

Sentenza n. 25/2016/EL

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE GIURISDIZIONALE

in speciale composizione

composta dai seguenti magistrati:

Alberto AVOLI	Presidente
Angela SILVERI	Consigliere
Giuseppina MAIO	Consigliere
Donatella SCANDURRA	Consigliere
Luca FAZIO	Consigliere
Giuseppe Maria MEZZAPESA	Consigliere
Pasquale FAVA	Consigliere relatore

ha emanato la seguente

SENTENZA

nel giudizio iscritto al n. **529/SR/EL** del registro di Segreteria delle Sezioni riunite, promosso con il ricorso proposto dal **Comune di Acri (CS)**, in persona del Sindaco *pro-tempore*, dott. Nicola Tenuta, rappresentato e difeso dall'Avv. Gaetano Callipo del foro di Palmi, giusta delibera di giunta del 26 luglio 2016, n. 168 e procura speciale sottoscritta dal Sindaco (con richiesta di trasmissione di ogni comunicazione e notifica al numero di fax 0966.52979 o all'indirizzo di posta elettronica certificata gaetano.callipo@pec.it), ed

elettivamente domiciliato in Roma, alla via Fulcieri Paulucci de Calboli n. 1 presso lo studio dell'Avv. Alesssandro Fusco),

avverso e per l'annullamento

della delibera della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Calabria n. **65/2016 del 6 settembre 2016**, con la quale è stato deciso di non approvare il piano di riequilibrio finanziario pluriennale del Comune di Acri in quanto non ritenuto congruo.

Visto il ricorso introduttivo, i decreti presidenziali dell'11 ottobre 2016 di fissazione dell'odierna udienza, di composizione del Collegio e di nomina del relatore del presente giudizio.

Esaminati gli atti e i documenti di causa.

Udito, nell'udienza del 9 novembre 2016, il Giudice relatore Cons. Pasquale Fava.

Uditi, nella medesima udienza, l'Avv. Gaetano Callipo, per il Comune di Acri, ed il Pubblico ministero, V.P.G. Dott. Antonio Buccarelli, con l'assistenza della Segretaria Maria Elvira Addonizio.

FATTO

1. Con ricorso notificato a mezzo posta elettronica certificata in data 7.10.2016 al Ministero dell'Interno (Commissione Stabilità Finanziaria Enti locali) presso l'Avvocatura generale dello Stato, alla Prefettura di Cosenza presso l'Avvocatura generale e distrettuale dello Stato, alla Procura generale della Corte dei conti e alla Sezione regionale di controllo per la Calabria e depositato presso la segreteria delle Sezioni riunite nello stesso giorno, il Comune di Acri ha impugnato, con contestuale istanza di sospensione, ai sensi dell'art. 243-*quater*, comma 5, TUEL, la deliberazione n. 65/2016 della Sezione regionale di controllo per la Calabria, depositata in data 6 settembre 2016 e comunicata a mezzo posta elettronica certificata il giorno successivo, con la quale è stata negata l'approvazione della modifica (deliberata con l'atto consiliare n. 66 del 30 dicembre 2015) al piano di riequilibrio finanziario pluriennale del

medesimo Comune (approvato con delibera del Consiglio comunale del 25 luglio 2014, n. 41), in quanto ritenuta non congrua ai fini del riequilibrio finanziario dell'ente.

1.1. Occorre premettere che già con altre delibere adottate in sede di controllo, la Sezione regionale aveva più volte riscontrato, con riferimento agli esercizi 2011-2013, varie irregolarità e criticità, rilevanti ai sensi dell'art.148-*bis* TUEL e dell'art. 6, comma 2, d.lgs. 149/2011 e s.m.i., tra cui, nello specifico: la sussistenza di quattro degli indici di deficitarietà strutturale elencati nel D.M. Int. 24 settembre 2009; l'inattendibilità del risultato di amministrazione; il costante ricorso ad ingenti anticipazioni di tesoreria non restituite a fine esercizio e/o a fondi vincolati, a causa principalmente della cronica incapacità di riscossione dei residui attivi; una scarsa capacità dell'ente di riscuotere le entrate delle sanzioni amministrative per violazione del codice della strada; l'assenza di un'adeguata attività di recupero dell'evasione tributaria e di accertamento e riscossione; la presenza, a fine esercizio, di un elevato importo delle partite residuali totali attive e passive, in parte con anzianità superiore a cinque anni; l'inserimento tra i servizi per conto di terzi di poste atipiche; gravi criticità in ordine alla sostenibilità dell'indebitamento dell'ente; un saldo negativo del risultato economico della gestione ordinaria.

1.2. Riscontrate tali criticità, la Sezione aveva chiesto al Comune di Acri l'adozione, entro 60 giorni, delle necessarie misure correttive di riequilibrio, che però erano rimaste inadempite da parte dell'ente, determinando l'aggravamento dello squilibrio finanziario e inducendo così la medesima Sezione di controllo a disporre (deliberazione n. 71/2013), nei confronti dell'ente, l'immediata preclusione ex art. 148-*bis* TUEL dell'attuazione dei programmi di spesa non obbligatori per legge.

1.3. Indi, accertato il permanere dell'inadempimento delle misure correttive richieste e la persistenza di tutti gli indicatori di una situazione di grave squilibrio finanziario in grado di determinare il dissesto dell'ente, la Sezione regionale aveva dato seguito (deliberazione n. 80/2013) alla procedura di dissesto guidato ex art.6, comma 2, D.Lgs. 149/2011, assegnando al

Consiglio dell'ente un termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto finanziario.

1.3.1. Il Comune di Acri, con delibera n. 56 del 30 dicembre 2013, aveva dichiarato il dissesto finanziario e, nel contempo, impugnato la delibera della Sezione regionale di controllo n. 80/2013 innanzi a queste Sezioni riunite in speciale composizione, le quali, con la sentenza del 29 maggio 2014, n. 20/2014/EL, avevano accolto parzialmente il ricorso proposto dal Comune di Acri, assegnando un termine di 90 giorni per la presentazione del piano di riequilibrio finanziario di cui all'art. 243-*bis* TUEL.

1.3.2. In ottemperanza a quanto deciso da queste Sezioni riunite con sentenza n. 20/2014/EL del 30 aprile 2014, il Comune di Acri ha, quindi, presentato un piano di riequilibrio finanziario pluriennale (approvato con deliberazione del Consiglio comunale n. 41 del 25 luglio 2014) e, contestualmente, formulato richiesta di accesso al Fondo di rotazione di cui all'art. 243-*ter* TUEL.

1.4. Successivamente, al fine di estinguere le passività esistenti al 31 dicembre 2013, l'ente ha chiesto alla Cassa depositi e prestiti un'anticipazione di liquidità ex art. 32 D.L. 66/2014 pari ad € 15.500.000,00, ricevuta la quale si è reso necessario procedere alla rimodulazione dell'originario piano di riequilibrio, al contempo confermando la richiesta di accesso al Fondo di rotazione per la stabilità degli enti locali ex art. 243-*ter* TUEL.

1.5. La Direzione Centrale della Finanza Locale presso il Ministero dell'interno, richiesta l'acquisizione di ulteriori chiarimenti poi forniti dal Comune ha, quindi, rilevato la necessità, limitatamente al maggior disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui ex art. 3, comma 7, D.Lgs. 118/2011 e s.m.i., di una ulteriore rimodulazione del piano di riequilibrio, cui il Comune ha dato seguito.

1.5.1. Tuttavia, neppure dopo tali modifiche il nuovo piano di riequilibrio finanziario pluriennale è stato ritenuto adeguato dalla Commissione per la stabilità finanziaria degli enti

locali presso il Ministero dell'interno, la quale, all'esito dell'istruttoria, ha evidenziato nella propria relazione conclusiva che il piano di riequilibrio finanziario pluriennale presentato dal Comune di Acri, oltre a non essere supportato da idonea documentazione, appariva viziato da errate contabilizzazioni dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti e del Fondo di rotazione, nonché da una non corretta quantificazione del maggior disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui, che avrebbe contribuito ad alterare la rappresentazione e la quantificazione della massa passiva, nonché a rendere conseguentemente inadeguate le misure di risanamento contenute nel piano stesso.

1.6. Acquisita la suddetta relazione ministeriale, analizzata la documentazione agli atti, richiesti ulteriori chiarimenti e ricevute le controdeduzioni dell'amministrazione comunale e del collegio dei revisori, la Sezione regionale di controllo, con la delibera n. 65/2016 (oggetto di odierna impugnazione) ha negato l'approvazione della modifica del piano di riequilibrio finanziario pluriennale del Comune di Acri.

2. Avverso tale delibera il Comune di Acri ha proposto una nuova impugnazione innanzi a queste Sezioni riunite in speciale composizione prospettando diversi motivi di censura.

2.1. In particolare, il Comune ha lamentato che la valutazione dei dati contabili e finanziari esposti nel piano di riequilibrio finanziario pluriennale sia stata compiuta dalla Sezione regionale di controllo secondo una riduttiva logica atomistica, nella misura in cui sarebbero stati presi in considerazione, a detta del ricorrente, in modo isolato ed avulso gli uni dagli altri, anziché valutarne la congruità in senso globale (l'idoneità di una singola misura, in altri termini, avrebbe dovuto essere valutata non in sé stessa, bensì verificandola in relazione ed in coordinamento con tutte le altre misure predisposte dal piano).

