di G. C. n. 370/2015, come modificata dalla deliberazione di G.C. n. 479/2015 (parte disponibile)	(a)	-€ 1.639.012.711,35
Risultato di amministrazione armonizzato ex delibera G.C. n. G.C. n. 170/04/2018 (parte disponibile)	(b)	-€ 1.456.706.116,94
	Riduzione disavanzo (a-b=c)	-€ 182.306.594,41

A causa di questo grave e duplice errore concettuale, la Sezione accerta che, in realtà, il "maggiore disavanzo" del rieditato riaccertamento straordinario è stato sottostimato e avrebbe dovuto essere pari a € 2.391.745.906,61 (Tabella 4).

Per l'effetto, la quota di ripiano trentennale non avrebbe dovuto essere, come in Tabella 3, pari a € 26.185.763,75, ma pari ad € 79.724.863,55 (come in Tabella 4), vale a dire più alta di € 53.539.099,80.

Tabella 4. Maggiore disavanzo al netto degli errori di calcolo. Elaborazione: Corte dei conti

Calcolo del maggiore disavanzo all'1.1.2015 ai sensi dell'art. 1 del d.m. 2 aprile 2015		
disavanzo di amministrazione al 1.01.2015	(a)	-€ 1.456.706.117,87
rettifica in aumento per FAL	(a.1)	€ 1.140.485.893,16
disavanzo di amministrazione al 1.01.2015	(a.3=a-a1)	-€ 2.597.192.011,03
disavanzo di amministrazione al 31.12.2014 indicato nella deliberazione C.C. n. 42/2015 senza computo delle quote vincolate	(b)	-€ 205.446.104,42
	Differenza=Maggiore disavanzo al 1.01.2015 (a.3-b=c)	-€ 2.391.745.906,61
Quota trentennale di ripiano	c/30	-€ 79.724.863,55

B) IL MAGGIORE DISAVANZO DA EXTRA-DEFICIT NON RECUPERATO DA APPLICARE SUL 2018

8. Come evidenziato dalla Tabella 3 (che per comodità di lettura si riporta nuovamente qui in calce) il risultato di amministrazione del comune di Napoli ingloba due diversi tipi di disavanzo.

Tabella 3. Fonte: Parere dei revisori alla proposta di bilancio di previsione 2018-2020

	2018	2019	2020
Quota di ripiano da riaccertamento straordinario "rettificato" ex SRC Campania n. 240/2017/PRSP	26.185.763,75	26.185.763,75	26.185.763,75
Quota di disavanzo da PRFP "riformulato e rimodulato" ex art. 1, commi 888 e 889 L. 205/2017	106.814.236,25	95.814.236,25	143.814.236,25
Totale quota annua ripiano	133.000.000,00	122.000.000,00	170.000.000,00

Secondo la disciplina vigente, infatti, il risultato di amministrazione e i documenti di bilancio, devono inglobare informazioni di tipo non solo quantitativo e interno (componenti ai sensi dell'allegato 5/2 al D.lgs. n. 118/2011), ma anche qualitativo ed esterno. Deve essere, cioè, qualificata ciascuna componente del disavanzo finale in base alla causa e al trattamento legislativo del ripiano, nell'ottica della rappresentazione degli equilibri nella continuità di bilancio (D.lgs. n. 118/2011, principio contabile 4/1, §9.11.7 introdotto dal d.m. 4 agosto 2016 e art. 4, commi 5 e 6, del d.m. 2 aprile 2015.)

La nota integrativa al bilancio di previsione, infatti, deve contenere l'indicazione sulle «modalità di copertura dell'eventuale disavanzo applicato al bilancio distintamente per la quota derivante dal riaccertamento straordinario rispetto a quella derivante dalla gestione ordinaria. La nota integrativa indica

altresì le modalità di copertura contabile dell'eventuale disavanzo tecnico di cui all'art. 3, comma 13, del decreto legislativo n. 118 del 2011» (art. 6, comma 6, d.m. 2 aprile 2015).