2.2. Il ricorrente ha affermato inoltre che le attività riguardanti l'esame dei bilanci degli anni precedenti a quello di presentazione del piano rimodulato avrebbero indebitamente interferito sulla valutazione di congruità del piano, inducendo la Sezione regionale a reputarlo

inattendibile per la ritenuta sussistenza delle medesime criticità ravvisate nel corso dei precedenti esercizi finanziari e che, sempre a detta del ricorrente, sarebbero state attualmente emendate.

2.3. Inoltre, partendo dal presupposto secondo cui la presentazione del piano opererebbe una cesura rispetto ai precedenti bilanci, spezzando la continuità dei cicli contabili, il ricorrente ha ritenuto di poterne trarre la conclusione che il piano avrebbe dovuto essere esaminato in modo da escludere ogni influenza sullo stesso di elementi di criticità rilevati con riferimento ad esercizi finanziari antecedenti alla data di proposizione del piano medesimo.

2.4. Parte ricorrente ha reputato ravvisabili profili di contraddittorietà della motivazione dell'impugnata delibera anche con riferimento alla durata del piano, evidenziando che le proiezioni contenute sia nel piano di riequilibrio originario che in quello successivamente rimodulato (riguardanti gli equilibri di bilancio e gli incrementi delle entrate correnti) avrebbero durata decennale e che l'indicazione prospettica di un termine inferiore (otto anni), indicato nel nuovo piano con riferimento al disavanzo di amministrazione, assumerebbe evidentemente valore programmatico, senza tuttavia alterare in alcun modo la durata massima del piano di riequilibrio. Tanto la precedente deliberazione della Sezione di controllo n. 41/2016, quanto quella n. 65/2016 sembrerebbero attestare che l'indicazione di un termine di durata del piano inferiore a quello legale per il ripiano del disavanzo non sarebbe di per sé influente ai fini del giudizio di attendibilità e congruenza del piano stesso.

2.5. Il ricorso ha ravvisato profili di illogicità motivazionale anche in relazione alla giustificazione del diniego di approvazione del piano fondata sul fatto che l'ente, tra il 2011 ed il 2014, avrebbe sistematicamente ricevuto cospicue anticipazioni di tesoreria e utilizzato, fino al 31 dicembre 2013, entrate aventi specifica destinazione per il pagamento di spese correnti non ricostituite per un ammontare di € 1.191.692,62. Il ricorrente ha obiettato che, siccome nel piano si era previsto che l'intervento di risanamento iniziasse a decorrere dall'anno 2014, le

osservazioni formulate dalla Sezione regionale con riferimento alle annualità finanziarie 2011-2013 assumerebbero una valenza del tutto neutra ed inconferente, tale da non incidere sul giudizio di congruità del piano ai fini del riequilibrio. In altre parole, secondo il ricorrente, il giudizio di non congruità risulterebbe illogico in ragione del fatto che la non congruità sarebbe stata motivata dalla Sezione regionale sulla base dell'analisi di fattori di squilibrio preesistenti alla data di inizio dell'efficacia del piano stesso e, quindi, non aggiornati né attuali.

2.5.1. In particolare, a detta del ricorrente, la Sezione regionale non avrebbe tenuto in debita considerazione il fatto che l'ente abbia nel frattempo integralmente ricostituito i fondi vincolati e che l'importo dell'anticipazione di tesoreria non solo sarebbe stato ridotto ad € 165.699,01, ma anche integralmente restituito al tesoriere al 31 dicembre 2014. È stato altresì sottolineato come per gli anni 2015 e 2016, il Comune di Acri abbia regolarmente restituito le anticipazioni di tesoreria ricevute, dimostrando quindi di essere perfettamente in grado di far regolarmente fronte alle temporanee e fisiologiche carenze di liquidità nel corso della gestione con le proprie ordinarie disponibilità. Sicché, è stato reputata insussistente l'ipotizzata grave crisi di liquidità.

2.5.2. Oltre a ciò, il ricorso ha lamentato, più in generale, l'assenza di anomalie tali da inficiare la congruità del piano di riequilibrio, in quanto le incongruenze rilevate dalla Sezione regionale nell'esame dei documenti formati nel corso della redazione del piano originario risulterebbero insussistenti e definitivamente superate, giacché in sede di approvazione del rendiconto 2014 le somme ricevute dal Fondo di rotazione, dopo essere state correttamente appostate nel bilancio di previsione, sarebbero state definitivamente eliminate e portate in economia sia in entrata che in uscita. Con riferimento all'esercizio finanziario 2015, il Fondo di rotazione non sarebbe stato iscritto tra le poste di bilancio, e coerentemente eliminato anche nell'ultima stesura del piano di riequilibrio, e pertanto non sarebbe stato utilizzato quale misura di risanamento.

2.6. La principale censura che il ricorso ha mosso all'impugnata delibera risiede nel fatto che il giudizio di non congruità sarebbe stato essenzialmente motivato sulla scorta di una riscontrata doppia ed irregolare contabilizzazione riguardante una parte consistente dell'anticipazione di liquidità (precisamente € 6.888.809,09 sul totale di € 15.500.000,00) ricevuta dal Comune ai sensi dell'art. 32 D.L. 66/2014, che, secondo la Sezione, avrebbe minato in radice l'attendibilità stessa del piano, generando effetti distorsivi sulla corretta rappresentazione dei dati contabili sulla cui base è stata incentrata la stessa predisposizione del piano.

2.6.1. Tale indebita ed irregolare operazione di c.d. doppia contabilizzazione sarebbe avvenuta, secondo la Sezione regionale, attraverso, da un lato, la variazione di bilancio approvata il 27 ottobre 2014 a seguito della ricevuta concessione dell'anticipazione di liquidità ex art. 32 D.L. 66/2014 dalla Cassa depositi e prestiti per un importo di € 15.500.000,00 e, dall'altro, attraverso la successiva rimodulazione, nel dicembre 2014, del piano di riequilibrio precedentemente approvato. Tale rimodulazione è consistita nell'istituzione di un nuovo capitolo al titolo V delle entrate (accensione prestiti) denominato "Anticipazione liquidità art. 32 D.L. 66/2014" e di uno speculare nuovo capitolo al titolo III della spesa (spese per rimborso prestiti) denominato "Rimborso anticipazione liquidità art. 32 D.L. 66/2014", entrambi di importo pari alla anticipazione di liquidità ricevuta (€ 15.500.000,00); sicché, lo stesso importo, in sede di rendiconto, sarebbe stato accertato/riscosso al Titolo V dell'entrate tra le accensioni di mutui e prestiti, ed impegnato al titolo III come rimborso di prestiti, con conseguente generazione di un residuo passivo pluriennale.

Il ricorrente ha sottolineato che in questo modo, come rilevato dalla stessa Sezione regionale, sarebbe stata garantita la sterilizzazione dell'entrata per anticipazione di liquidità sul risultato di amministrazione, onde evitare che ne potessero scaturire incrementi di spesa.

2.6.2. Senonché, l'apparente correttezza di tale rimodulazione sarebbe stata, sempre secondo la Sezione regionale, inficiata dal fatto che il Comune ha istituito un capitolo al titolo I

della spesa (spese correnti) per “debiti fuori bilancio ricompresi nel Piano di riequilibrio e finanziati con liquidità D.L. 66/2014 art. 32” per l’importo di € 6.888.808,09 e, per la seconda volta, anche se nell’ambito di un diverso titolo di entrata (Titolo II: entrate correnti derivanti da trasferimenti), il capitolo “Anticipazione liquidità D.L. 66/2014 art. 32” per € 6.888.808,09: questa seconda ed ingiustificata variazione in entrata altro non sarebbe stata che un artificio contabile che ha consentito il mantenimento, almeno apparente, del pareggio di bilancio anche a seguito dell'imputazione dell'importo dei debiti fuori bilancio da ripianare. Peraltro, ha osservato ancora la Sezione, in sede di rendiconto, l'anticipazione di € 6.888.808,09 prevista al Titolo II dell'entrata, è stata accertata ma ovviamente non riscossa (in quanto inclusa nei € 15.500.000,00 già contabilizzati tra le riscossioni del Titolo V), con conseguente inattendibilità degli equilibri di bilancio costruiti dall'ente, del risultato di amministrazione, nonché del saldo finanziario rilevante ai fini del rispetto del patto di stabilità.

2.6.3. In ordine a tali rilievi, il ricorrente Comune ha osservato che queste stesse Sezioni riunite in speciale composizione, con la sentenza n. 10/2015/EL hanno ritenuto che tali risorse aggiuntive sono finalizzate (proprio per la loro natura sostanziale di anticipazione) a ricostruire le risorse di cassa necessarie al pagamento di spese già finanziate e al superamento dell'emergenza dei pagamenti di debiti pregressi (anche di parte corrente); la loro peculiarità consiste nella possibilità, diversamente dall'anticipazione di tesoreria ex art. 222 TUEL, di essere restituite ratealmente in un periodo temporale medio lungo. Sicché, l'iscrizione dell'intera somma al Titolo III della spesa, contestualmente all'accertamento dell'intera somma al Titolo V dell'entrata, non inciderebbe sulla veridicità del risultato di amministrazione, non andando così a finanziare nuove spese, mentre l'anticipazione di liquidità, anziché peggiorare il risultato di amministrazione, sortirebbe un effetto migliorativo su detto risultato, diminuendo di pari importo l'ammontare dei residui passivi (a seguito dell'estinzione dei debiti gravanti sull'ente).

Pertanto, il Comune ha affermato di aver correttamente provveduto a “sterilizzare” gli effetti dell'anticipazione di liquidità, iscrivendoli in fondi vincolati della gestione di competenza e, quindi, di aver correttamente iscritto nei fondi vincolati della gestione di competenza una somma pari all'importo dell'anticipazione erogata, vincoli che permangono anche se vi è disavanzo di amministrazione.

2.7. Se l'ipotizzato artificio contabile è stato la principale ragione che ha indotto la Sezione di controllo a reputare incongruo ed inattendibile il piano di riequilibrio finanziario pluriennale, tuttavia, l'ente ricorrente ha ritenuto che tale giudizio negativo non possa essere giustificato soltanto in considerazione di siffatta irregolarità contabile, in quanto deve trattarsi di una valutazione di carattere prospettico, dinamico ed evolutivo, che prenda in considerazione tutto il complesso della gestione finanziaria, nell'ambito del quale tale irregolarità contabile andrebbe ad inserirsi. Solo mettendola in relazione con tutti gli altri aspetti della gestione complessiva potrebbe essere adeguatamente formulato il giudizio di congruità e adeguatezza o meno del piano, tenendo in debita considerazione le effettive dinamiche evolutive che hanno interessato la situazione contabile e finanziaria del Comune. In altri termini, non basterebbe il mero riscontro di un'irregolarità contabile, atomisticamente considerata, a rendere radicalmente incongruo l'intero piano.

2.8. Il Comune ha ritenuto, inoltre, che il giudizio di non congruità del piano sia stato influenzato anche dalle criticità che in precedenza, in epoca antecedente alla predisposizione del piano, erano state riscontrate in altre delibere della medesima Sezione regionale di controllo, ma che tuttavia, sempre a detta del ricorrente, si sarebbero almeno in parte attualmente ridimensionate. Sicché, è stato lamentato il non avere la Sezione regionale, con l'impugnata delibera, adeguatamente valutato la situazione di sostanziale diversità della situazione contabile e finanziaria attuale dell'ente rispetto a quella presa in considerazione nelle precedenti delibere di controllo. In particolare, il ricorso ha censurato la delibera la Sezione regionale nella parte in

cui non avrebbe tenuto conto delle significative evoluzioni in senso migliorativo, sia in termini di cassa che di competenza, della situazione finanziaria dell'ente, le quali, laddove debitamente valutate, dimostrerebbero l'attendibilità e la congruenza del piano rispetto all'obiettivo del riequilibrio.

2.8.1. Più nello specifico, nella prima stesura del piano il disavanzo era composto essenzialmente da €. 3.940.745,58 per stralcio residui attivi inesigibili e da €. 8.083.308,09 di debiti fuori bilancio riconosciuti e finanziati con fondi di bilancio in otto annualità. Con riferimento all'esercizio finanziario 2014 risultava a tal fine stanziata la cifra di €. 1.194.500,00, mentre la restante somma di debiti fuori bilancio €. 6.888.808,09 sarebbe stata da stanziare nelle successive annualità del piano (2015/2021). Ottenuta nel 2014 l'anticipazione di liquidità ex art. 32 D.L. 66/2014, il Comune ha varato la relativa variazione di bilancio con cui è stato iscritto al titolo V dell'entrata ed al titolo III dell'uscita il pari importo di €. 15.500.000,00. Contestualmente, il Comune ha altresì proceduto ad iscrivere al titolo I dell'uscita ed al titolo II dell'entrata la cifra dei debiti fuori bilancio da imputare e pagare nella sola annualità 2014, pari ad €. 6.888.808,09, in questo modo, secondo la Sezione regionale, facendo apparire fittiziamente il mantenimento del pareggio di bilancio, in realtà insussistente, con la conseguente inattendibilità dell'intero piano di riequilibrio finanziario pluriennale.

Il Comune non ha condiviso le riportate statuizioni della delibera di controllo segnalando che la cifra di €. 6.888.808,09 corrisponderebbe esattamente all'importo di debiti fuori bilancio esistenti alla data del 31 dicembre 2013 e che l'anticipazione di liquidità di € 15.500.000,00 appostata al titolo V dell'entrata è stata accertata ed effettivamente riscossa per l'intero importo e, sempre per il medesimo intero importo, la stessa somma appostata al titolo III dell'uscita è stata effettivamente impegnata.

2.9. In sede di riaccertamento straordinario dei residui, nel luglio 2015 il Comune ha affermato di aver conservato l'impegno di spesa di euro 501.026,59, pari alla quota annuale di

restituzione dell'anticipazione di liquidità, effettivamente pagata, stralciando al contempo la rimanente parte dell'anticipazione di liquidità ricevuta, pari ad euro 14.998.973,41, da ripianare nei successivi 29 anni, mediante quote annuali dell'importo costante di euro 563.787,17.

Sul punto, il Comune ricorrente ha osservato che l'art. 1, commi 714 e 714-bis, L. 208/2015 (come mod. dal D.L. 113/2016, conv. in L. 160/2016 ed entrato in vigore dopo l'adozione dell'impugnata delibera) stabilisce che gli enti locali sottoposti alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale possono provvedere, entro il 30 settembre 2016 e ferma restando la durata massima decennale del piano di riequilibrio, a rimodularlo o riformularlo *“in coerenza con l'arco temporale di trenta anni previsto per il riaccertamento straordinario dei residui”* (previsto dall'art. 3, comma 7, D.Lgs. 118/2011 e s.m.i.), nonché possono restituire le anticipazioni di liquidità erogate a valere sul Fondo di rotazione di cui all'art. 243-ter TUEL in un periodo massimo di trenta anni.

2.10. Per quanto riguarda la somma di € 6.888.808,09 (costituente parte della maggior somma di € 15.500.000,00 ricevuta dal Comune a titolo di anticipazione di liquidità ex art. 32 D.L. 66/2014), il Comune ha ritenuto di aver effettivamente impegnato l'anzidetta somma di € 6.888.808,09 al titolo II della entrata e che tale importo corrisponderebbe esattamente all'ammontare dei debiti fuori bilancio al 31 dicembre 2013 riconosciuti dall'ente. L'iscrizione al titolo II dell'entrata si sarebbe resa necessaria unicamente per consentire all'ente di procedere in unica annualità all'integrale pagamento della massa dei debiti fuori bilancio riconosciuti (pagamento che nella originaria formulazione del piano era stato previsto in otto annualità), come poi effettivamente avvenuto.

Il ricorrente ha lamentato quindi che la Sezione regionale avrebbe omesso di considerare che il Comune, pressoché contemporaneamente rispetto alla operazione contabile censurata, ha provveduto in sede di riaccertamento straordinario dei residui, a stralciare esattamente la somma di euro 6.888.808,09, provvedendo alla totale eliminazione di tale somma dalla voce dei residui

attivi, indi procedendo altresì alla nuova determinazione del FCDDE (fondo crediti di dubbia e difficile esazione), che nella prima stesura comprendeva voci di crediti non soggetti ad accantonamenti in quanto non svalutabili (mutui, ICI/IMU, TASI, Addizionale). Anche in questo caso il Comune ha ribadito il proprio convincimento secondo cui per effetto della totale eliminazione dai residui attivi della somma di euro 6.888.808,09, l'operazione contabile censurata dalla Sezione regionale (doppia contabilizzazione parziale dell'anticipazione di liquidità ex d.l. 66/2014) risulterebbe totalmente neutra ai fini della determinazione del disavanzo effettivo.

2.11. Per quanto riguarda l'equilibrio di parte corrente, rideterminato dalla delibera impugnata nella misura di € -5.314.786,99 (eliminando dal titolo II dell'entrata l'importo erroneamente accertato di € 6.888.808,09), il Comune ha criticato la delibera della Sezione di controllo replicando che anche tale rideterminazione sarebbe stata il frutto della suddetta doppia contabilizzazione, erroneamente considerata illegittima dalla Sezione regionale.

2.12. Anche per quanto riguarda la determinazione del risultato di amministrazione del 2014, le valutazioni della Sezione regionale sarebbero state, secondo il Comune, fuorviate dalla ritenuta irregolarità della suddetta doppia contabilizzazione dell'importo di € 6.888.809,09, destinato al pagamento dei debiti fuori bilancio e tuttavia al tempo stesso incluso nell'accertamento complessivo al titolo V e parziale al Titolo II dell'entrata. Ed anche in questo caso, il Comune ha addotto l'assoluta neutralità di tale operazione contabile.

Secondo il Comune, l'errore della Sezione regionale starebbe nel fatto di aver rideterminato il disavanzo ricomprendendovi anche il minor residuo attivo di € 6.888.808,09 ed al contempo di aver riconsiderato tra i residui attivi cancellati, ancora una volta, la medesima somma di € 6.888.808,09.

2.13. Anche con riguardo alla questione del riaccertamento straordinario dei residui ex art. 3 comma 7 D.lgs. 118/2011 e della ritenuta violazione del patto di stabilità interno (paragrafi

7 e 8 della deliberazione impugnata), il Comune di Acri ha lamentato che il giudizio negativo della Sezione regionale sarebbe stato inficiato dalla suddetta erronea doppia contabilizzazione della parte di anticipazione di liquidità pari ad € 6.888.808,09. Analoghe considerazioni varrebbero per le rilevate criticità relative ai debiti fuori bilancio ed alle passività potenziali.

3. Al di là della supposta erroneità della suddetta doppia contabilizzazione della parte di € 6.888.808,09 dell'anticipazione di liquidità, il Comune ha rilevato che anche l'impugnata delibera della Sezione regionale avrebbe messo in evidenza diversi elementi idonei ad attestare, in modo oggettivo, il graduale e progressivo miglioramento della complessiva situazione economica e finanziaria dell'ente, in coerenza con la programmazione prevista nel piano di riequilibrio.

3.1. In particolare, il Comune ha evidenziato miglioramenti della capacità di riscossione ed un andamento crescente degli accertamenti di competenza, soprattutto delle entrate correnti, sebbene la Sezione regionale abbia constatato che tali miglioramenti sarebbero inferiori a quelli programmati nel piano di riequilibrio.