In particolare, il trattamento previsto per il ripiano dell'extra-deficit è disciplinato dall'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011 (ripiano trentennale) e dal d.m. 2 aprile 2015 (modalità di ripiano e definizione del concetto di "maggiore disavanzo").

L'art. 4 del d.m. 2 aprile 2015 stabilisce che «2. *In sede di approvazione del rendiconto 2016 e dei rendiconti degli esercizi successivi, fino completo ripiano del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, si verifica se il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno risulta migliorato rispetto al disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione cui il rendiconto si riferisce, aggiornato ai risultati del rendiconto dell'anno precedente. Se da tale confronto risulta che il disavanzo applicato non è stato recuperato, la quota non recuperata nel corso dell'esercizio, o il maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per tale esercizio, in attuazione dell'art. 3, comma 16, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.*

[...]

4. *Il recupero dell'eventuale quota del disavanzo non derivante dal riaccertamento straordinario può essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro di tale quota del disavanzo, secondo le modalità previste dall'art. 42, comma 12, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 per le regioni e gli enti regionali e dall'art. 188 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 per gli enti locali.*

5. *La relazione sulla gestione al rendiconto analizza la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio, distinguendo il disavanzo riferibile al riaccertamento straordinario da quello derivante dalla gestione. La relazione analizza altresì la quota ripianata dell'eventuale disavanzo tecnico di cui all'art. 3, comma 13, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011. In caso di mancato recupero del disavanzo, la relazione indica le modalità di copertura da prevedere in occasione dell'applicazione al bilancio in corso di gestione delle quote non ripianate».*

Così delineato il quadro normativo, appare evidente che il comune di Napoli si è limitato a prendere atto, a valle del riaccertamento straordinario, di una diversa quantificazione dell'extra-deficit (delle cui criticità si è già ampiamente trattato), senza peraltro tenere conto che nell'esercizio 2016 ha accertato – col

rendiconto formalmente approvato – un disavanzo peggiorativo (cfr. Tabella 1), che non risulta recuperato a fine 2017 col rendiconto di recente approvato.

Per tale ragione, la quota di disavanzo da applicare nell'esercizio, avrebbe dovuto contemplare, oltre che la quota trentennale di pertinenza nel 2018, quella non recuperata negli esercizi 2016 e 2017 (secondo la quantificazione del Comune, peraltro errata in diminuzione) e, quindi, la quota di extra-deficit da applicare nel 2018 non avrebbe dovuto essere di soli € 26.185.763,75, ma di € 78.557.291,25, con un incremento di € 52.371.527,50.

C) LA COPERTURA DEL DISAVANZO NEL BILANCIO DI PREVISIONE. FCDE ED ENTRATE PATRIMONIALI STRAORDINARIE

9. Tanto premesso sul piano dell'inadeguatezza del disavanzo applicato nel bilancio di previsione e del conseguente squilibrio (attuale) non oggetto di congrua misura di recupero nell'ambito del bilancio di previsione 2018-2020, la Sezione accerta l'inattendibilità delle misure poste a parziale ripiano del maggiore disavanzo emerso a seguito dello squilibrio "prossimo" (cioè destinato a manifestarsi in un esercizio futuro) dovuto ai minori trasferimenti previsti nel 2019, a seguito dell'applicazione delle limitazioni amministrative conseguenti alla elusione del saldo di finanza pubblica 2016.