3.2. È stata anche evidenziata una consistente diminuzione degli impegni di spesa adottati nel 2015 rispetto a quelli registrati nel 2014.

3.3. Anche la capacità di realizzo dei residui attivi delle entrate correnti avrebbe evidenziato un miglioramento nell'anno 2015 rispetto all'esercizio dell'anno precedente, sia in termini assoluti che in termini percentuali.

3.4. Miglioramenti sarebbero stati registrati anche sotto il profilo della regolare restituzione delle anticipazioni di tesoreria, nonché della capacità di smaltimento dei residui passivi. In sostanza, a detta del ricorrente, sarebbe ormai venuta meno la condizione di squilibrio strutturale, quale fattore di preludio al dissesto.

4. Il ricorrente Comune ha ribadito, quindi, la congruità delle misure di risanamento previste nel piano, laddove rapportate al superamento di una entità di disavanzo strutturale

correttamente rappresentata, anziché inficiata dalla più volte ricordata “doppia contabilizzazione”.

5. Il Comune ha lamentato inoltre che, per quanto riguarda le misure di risanamento, la Sezione regionale non avrebbe dato il giusto rilievo ai proventi potenzialmente risultanti dalle dismissione di immobili, che secondo l'ente (il quale ha richiamato la deliberazione della Sezione Autonomie del 27 maggio 2013, n. 2357) potrebbero essere destinati alla copertura del disavanzo di amministrazione ed al risanamento finanziario del bilancio, ivi compresi, per gli enti che ricorrono alla procedura di riequilibrio prevista dal D.L. 174/2012, gli squilibri di parte corrente (derogando così al rigido principio secondo cui detti proventi possono essere utilizzati solo per finanziare gli squilibri di parte capitale, imposto dall'art. 1, comma 443, L. 228/2012 e dall'art. 193, comma 3, TUEL).

6. Il Comune ricorrente ha chiesto infine l'applicazione di quanto disposto dall'art. 1, comma 714-*bis*, L. 208/2015 (modificato dal D.L. 113/2016, conv. in L. 160/2016 ed entrato in vigore dopo l'adozione dell'impugnata delibera), ai sensi del quale gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione possono provvedere, entro il 30 settembre 2016, a rimodulare o riformulare il piano stesso, laddove essi si trovino ad affrontare, nel corso della gestione del piano, nuovi disavanzi o debiti fuori bilancio e non riescano ad assorbirli entro i termini fissati, rispettivamente, dagli artt. 188 e 194 TUEL, ferma restando la durata originaria del piano e l'obbligo per l'ente di effettuare una ricognizione di tutti i debiti fuori bilancio riconoscibili ai sensi dell'art. 194 TUEL. Pertanto, il ripiano del disavanzo o la copertura di nuovi debiti fuori bilancio, in virtù del menzionato *jus superveniens*, potrebbero intervenire in un periodo più ampio rispetto a quanto previsto dagli artt. 188 e 194 TUEL, ma ferma restando la durata originaria del piano di riequilibrio pluriennale, con la sospensione, durante il perfezionamento e l'approvazione del nuovo piano riformulato o rimodulato, 1) della possibilità per la Corte dei

conti di assegnare il termine per l'adozione delle eventuali misure correttive adottate dall'ente locale in considerazione dei comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria e del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno (articolo 243-*bis*, comma 3, del T.U.E.L.) e 2) delle procedure esecutive intraprese nei confronti dell'ente (articolo 243-*bis*, comma 4, del T.U.E.L.).

In virtù di tali norme sopravvenute, il Comune di Acri ha ritenuto di essere nelle condizioni richieste per poter presentare un piano di riequilibrio finanziario rimodulato e/o riformulato.

6.1. Alla luce di tali motivi, parte ricorrente ha chiesto l'annullamento o quanto meno la sospensione della deliberazione della Sezione regionale di controllo della Calabria n. 65/2016, così come la sospensione e/o il rinvio del presente giudizio, fino alla data di presentazione del piano di riequilibrio rimodulato ai sensi della richiamata normativa sopravvenuta (in particolare, l'art. 1, commi 714 e 714-*bis*, L. 208/2015, come mod. dal D.L. 113/2016, conv. in L. 160/2016).

7. Con memoria depositata in data 2.11.2016, si è costituita in giudizio la Procura generale, chiedendo il rigetto del ricorso.

7.1. In via preliminare, rilevata l'applicazione anche ai giudizi in corso delle disposizioni di cui agli artt. 123-129 c.g.c. (art. 2, comma 1, All. 3 D.Lgs. 174/2016), la Procura ha eccepito che il Comune di Acri, sebbene abbia presentato il nuovo piano di riequilibrio finanziario entro il perentorio termine di 90 giorni assegnatole dalle Sezioni riunite in speciale composizione con la precedente sentenza n. 20/2014, lo avrebbe fatto tuttavia senza la necessaria previa sottoposizione del piano di riequilibrio ad una nuova valutazione da parte della Direzione della Finanza Locale del Ministero dell'Interno, la quale sarebbe intervenuta soltanto dopo ben due anni (settembre 2016) dalla presentazione del piano alla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

7.2. Sempre in via preliminare, con riferimento alla richiesta di sospensione e/o di rinvio del giudizio avanzata dal Comune ricorrente per effetto delle sopravvenute recenti modifiche del quadro normativo, la Procura generale ha eccepito, altresì, che l'art. 15 D.L.113/2016 (che, apportando le modifiche di cui all'art. 1, commi 714 e 714-*bis* L. 208/2015, ha esteso la possibilità di rimodulazione del piano adottato o presentato con riferimento all'anno 2015 entro il termine del 30.9.2016) attribuisce la facoltà di rimodulazione o riformulazione del piano soltanto agli enti locali "che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione", ma non anche a quelli la cui approvazione sia già stata respinta. Ulteriore condizione richiesta dal legislatore per poter accedere a tale facoltà di rimodulazione o riformulazione sarebbe il trovarsi l'ente ad affrontare nel corso della gestione del piano nuovi disavanzi o debiti fuori bilancio non riassorbibili nel periodo previsto dagli artt. 188 (per il disavanzo) e 194 (per i debiti fuori bilancio) TUEL.

7.3. In secondo luogo, si è evidenziato che il suddetto art. 15 D.L. 113/2016 sarebbe norma entrata in vigore il 26.6.2015 e, pertanto, prima che l'impugnata delibera venisse pubblicata (6 settembre 2016). Sicché, tale facoltà di rimodulazione sarebbe stata, al più, esercitabile dal Comune soltanto entro il periodo temporale compreso tra il 1.1.2016 ed il 30.6.2016.

7.4. Ha anche precisato che il piano di riequilibrio sarebbe stato dal Comune di Acri presentato (in ottemperanza alla precedente sentenza n. 20/2014 di queste Sezioni riunite) nel 2014 e, seppur più volte successivamente rimodulato in ragione di elementi sopravvenuti nel corso del 2015, la sua decorrenza effettiva andrebbe fatta quindi comunque risalire all'esercizio 2014.

7.5. La Procura ha rilevato che nel caso di specie, peraltro, tale facoltà non sarebbe stata esercitata nemmeno nel tempo intercorrente tra l'entrata in vigore dell'art. 15 D.L. 113/2016 (27.06.2016) e quella di adozione della delibera impugnata (7.9.2016), ma solo dopo che il Comune era venuto a conoscenza del diniego di approvazione del piano.

7.6. Sempre con riferimento alle condizioni e all'ambito di applicazione dell'art. 15 D.L. 113/2016, la Procura generale sottolinea come la *ratio* degli interventi di legge che, negli ultimi anni, più volte hanno inciso sui procedimenti di redazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale, viene pacificamente ravvisata nell'esigenza di coordinare l'attuazione del piano di riequilibrio con le attività propedeutiche all'introduzione della contabilità armonizzata [segnatamente, con gli effetti derivanti dall'eventuale ripiano del maggior disavanzo di amministrazione determinato dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), dalla costituzione del FCDE e dalla costituzione del fondo pluriennale vincolato (FPV)]. Sicché, la rimodulazione del piano precedentemente varato appare ammissibile solo ed esclusivamente in riferimento al maggior disavanzo di amministrazione venutosi a creare per effetto del mutamento del regime contabile (in tal senso numerose deliberazioni delle Sezioni Autonomie: Corte conti, 4/SEZAUT/2015/INPR, 32/SEZAUT/2015/INPR e 13/SEZAUT/2016/QMIG). La rimodulazione del piano (già approvato o comunque già presentato) sarebbe cioè possibile soltanto per consentire il ripiano del disavanzo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui, restando viceversa impregiudicati i vincoli normativi e gli impegni già assunti da ciascun ente al momento dell'approvazione del piano. Ciò significa che la rimodulazione del piano (già presentato o approvato) sarebbe possibile soltanto laddove il maggior disavanzo da ripianare derivasse dal sopravvenuto mutamento del sistema di contabilizzazione (c.d. disavanzo tecnico). Viceversa, laddove il disavanzo non discendesse dal sopravvenuto mutamento della disciplina contabile, la rimodulazione non potrebbe essere concessa, con conseguenziale impossibilità di alterazione o rivisitazione degli impegni assunti con la presentazione o approvazione del precedente piano.

7.8. Nel merito, la Procura generale ha rilevato che, a prescindere dall'applicabilità o meno dell'art. 15 D.L. 113/2016, il Comune di Acri verserebbe in una situazione finanziaria identica (se non addirittura più grave) a quella per la quale già la precedente deliberazione della

Sezione regionale di controllo (sulla quale è intervenuta la sentenza 20/2014 delle SS.RR.) avrebbe rilevato la mancata adozione delle misure correttive di risanamento. Ciò sarebbe inequivocabilmente desumibile dal fatto stesso che l'ente non solo avrebbe effettuato in appena due anni ben due operazioni di riaccertamento dei residui (sulla cui ammissibilità la stessa Procura generale ha avanzato dubbi), ma avrebbe altresì formulato richiesta di accesso al Fondo di rotazione e all'anticipazione di liquidità ex D.L. 66/2014 pochi giorni prima che la sentenza delle Sezioni riunite n. 20/2014 fosse stata pronunciata.

7.9. La Procura generale ha fatto anche notare come i rilievi negativi sulla non congruità del piano siano stati dalla Sezione regionale di controllo formulati a prescindere dalle contestazioni a suo tempo mosse nella precedente delibera di controllo e risolte con la precedente sentenza n. 20/2014 dalle Sezioni riunite. Le censure contenute nella nuova (ed impugnata) delibera di controllo n. 65/2016 si sono infatti incentrate esclusivamente sul nuovo elemento della erronea doppia contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, dalla Sezione stessa ritenuto assorbente rispetto a tutti gli altri rilievi a suo tempo formulati nella precedente delibera e su cui si era pronunciata la più volte menzionata sentenza n. 20/2014 delle Sezioni riunite. Anche laddove il piano venisse virtualmente emendato da tale artificiosa doppia contabilizzazione, tuttavia, come evidenziato dalla stessa Sezione e come ribadisce la Procura generale, l'andamento della riscossione delle entrate, la diminuzione della spesa e l'efficienza della stessa si sarebbero finora comunque attestati (nel corso degli esercizi 2014 e 2015) al di sotto dei livelli attesi nelle previsioni del piano.

7.10. Anche la Procura generale ha condiviso il carattere artificioso della suddetta doppia contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, in quanto al momento dell'erogazione l'importo della anticipazione sarebbe stato accertato e riscosso per intero come accensione di mutui e prestiti e, al fine di realizzare la necessaria neutralità dell'operazione, impegnato come rimborso di prestiti, con conseguente generazione di un residuo passivo pluriennale. L'istituzione da parte dell'ente al titolo II delle entrate di una parte di essa (€ 6.888.808,09) in corrispondenza all'istituzione del capitolo

relativo ai debiti fuori bilancio da pagare con l'anticipazione stessa, avrebbe (anche secondo la Procura generale) determinato un appostamento in termini di competenza non riscosso (e, quindi, un residuo attivo, successivamente stralciato) a fronte di un'uscita in termini di cassa corrispondente ai debiti fuori bilancio interamente pagati. L'operazione non rispetterebbe la natura dell'anticipazione di liquidità (nei termini chiariti dalla Sezione Autonomie di questa Corte – C. conti, 19/SEZAUT/2014/QMIG): detta erogazione sarebbe infatti finalizzata soltanto a consentire il superamento di una temporanea carenza di liquidità, attraverso la ricostruzione delle risorse di cassa necessarie al pagamento di spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio (l'anticipazione di liquidità non deve quindi incidere in alcun modo sui saldi del risultato di amministrazione, generando effetti espansivi della capacità di spesa). Nel caso in esame, invece, avrebbe generato effetti distorsivi sul rendiconto dell'esercizio 2014 (sul risultato di amministrazione) fino al momento della cancellazione dei residui attivi corrispondenti alla somma accertata e non riscossa di € 6,888 milioni (delibera di giunta n. 59/2015), alterando tutte le previsioni di piano, ma soprattutto l'indicazione della massa passiva da ripianare nel periodo di vigenza del piano. In conclusione la Procura generale ha rilevato quindi come la necessità di rettificare la voce relativa all'anticipazione di liquidità, erroneamente appostata, si tradurrebbe nell'inattendibilità delle misure di risanamento predisposte dal piano.

7.11. Infine la Procura generale ha anche segnalato che, al di là della doppia contabilizzazione, i flussi di cassa maturati nel corso del 2014 e del 2015 indicherebbero uno squilibrio di parte corrente superiore alle aspettative del piano. L'inadeguatezza delle misure emergerebbe anche da un registrato peggioramento delle capacità di riscossione dell'ente, della capacità di smaltimento dei residui passivi e di restituzione delle anticipazioni di tesoreria (cfr. pag. 34 della memoria).

Stante la riscontrata situazione di ordinaria difficoltà a conseguire gli obiettivi del piano (soprattutto, se non esclusivamente, sotto il profilo della capacità di riscossione, aspetto cui è

ricollegabile il frequente ed anomalo ricorso alle anticipazioni di liquidità per fronteggiare le deficienze di cassa), la Procura generale ha concluso pertanto nel senso della non congruità e inattendibilità del piano di riequilibrio finanziario pluriennale presentato dal Comune di Acri.

8. Con istanza depositata in prossimità dell'udienza pubblica il Comune di Acri ha chiesto un rinvio a data da destinarsi dell'udienza di discussione, atteso che l'ente locale si sarebbe avvalso della facoltà prevista dagli art. 714 e 714 bis della legge di stabilità per il 2016 (legge n. 208/2015), nel testo risultante dalle modifiche introdotte dal d.l. 133/2016, convertito in legge 7 agosto 2016, n. 160. Secondo il Comune, in caso di favorevole conclusione del procedimento previsto dall'art. 243 bis cc. D.lgs. 276/2000 con l'approvazione del piano di riequilibrio pluriennale rimodulato o riformulato ai sensi dello *jus superveniens*, potrebbe determinare la definizione del giudizio con una pronuncia di improcedibilità per sopravvenuta carenza di interesse ovvero per cessata materia del contendere.

9. Nel corso dell'udienza pubblica il Comune d'Acri ha preliminarmente insistito per l'accoglimento dell'istanza di sospensione del giudizio e/o di rinvio dell'udienza. Il Collegio, ritiratosi in camera di consiglio, ha rigettato la richiesta in quanto involgente profili connessi al merito del giudizio. Il Presidente ha così invitato le parti alla discussione del giudizio.

9.1. L'Avv. Callipo ha ribadito la propria posizione in ordine alla regolarità della c.d. doppia contabilizzazione parziale dell'anticipazione di liquidità e ha messo in luce gli indici finanziari dai quali emergerebbe un percorso di graduale risanamento delle finanze locali. Ha anche depositato documentazione relativa all'avvio della procedura di riscossione coattiva dell'imposta per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (annualità 2015), evidenziando una rettifica da € 602.318,53 ad € 561.054,15. **9.1.** Ha concluso in senso conforme ai propri atti defensionali.

9.2. La Procura generale si è riportata alle conclusioni rassegnate nella memoria depositata il 2 novembre 2016.

DIRITTO

1. Queste Sezioni riunite in speciale composizione sono chiamate a giudicare in ordine al ricorso proposto, ai sensi dell'art. 243-*quater*, comma 5, del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, introdotto dall'art. 3, comma 1, *lett. r)*, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, dal Comune di Acri nei confronti del Ministero dell'Interno (Commissione Stabilità Finanziaria Enti locali), della Prefettura di Cosenza, della Procura generale della Corte dei conti e della Sezione regionale di controllo per la Calabria, con atto notificato a mezzo posta elettronica certificata il 7 ottobre 2016 e depositato in pari data presso la segreteria di queste Sezioni riunite, per l'annullamento, con preliminare richiesta di sospensione o rinvio del giudizio, della delibera della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Calabria n. 65/2016 del 6 settembre 2016, con la quale la Sezione territoriale ha deliberato di non approvare il piano di riequilibrio finanziario pluriennale del Comune di Acri *“avendo valutato lo stesso non congruo ai fini del riequilibrio finanziario dell'Ente”*.

2. Prima di esaminare le questione sollevate dal ricorso il Collegio ritiene opportuno tratteggiare il quadro normativo applicabile ed i principali principi giurisprudenziali di riferimento.

L'art. 243-bis del d.lgs. 276/2000 prevede che gli enti locali per i quali sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario, nel caso in cui le misure di cui agli articoli 193 e 194 non siano sufficienti a superare le condizioni di squilibrio rilevate, possono ricorrere, con deliberazione consiliare alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale attraverso la predisposizione, previa ricognizione di tutti i debiti fuori bilancio (comma 7), di un piano di riequilibrio - avente un contenuto necessario (*“a) le eventuali misure correttive adottate dall'ente locale in considerazione dei comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria e del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno*

accertati dalla competente sezione regionale della Corte dei conti; b) la puntuale ricognizione, con relativa quantificazione, dei fattori di squilibrio rilevati, dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dall'ultimo rendiconto approvato e di eventuali debiti fuori bilancio; c) l'individuazione, con relative quantificazione e previsione dell'anno di effettivo realizzo, di tutte le misure necessarie per ripristinare l'equilibrio strutturale del bilancio, per l'integrale ripiano del disavanzo di amministrazione accertato e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio entro il periodo massimo di dieci anni, a partire da quello in corso alla data di accettazione del piano; d) l'indicazione, per ciascuno degli anni del piano di riequilibrio, della percentuale di ripiano del disavanzo di amministrazione da assicurare e degli importi previsti o da prevedere nei bilanci annuali e pluriennali per il finanziamento dei debiti fuori bilancio”