9.1. Per altro verso, Il Collegio prende atto delle precisazioni fornite dal Comune in ordine alla quantificazione del FCDE a previsione, ed in particolare, sulla incidenza deflattiva dell'accantonamento del regime transitorio previsto dall'esempio tecnico dell'All. 4/2 del D.lgs. n. 118/2011. Segnatamente, l'appendice tecnica di cui all'esempio n. 5 dell'All. 4/2 del D.lgs. n. 118/2011 (punto 2) prevede – via eccezionale e per un periodo limitato al primo quinquennio – la facoltà:

- per gli esercizi non in contabilità armonizzata, di estendere il numeratore con gli incassi in conto residui;

- per gli esercizi in contabilità armonizzata, di far slittare, nel calcolo del coefficiente di svalutazione (dato dal rapporto storico tra accertamenti e riscossioni dell'ultimo quinquennio), l'esercizio di riferimento per gli incassi, prendendo in considerazione anche l'esercizio successivo a quello dell'accertamento, sebbene limitatamente agli incassi in conto residui provenienti dagli accertamenti dell'esercizio per cui si procede al calcolo del coefficiente di svalutazione.

Tali facoltà sono concesse, nella fase di avvio della nuova contabilità armonizzata (il primo quinquennio), per tenere conto dell'effettiva dinamica di riscossione delle entrate in relazione agli esercizi più recenti, ed evitare che, per

quelli più risalenti, gli enti siano penalizzati da un'organizzazione della riscossione degli anni passati in cui non si teneva conto degli oneri e delle "penalizzazioni" che derivano per il bilancio in caso di riscossione non efficiente.

Segnatamente, rispetto al bilancio 2018-2020, questo si è tradotto nella facoltà di calcolare:

i. per gli anni dal 2013 al 2014

ii. per gli anni dal 2015 al 2017

Per tale ragione, il comune di Napoli, ha quantificato un FCDE a previsione nettamente più basso rispetto a quello previsto a regime e simulato da apposito modello di analisi elaborato dalla Sezione.

9.2. Il Collegio, cionondimeno, accerta la permanenza dello squilibrio prospettico determinato dalle consistenti minori entrate ordinariamente previste nel 2019.

Sebbene lo stesso sia stato oggetto di uno specifico piano di "copertura" attraverso un piano straordinario di alienazioni immobiliare e mobiliare (partecipazioni sociali, aziende e reti di distribuzione energetica; segnatamente, sono previste le alienazioni di *rete distribuzione Gas, Real Albergo dei Poveri, dielle quote GESAC e di Terme di Agnano*, cfr. Tabella 5), infatti, permane l'evidenza di una sovrastima della capacità di detta misura di dare effettiva copertura alla spesa non più coperta dalle entrate ordinarie da trasferimenti erariali (limitatamente all'esercizio 2019).

Del resto, il Comune, ha già previsto un consistente piano di alienazioni tra le misure da attuare col PRFP che, peraltro, non ha avuto sinora il successo sperato e che dimostra l'ingiustificato ottimismo sul buono e tempestivo esito di operazioni di dismissione nell'arco del prossimo anno.

9.2.1. Segnatamente il Comune, nella nota prot. C.d.c. n. 1593 del 16 febbraio 2018 (*"relazione sulle misure correttive poste in essere dal Comune di Napoli al fine di superare le criticità rilevate dalla Corte dei Conti, Sezione Regionale di Controllo per la Campania, con la deliberazione n. 240 del 16/10/2017"*), aveva in proposito evidenziato che il quadro giuridico e procedurale delle alienazioni è stato oggetto di profonde rivisitazioni, ed in particolare:

- dal 2013 è venuto a scadenza il rapporto contrattuale con l'ex Gestore Romeo Gestioni S.p.A. (rapporto che ha evidenziato le criticità di cui si è fatto riferimento nella precedente deliberazione di questa Sezione in relazione al c.d. "passaggio di consegne"). Il Comune attribuisce a questa vicenda

amministrativa il *"fortissimo rallentamento del processo di dismissione tanto che, solo nel corso del 2015, è stato possibile stipulare i primi contratti di compravendita"*;