comma 6) – che sia accompagnato da un’attività di corretta gestione delle risorse pubbliche finalizzata ad assicurare il prefissato graduale riequilibrio finanziario (il comma 8 stabilisce che l’ente locale “a) può deliberare le aliquote o tariffe dei tributi locali nella misura massima consentita, anche in deroga ad eventuali limitazioni disposte dalla legislazione vigente; b) è soggetto ai controlli centrali in materia di copertura di costo di alcuni servizi, di cui all'articolo 243, comma 2, ed è tenuto ad assicurare la copertura dei costi della gestione dei servizi a domanda individuale prevista dalla lettera a) del medesimo articolo 243, comma 2; c) è tenuto ad assicurare, con i proventi della relativa tariffa, la copertura integrale dei costi della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e del servizio acquedotto; d) è soggetto al controllo sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale previsto dall'articolo 243, comma 1; e) è tenuto ad effettuare una revisione straordinaria di tutti i residui attivi e passivi conservati in bilancio, stralciando i residui attivi inesigibili o di dubbia esigibilità da inserire nel conto del patrimonio fino al compimento dei termini di prescrizione, nonché una sistematica attività di accertamento delle posizioni debitorie aperte con il sistema creditizio e dei procedimenti di realizzazione delle opere pubbliche ad esse sottostanti ed una verifica della

consistenza ed integrale ripristino dei fondi delle entrate con vincolo di destinazione; f) è tenuto ad effettuare una rigorosa revisione della spesa con indicazione di precisi obiettivi di riduzione della stessa, nonché una verifica e relativa valutazione dei costi di tutti i servizi erogati dall'ente e della situazione di tutti gli organismi e delle società partecipati e dei relativi costi e oneri comunque a carico del bilancio dell'ente; g) può procedere all'assunzione di mutui per la copertura di debiti fuori bilancio riferiti a spese di investimento in deroga ai limiti di cui all'articolo 204, comma 1, previsti dalla legislazione vigente, nonché accedere al Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali di cui all'articolo 243-ter, a condizione che si sia avvalso della facoltà di deliberare le aliquote o tariffe nella misura massima prevista dalla lettera a), che abbia previsto l'impegno ad alienare i beni patrimoniali disponibili non indispensabili per i fini istituzionali dell'ente e che abbia provveduto alla rideterminazione della dotazione organica ai sensi dell'articolo 259, comma 6, fermo restando che la stessa non può essere variata in aumento per la durata del piano di riequilibrio” comma 8).

La procedura di riequilibrio costituisce una procedura del tutto eccezionale e straordinaria, introdotta dal legislatore al fine di supportare i bilanci degli enti locali in una contingenza dovuta alle difficoltà del ciclo economico avverso, che ha portato, essenzialmente, ad un forte calo dei trasferimenti e delle entrate proprie, nonché all'incremento dell'evasione da accertamento e da riscossione (Sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL).

L'impossibilità di riequilibrare il bilancio dell'ente attraverso la procedura ordinaria, che, prima della vigenza del D.L. n. 174/2012, avrebbe obbligato l'ente alla dichiarazione di dissesto finanziario, è il logico ed implicito presupposto per il ricorso a quella straordinaria (Sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL).

In tal senso il legislatore ha inteso agevolare l'emersione di disavanzi occulti, offrendo agli amministratori una vera e propria alternativa alla dichiarazione di dissesto finanziario (Sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL).

L'eccezionalità deriva dal fatto che già nell'ordinamento degli enti locali è prevista una procedura di riequilibrio, quella di salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 del D.lgs. 267/2000 (confermata dall'art. 9, comma 2, della legge 24 dicembre 2012, n. 243), a cui l'ente può e deve ricorrere in via ordinaria (Sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL).

La procedura "straordinaria" di riequilibrio finanziario pluriennale differisce da quella "ordinaria" non solo per la durata massima del periodo di riequilibrio, dieci anni (243-bis, comma 5, del TUEL), anziché tre (art.193, comma 3, del TUEL), ma anche perché nel riequilibrio triennale la pianificazione, espressa nella deliberazione di salvaguardia degli equilibri di bilancio, si riflette in maniera contestuale sui documenti di bilancio con la variazione dei bilanci di previsione annuale e pluriennale (Sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL).

La manovra di riequilibrio "ordinaria", i cui orizzonti temporali coincidono con quelli del bilancio pluriennale, non richiede controlli esterni, in quanto, nelle valutazioni del legislatore, le risorse destinate alla copertura del disavanzo sono caratterizzate teoricamente da un maggior grado di probabilità di realizzazione (anche perché solitamente relative ad esercizi ricadenti negli anni di un unico mandato elettorale e quindi meno esposte ad un rinvio delle esigenze di copertura a scopo esclusivamente dilatorio) e devono essere oggetto di una previsione di bilancio a carattere autorizzatorio, stante quanto previsto, in relazione al pluriennale, dall'art. 171, comma 4, del TUEL (sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL).

La procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, dunque, abbracciando un arco temporale più vasto, comprensivo di più consiliature, richiede, a tutela degli equilibri finanziari futuri, maggiori limitazioni, maggiore intensità dei controlli nella fase di pianificazione ed in quella attuativa e maggior rigore nel rispetto delle prescrizioni imposte dalla norma o dal piano,

la cui violazione (nei casi di cui all'art. 243-quater comma 7) comporta l'obbligatorietà della dichiarazione di dissesto finanziario, persino se la prescrizione violata rivesta mero carattere procedurale (sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL).

L'art. 243-quater, dispone, pertanto, che dopo l'istruttoria della Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali operante presso il Ministero dell'interno, condotta secondo le Linee guida deliberate dalla Sezione autonomie della Corte dei conti (deliberazione del 21 dicembre 2012, n. 16/SEZAUT/2012/INPR, in cui si è precisato che *“la nuova procedura rappresenta, nell'ambito dell'attuale problematico panorama della finanza locale, un utile rimedio per scongiurare la più grave situazione di dissesto. Tuttavia essa deve essere rigorosamente attuata e sottoposta a scrupolosi controlli sulla regolarità della gestione e sul puntuale procedere del percorso di risanamento, perché potrebbe rivelarsi un dannoso escamotage per evitare il trascinarsi verso una situazione di dissesto da dichiarare ai sensi dell'art. 6, comma 2 del d.lgs. 149/2011, diluendo in un ampio arco di tempo soluzioni che andrebbero immediatamente attuate”*), la Sezione di controllo regionale dovrà pronunciarsi sulla congruenza del piano di riequilibrio entro trenta giorni dalla data di ricezione della relazione finale della predetta commissione. La deliberazione della Sezione di controllo potrà essere impugnata entro 30 giorni, nelle forme del giudizio ad istanza di parte, innanzi a queste Sezioni riunite in speciale composizione, che si pronunciano in unico grado nell'esercizio della propria giurisdizione esclusiva.

Nell'ambito del giudizio di impugnazione ex art. 243 quater, comma 5, d.lgs. 267/2000, delle delibere della sezione regionale di controllo le Sezioni riunite in speciale composizione esercitano un sindacato pieno sulle valutazioni di incongruenza del piano di riequilibrio ravvisate dalle sezioni territoriali.

Non si tratta di *“giudizio d'appello ma in unico grado di merito”* (sez. riun., 12 giugno 2013, n. 2/2013/EL; sez. riun. 18 marzo 2014, n. 3/2014/EL; sez. riun., 26 marzo 2014, n. 6/2014/EL; sez. riun., 17 aprile 2014, n. 17/2014/EL; sez. riun., 7 maggio 2014, n. 18/2014/EL; sez. riun., 28 luglio

2014, n. 27/2014/EL) di chiara “*natura giurisdizionale*” (così Cass., sez. un., 13 marzo 2014, n. 5805). Più recentemente si è precisato che “*nella eventuale fase contenziosa la cognizione del Giudice è piena, limitatamente però ai punti oggetto di contestazione*”, fermo restando che “*la valutazione di merito dei piani di riequilibrio è necessariamente ed esclusivamente rimessa alla competenza delle Sezioni regionali di controllo*” (sez. riun., 13 giugno 2016, n. 12/2016/EL), escludendosi, quindi, ogni attività sostitutiva (da ultimo sez. riun. 55/2015/EL che richiama sez. riun. 11/2014/EL e sez. riun., 3/2014). E ancora si è ulteriormente ribadito che “*il ricorso non costituisce un gravame avverso la pronuncia di un giudice di primo grado, la sola istanza con la quale sia possibile attivare un sindacato giurisdizionale sulle deliberazioni adottate dalla Corte dei conti nell’esercizio del potere di controllo*”, “*attraverso un giudizio ad istanza di parte come disciplinato dagli art. 52 e ss del regolamento di procedura dei giudizi innanzi alla Corte dei conti approvato con R.D. 13 agosto 1933, n. 1038, che si svolge davanti alle Sezioni riunite in speciale composizione, quale giudice di unico grado. [...] Esso costituisce un giudizio pieno ed esclusivo, in unico grado, sulle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo*” con preclusione di esercizio da parte di queste Sezioni riunite di funzioni di controllo nel caso concreto, di pertinenza esclusiva delle sezioni territoriali (Sez. riun., 24 novembre 2015, n. 64/2015/EL).

Il giudizio è oggi disciplinato dal Codice di giustizia contabile (d.lgs. 26 agosto 2016, n. 174, art. 123-129, entrato in vigore il 7 ottobre 2016 e quindi applicabile *ratione temporis* alla presente controversia -come correttamente evidenziato dalla Procura generale- essendo stato il ricorso notificato il 7 ottobre 2016).