- la gestione, valorizzazione e/o dismissione del patrimonio immobiliare, giusta deliberazione consiliare n. 29 del 1° luglio 2013, è stata affidata alla società Napoli Servizi S.p.A., in regime di *in-house providing*;
- a valle della deliberazione di questa Corte, e nel corso del 2017, ha:
 - o proceduto a modifiche regolamentari per rendere chiari i criteri di alienazione e le procedure;
 - o sottoscritto un'apposita convenzione con Napoli Servizi S.p.a e la B.I.N. (Borsa Immobiliare di Napoli) per lo svolgimento delle attività legate alla redazione delle perizie di stima, necessarie alla determinazione del valore di vendita;
 - o riferito che sono in corso, ad opera dell'Agenzia del Demanio, le attività di *due diligence* relative alla stima del valore immobiliare di taluni cespiti inclusi nell'originario piano (1. Commissariato Polizia Barra San Giovanni - Via Atripaldi ii, 24; 2. Commissariato PS Ponticelli - Via Ammaturo 103 - 107; 3. Stazione C.C. Piscinola - P.zza Tafuri 4; 4. Stazione C.C. Ponticelli - Via Villa Romana; 5. Stazione c.c. San Pietro a Patierno - Via Caproni, 33; 6. ex Istituto di Porteria a S. Raffaele a Materdei; 7. Comando C.C. San Giovanni a Teduccio -Via B. Quaranta 2/e; 8. Caserma Ievino - Via Medina, 1; 9. Caserma C.C. 167 -Via Gobetti; 10. Commissariato P.S. Chiaiano -Via Raffaelli);
 - o individuato alcuni beni immobili, non ricompresi in precedenti piani di alienazione, tra cui due importanti cespiti, costituiti dalla rete per la distribuzione del gas naturale e dal palazzo storico del Real Albergo dei Poveri/Palazzo Fuga, rientrante in un progetto di *"federal building"* della Agenzia del Demanio - INAIL.

9.2.2. Il Titolo IV delle entrate del bilancio di previsione, in conformità al preannunciato corposo aggiornamento del piano delle alienazioni immobiliari, prevede nel triennio degli esercizi 2018-2020 una consistente realizzazione di entrate per alienazioni immobiliari.

Tale previsione è stata preceduta, conformemente a quanto previsto dal D.lgs. n. 118/2011, All. 4/1., § 8, dalla predisposizione del "Piano delle alienazioni e valorizzazioni patrimoniali" quale parte integrante del DUP.

Si rammenta che per il richiamato principio contabile applicato *«Al fine di procedere al riordino, gestione e valorizzazione del proprio patrimonio immobiliare*

l'ente, con apposita delibera dell'organo di governo individua, redigendo apposito elenco, i singoli immobili di proprietà dell'ente. Tra questi devono essere individuati quelli non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali e quelli suscettibili di valorizzazione ovvero di dismissione. [...] Sulla base delle informazioni contenute nell'elenco deve essere predisposto il "Piano delle alienazioni e valorizzazioni patrimoniali" quale parte integrante del DUP.

La ricognizione degli immobili è operata sulla base, e nei limiti, della documentazione esistente presso i propri archivi e uffici.

L'iscrizione degli immobili nel piano determina una serie di effetti di natura giuridico-amministrativa previsti e disciplinati dalla legge» (enfasi aggiunta).

9.2.3. Tali effetti sono disciplinati dall'art. 58 del D.L. n. 112/2008 (conv. Legge 6 agosto 2008, n. 133). In base a tale norma Regioni, Province, Comuni e altri Enti Locali, con deliberazioni dei rispettivi organi consiliari, sulla base della proposta dell'organo di governo, approvano il piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari, il quale deve essere allegato al bilancio di previsione. Tale piano deve riguardare immobili:

- ricadenti nel territorio di competenza,
- non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali,
- che siano altresì "suscettibili di valorizzazione ovvero di dismissione".

I richiamati presupposti sono condizioni di legittimità dell'inserimento nel piano delle relative alienazioni.