Ciò premesso in ordine alla natura giuridica del giudizio che si svolge dinanzi a queste Sezioni riunite, giova richiamare la giurisprudenza che ha riconosciuto l’esistenza di un principio di favore per il riequilibrio che deve essere preferito, ove il piano sia congruo, al dissesto (sez. riun., 17 luglio 2014, n. 26/2014/EL; 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL; sez. riun., 11 novembre 2014, n. 37/2014/EL; 19 marzo 2015, n. 10/2015/EL la quale ricorda che “*Con le decisioni nn.*

26/2014/EL, 34/2014/EL e 37/2014/EL infatti le Sezioni riunite hanno già sottolineato la sussistenza del richiamato principio del favor del legislatore per l'accesso al riequilibrio finanziario rispetto al dissesto. Alla dichiarazione di dissesto seguono pesanti conseguenze per le quali l'ente "perde la capacità di autodeterminazione nelle normali scelte amministrative versando in uno stato di 'semi incapacità di agire", con quanto di negativo ne deriva per la comunità amministrata (aumento massimo di tutte le aliquote; riduzione drastica del personale amministrativo; messa in mobilità del personale in eccedenza; divieto di nuove assunzioni; congelamento dei crediti, delle procedure esecutive e dei pignoramenti; blocco dell'accensione di nuovi mutui o finanziamenti e taglio dei servizi indispensabili). Pertanto, deve essere privilegiata là dove possibile l'opzione del piano di riequilibrio"; sez. riun., 24 novembre 2015, n. 64/2015/EL e, cripticamente, Cons. Stato, ord. 1152/2013; l'eccezionalità del dissesto è stata giustificata da queste Sezioni riunite alla luce della circostanza che "l'Ente locale, a seguito della declaratoria dello stato di dissesto, perde la capacità di autodeterminazione nelle normali scelte amministrative (cd. "semi-incapacità di agire") ed è obbligato, per i cinque anni successivi, a predisporre delibere, non revocabili, di aumento massimo di tutte le aliquote/tributi e tasse. Inoltre, è obbligatorio procedere alla riduzione drastica del personale amministrativo a tempo determinato e indeterminato, alla messa in mobilità del personale in eccedenza, al divieto di nuove assunzioni, al congelamento dei crediti e delle procedure esecutive e dei pignoramenti, al blocco assoluto dell'accensione di nuovi mutui o finanziamenti ed al taglio dei servizi indispensabili, come mense scolastiche, scuolabus, interventi sociali" – sez. riun., 17 luglio 2014, n. 26/2014/EL).

Il piano di riequilibrio, da preferirsi, ove congruo, alla dichiarazione di dissesto, è, secondo la giurisprudenza di queste Sezioni riunite (sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL; sez. riun., 18 marzo 2014, n. 3/2014/EL; sez. riun., 17 aprile 2014, n. 11/2014/EL) uno strumento di pianificazione attraverso il quale non vengono posti vincoli di destinazione alle entrate, ma solo

effettuate previsioni di medio-lungo periodo da valutarsi a cura della sezione territoriale alla luce dei due parametri della congruità dell'obiettivo e di quella dei mezzi, di guisa che il piano è incongruente sia se si prefigge un obiettivo inferiore rispetto a quello necessario per il riequilibrio (c.d. incongruità dell'obiettivo), sia se le previsioni di entrata e di spesa in esso contenute, a legislazione vigente, e ritenute attendibili non consentono il raggiungimento dell'obiettivo (c.d. incongruità dei mezzi).

La congruità non impone una valutazione di certezza assoluta, priva di margini di errori, implicando la possibilità di refusi, semplificazioni, arrotondamenti purché sostanzialmente irrilevanti, essendo intollerabili solo quelli *“di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari”* (sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL).

Tale giudizio deve, peraltro, essere compiuto con una visione dinamica, al fine di valutare i dati contabili e finanziari non staticamente, bensì onde apprezzare la ragionevole probabilità, con visione prospettica, del percorso di risanamento dell'ente locale (sez. riun., 26/2014 e 3/2014).

La congruenza richiamata dall'art. 243-quater, comma 3, d.lgs. 267/2000 esprime la qualità di una relazione tra due elementi in termini non di perfetta uguaglianza, né, all'opposto, di similitudine o similarità (sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL).

La congruenza è l'espressione, usata in geometria (due figure si dicono congruenti quando si può portare, senza deformazione una di esse a coincidere con l'altra) e in matematica (nella teoria dei numeri è una relazione di equivalenza tra due numeri), inerente la relazione tra due elementi o tra due numeri in termini, rispettivamente, di coincidenza o equivalenza.

L'utilizzo di tale termine con riferimento alle valutazioni della Sezione di controllo sul piano di riequilibrio pluriennale necessita di una precisazione.

I principi contabili degli enti locali annoverano tra i postulati del sistema di bilancio il sinonimo principio della congruità che “*consiste nella verifica dell’adeguatezza dei mezzi rispetto ai fini stabiliti*” e che, con riferimento alle entrate e alle spese, va valutata “*in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali*” (Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali del Ministero dell’interno “*Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*” del 12 marzo 2008 Post. n. 61-62).

Il giudizio di congruenza, pertanto, non implica un giudizio di perfetta sovrapposibilità tra le stime dell’ente e dell’organo di controllo, ma di equivalenza rispetto all’obiettivo da conseguire (sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL).

Difatti, la relazione tra obiettivo e risultato della pianificazione è tra un elemento già esistente e certo (o che tale dovrebbe essere) dato dall’entità dello squilibrio da ripianare e una serie di elementi non ancora esistenti e sicuramente incerti dati dalle entrate da accertare e da riscuotere e dalle spese da impegnare e pagare nell’arco di un decennio, il cui risultato algebrico fornisce l’entità della manovra di riequilibrio.

Il piano è incongruente se si prefigge un obiettivo inferiore rispetto a quello necessario per il riequilibrio (incongruenza dell’obiettivo) o se le previsioni di entrata e di spesa in esso contenute, a legislazione vigente, e ritenute attendibili non consentono in ogni caso il raggiungimento dell’obiettivo (incongruenza dei mezzi).

In definitiva, la Sezione di controllo esprime il proprio giudizio in termini di veridicità (c.d principio della contabilità privatistica della rappresentazione veritiera e corretta – c.d. *true and fair view* - secondo la direttiva 78/660/CEE) e attendibilità delle previsioni (parametro normativo anche del bilancio di previsione ai sensi dell’art. 162, comma 5, d.lgs. 167/2000) e, di conseguenza, di sostenibilità finanziaria del riequilibrio in base alle previsioni ritenute veritiere e attendibili (sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL).

Il principio di attendibilità è considerato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali tra i postulati del sistema di bilancio, che considerano un'informazione contabile attendibile quella *“scevro da errori e distorsioni rilevanti”* per cui *“tutte le valutazioni devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse”*, inoltre, *“l'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione”* (Post. 53-55).

Pertanto, gli andamenti storici costituiscono uno dei necessari parametri di giudizio dell'attendibilità.

Il giudizio di attendibilità deve ispirarsi a principi di ragionevolezza e proporzionalità, il che implica anche la possibilità di prevedere una percentuale di tolleranza di errore nelle previsioni.

Questo concetto è espresso nel postulato della significatività e rilevanza (Post. nn. 49-52) secondo il quale *“errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari”*.

Secondo la giurisprudenza di queste Sezioni riunite (sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL), la possibilità di errore deriva, nel caso che qui occupa, dagli stretti termini di sessanta giorni (art. 243-bis, comma 5, prima della protrazione a novanta giorni operata dall'art. 3, comma 3-bis del D.L. 6 marzo 2014, n. 16 convertito dalla legge 2 maggio 2014, n. 68) entro i quali l'ente doveva completare la procedura di adozione del piano, dall'estensione temporale decennale del piano, dalla vastità delle misure da adottare in relazione alla rilevante entità dello

squilibrio da ripianare, alla complessità della struttura organizzativa comunale e all'esistenza di numerosi fattori di non piena governabilità (es. partecipazioni societarie comunali).

2. Ciò premesso in ordine al quadro normativo applicabile ed ai principi giurisprudenziali oramai consolidati nella giurisprudenza di queste Sezioni riunite, il Collegio deve preliminarmente valutare la questione (sollevata a pag. 53-71 del ricorso) relativa all'eventuale rilevanza dello *jus superveniens* in quanto avente una priorità logica.

I nuovi commi 714 e 714 bis dell'art. 1 legge 28 dicembre 2015, n. 208, introdotti dall'art. 15 d.l. 24 giugno 2016, n. 113 (entrato in vigore il 25 giugno 2016, quindi applicabile al tempo della camera di consiglio), convertito in legge 7 agosto 2016, n. 166 (entrata in vigore il 21 agosto 2016, dunque applicabile al tempo del deposito della delibera impugnata), hanno prorogato al 30 settembre 2016 il termine di esercizio della facoltà -attribuita agli enti locali che hanno presentato un piano di riequilibrio finanziario negli anni 2013, 2014 o 2015- di rimodulare o riformulare il piano in coerenza con l'arco trentennale previsto per il riaccertamento dei residui attivi e passivi derivanti previsto dall'art. 3 d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (a seguito dell'introduzione del principio contabile generale della competenza finanziaria – cfr. sez. autonomie, 17 febbraio 2015, n. 4 e 30 novembre 2015, n. 32), e per la restituzione delle anticipazioni di liquidità erogate ai sensi degli art. 243-ter e 243-quinquies (comma 714), ferma restando la durata originaria del piano (comunque non superiore al decennio), nonché per *“tenere conto dell'eventuale disavanzo risultante dal rendiconto approvato o dei debiti fuori bilancio, anche in deroga agli art. 188 e 194 de decreto legislativo n. 267/2000”* (comma 714-bis).