Quanto al requisito della strumentalità, si rammenta che qualora un bene sia ancora destinato ad essere utilizzato per un pubblico scopo, lo stesso non può essere fatto rientrare nel novero dei beni disponibili; perché il bene perda la qualificazione di "indisponibile" non è, infatti, sufficiente la temporanea inidoneità del bene a quella funzione pubblica ovvero una temporanea utilizzazione ad altri fini (cfr. Cass. Sezioni Unite, 21 aprile 1989, n. 1889).

L'inserimento del bene nel piano, inoltre, presuppone che sia suscettibile:

- "di valorizzazione", cioè deve avere caratteristiche che lo rendano appetibile per il mercato e, allo stesso tempo, a "godimento" rinunciabile o sostituibile, in relazione all'uso funzionale cui è attualmente destinato.
- "di dismissione", cioè deve essere accompagnato da una valutazione di impatto, in termini di costi sostitutivi e di tempi di sostituzione, dell'uso attuale.

Con riguardo al requisito della suscettibilità alla dismissione, si tratta di un requisito complementare a quello della "non strumentalità". Entrambi concorrono

«a preservare in modo adeguato l'utilizzazione di un bene per un pubblico scopo e sarebbe incompatibile con le esigenze di tutela dell'interesse pubblico, garantite invece dal particolare regime cui sono soggetti i beni del patrimonio indisponibile. Al contrario, verrebbero sottoposti all'alea di rischio tipica dell'attività privatistica beni pubblici per i quali si impone, con particolare evidenza, il rispetto del principio di sana gestione finanziaria che implica la valutazione da parte dell'Ente locale non solo dei vantaggi derivanti nell'immediato, ma anche dei rischi che potrebbero sorgere in futuro in conseguenza della propria attività gestionale e finanziaria» (SRC Campania n. 8/2017/PAR).

Con riguardo alla suscettibilità alla "valorizzazione", si deve ritenere che essa coincida con la sussistenza delle condizioni per la valorizzazione patrimoniale ai sensi dell'IPSAS (International Public Sector Accounting Standards,) n. 16, §§ 20, 27 e 45 che danno rilievo all'idoneità del bene a costituire "investimento" (uscendo dalla condizione di "Owner-occupied property)" per le parti della transazione e ad essere oggetto di valutazione di mercato (*fair value*). In particolare, *«Il fair value di un investimento immobiliare è il prezzo al quale l'immobile può essere scambiato in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili [...]. Il fair value esclude specificatamente stime di prezzi gonfiati o ridotti a causa di termini contrattuali o circostanze speciali, quali finanziamenti atipici, vendite con patti di retrolocazione, corrispettivi e concessioni particolari concessi da soggetti coinvolti nella vendita».*

9.2.4. L'iscrizione nel piano delle alienazioni, come ricorda il richiamato principio contabile applicato, *«determina una serie di effetti di natura giuridico-amministrativa previsti e disciplinati dalla legge».*

Segnatamente, produce due effetti legali sostanziali e uno contabile.

Per quanto riguarda quelli sostanziali essa produce: la classificazione dei beni ivi inclusi come patrimonio disponibile (fatto salvo il rispetto delle tutele di natura storico-artistica, archeologica, architettonica e paesaggistico-ambientale); la determinazione espressa della destinazione urbanistica (e, nel caso sia previsto dalla disciplina regionale, anche la variazione dello strumento urbanistico generale).

Sul piano contabile, per la sopra esposta concatenazione col DUP e col bilancio di previsione, costituisce le premesse per l'inserimento nel bilancio di previsione di entrate patrimoniali straordinarie; infatti il rispetto dei richiamati presupposti di legge per l'inserimento nel piano delle alienazioni ai sensi dell'art. 58 del D.L. n. 112/2008 garantisce una ragionevole attendibilità delle stime di entrata.

L'Estensore
Francesco Sucameli

Il Presidente
Fulvio Maria Longavita

Depositata in Segreteria
il 10 settembre 2018

Il Direttore della Segreteria
f.to dott. Mauro Grimaldi