Il Comune di Acri, avendo presentato il piano di riequilibrio nei termini, anche in versione rimodulata, nel corso degli anni 2014 e 2015, ritiene di avere esercitato tale facoltà con la determinazione del 30 settembre 2016, n. 39 (doc. 22), atteso che le precedenti determinazioni relative al piano di riequilibrio (25 luglio 2014, n. 41; 3 dicembre 2014, n. 60; 30 dicembre

2015, n. 66) sono tutte anteriori all'entrata in vigore della legge di stabilità per il 2016, fissata dal comma 999 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, al 1° gennaio 2016.

Anche a voler ritenere che il Comune avesse diritto alla rimodulazione e riformulazione del piano ai sensi dei menzionati commi 714 e 714-bis, deve, tuttavia, evidenziarsi, attesa la natura perentoria del 30 settembre 2016 [alla luce della giurisprudenza consolidata di queste Sezioni riunite - -sez. riun. 22 ottobre 2015, n. 58; sez. riun., 13 giugno 2016, n. 12 (che, richiamando la condizione della presentazione del piano nel termine perentorio previsto dalla legge, rigetta il ricorso atteso che nella fattispecie il piano era stato presentato tardivamente); sez. riun., 24 novembre 2015, n. 64, allineata alle determinazioni della Sezione autonomie – cfr. deliberazione 27 marzo 2013, n. 11/2013/INPR], l'ente locale calabrese avrebbe dovuto presentare il piano di riequilibrio rimodulato/riformulato entro tale data e non limitarsi, come è avvenuto nella delibera del 30 settembre 2016, n. 39 (doc. 22), ad avviare la procedura di rimodulazione/riformulazione (si noti, peraltro, che la delibera n. 39/2016 è divenuta esecutiva il 3 ottobre 2016).

La fattispecie concreta differisce da quelle invocate dal ricorrente.

Circa la rilevanza giuridica delle sopravvenienze normative nell'ambito del giudizio ex art. 243 quater, comma 5, d.lgs. 267/2000, è assolutamente corretta la ricostruzione dei principi di diritto posti da queste Sezioni riunite.

È oramai *jus receptum* il principio che il sindacato sui ricorsi ex art. 243 quater, comma 5, d.lgs. 267/2000 ha natura piena e dinamica, con possibilità di tenere conto anche delle sopravvenienze normative le quali possono implicare l'accoglimento del ricorso con annullamento della delibera di controllo impugnata (sez. riun., 30 settembre 2015, n. 58/2015/EL, in cui, proprio in considerazione della sopravvenienza normativa, peraltro intervenuta dopo il deposito della delibera impugnata, che aveva introdotto una moratoria fissando nuovi termini perentori di presentazione del piano, è stato accolto il ricorso con annullamento della delibera della sezione di controllo per la

Campania, non per vizi propri, bensì in ragione della “*sopravvenienza di norme che, valorizzabili nel giudizio, hanno fatto venir meno il presupposto dell’accertamento dell’inadempimento*”).

Il caso concreto tuttavia differisce da quello esaminato dalla decisione di queste Sezioni riunite del 22 ottobre 2015, n. 58/2015/EL invocata dal ricorrente. In quel caso l’ente locale aveva espressamente comunicato alla Sezione di controllo l’intenzione di presentare il piano di riequilibrio avvalendosi della norma sopravvenuta molto prima della data dell’adunanza (la nota del comune era dell’11 febbraio 2015, mentre l’adunanza si era tenuta il 15 luglio 2015). Nel caso all’esame attuale di queste Sezioni riunite, invece, il Comune ha comunicato tale intenzione dopo la deliberazione della sezione di controllo calabra (l’adunanza si è svolta il 19 luglio 2016 e la deliberazione è stata depositata il 9 settembre 2016). In ogni caso dirimente è la scadenza del termine perentorio fissato dal Legislatore al 30 settembre 2016, data entro la quale l’ente locale non avrebbe dovuto limitarsi a manifestare la mera intenzione di rimodulare o riformulare il piano di riequilibrio pluriennale, dovendo piuttosto presentarlo. Nella specie possono dunque applicarsi i principi già espressi da queste Sezioni riunite in merito alla necessità di rispettare i termini perentori, sia pure prorogati dal legislatore, onde ottenere il beneficio della possibilità di rimodulazione e riformulazione del piano (sez. riun. 13 giugno 2016, n. 12/2016/EL, che rigetta il ricorso avverso la deliberazione della Sezione regionale di controllo siciliana rilevando l’intervenuto decorso del termine perentorio e dunque trattandosi di piano “*non validamente presentato*”).

Per tali ragione devono essere rigettate le richieste preliminari avanzate dal Comune di Acri di sospensione o rinvio del presente giudizio nelle more della riformulazione/rimodulazione del piano di riequilibrio.

3. In base agli stessi argomenti (superamento del termine perentorio del 30 settembre 2016 senza che sia stato presentato il nuovo piano di riequilibrio rimodulato o riformulato, come previsto dal menzionato comma 714-bis) deve essere rigettata la richiesta di annullamento della delibera della Sezione di controllo impugnata per non avere la stessa tenuto in considerazione

lo *jus superveniens*. Sotto tale profilo deve evidenziarsi che il Comune, a differenza di quanto accaduto nel precedente invocato da parte ricorrente (sez. riun. 22 ottobre 2015, n. 58/2015/EL), si è limitato a comunicare la propria intenzione alla Corte dei conti il giorno di scadenza del termine perentorio (ovverosia proprio il 30 settembre 2016) e comunque molto dopo la conoscenza della decisione della sezione di controllo (nella deliberazione consiliare del 30 settembre 2016, n. 39, si attesta l'esistenza di una deliberazione di giunta del 26 luglio 2016, n. 168, di conferimento dell'incarico legale per proporre impugnazione avverso la deliberazione della sezione del 19 luglio 2016).

4. Ciò premesso in ordine al quadro normativo applicabile, risolta la questione preliminare posta, venendo alle censure spiegate dall'ente locale ricorrente avverso la determinazione della Sezione di controllo della regione Calabria n. 65/2016, il Collegio evidenzia che tutti i vizi dedotti si dirigono essenzialmente alla critica della statuizione della sezione territoriale con cui è stato censurato il doppio appostamento, sia pure parziale, nell'ambito delle entrate, delle somme derivanti dall'anticipazione di liquidità (pari a € 15.500.000,00) ex art 32 d.l. 66/2014 concessa dalla Cassa depositi e prestiti nel corso del 2014.

All'esito di tale anticipazione il Comune di Acri, apportava, con deliberazione n. 47 del 27 ottobre 2014, le variazioni al bilancio di previsione per il 2014 e rimodulava, con deliberazione consiliare n. 60 del 3 dicembre 2014, il piano di riequilibrio precedentemente approvato.

La Sezione di controllo ha correttamente evidenziato che l'ente locale ha effettuato una doppia contabilizzazione per un importo parziale, in parte entrata e in parte spesa, della stessa entità economica.

L'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti nel corso del 2014 è stata, difatti, accertata, per il suo intero ammontare (€ 15.500.000,00) con imputazione al Titolo V delle entrate, e pure in parte (€ 6.888.808,09) nel Titolo II delle entrate, producendo l'aumento

non reale dell'ammontare di queste ultime e sfalsando tutti i dati finanziari e contabili, con conseguenziale rilevante e sostanziale variazione degli equilibri di bilancio costruiti dall'ente (par. 5 della delibera di controllo), del risultato di amministrazione (par. 6 della delibera di controllo), del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui (par. 7 della delibera di controllo), nonché del saldo finanziario rilevante ai fini del rispetto del patto di stabilità per il 2014 (par. 8 della delibera di controllo).

La Sezione, invece, ha escluso ogni difetto contabile da omessa neutralizzazione contabile dell'anticipazione di liquidità. Come è noto, difatti, la giurisprudenza, anche di queste Sezioni riunite (sez. riun. 24 novembre 2015, n. 64), ha evidenziato che tali anticipazioni, da un lato, non costituiscono indebitamento ai sensi dell'art. 119 Cost., dall'altro, non possono essere utilizzate per incrementare l'avanzo di amministrazione con conseguenti effetti espansivi sulla capacità di spesa, dovendosi, pertanto, identificare un corretto meccanismo di sterilizzazione o neutralizzazione (così C.cost. 181/2015; C.conti., sez. Autonomie deliberazioni 14/SEZAUT/2013/QMIG, n. 19/SEZAUT/2014/QMIG e n. 22/SEZAUT/2014/QMIG; sez. contr. Toscana, n. 38/2015/PRSP), che il Comune di Acri ha correttamente identificato nell'inserimento di uno specifico capitolo al Titolo III della spesa menzionato "Rimborso anticipazione liquidità d.l. 24 aprile 2014, n. 66, art. 32" (così delibera impugnata, pag. 13).

Ciò che, invece, è contabilmente errato, risolvendosi in un aumento fittizio delle entrate, è la doppia contabilizzazione di parte consistente dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti nel 2014, per il rilevante ammontare di € 6.888.808,09 (pag. 13 della delibera).

Non ha pregio, quindi, l'eccezione sollevata dal ricorrente secondo la quale la doppia contabilizzazione parziale sarebbe giustificata dal fatto che l'inserimento nel titolo II delle entrate dell'ammontare di € 6.888.808,09 (parte degli € 15,5 Ml. concessi dalla Cassa depositi e prestiti) sarebbe stato necessario per consentire il pagamento di tutti i debiti fuori bilancio di pari importo

riconosciuti al 31 dicembre 2013 (con appostamento della stessa cifra al Titolo I della spesa per debiti fuori bilancio).

Difatti, le risorse destinate a finanziare i debiti fuori bilancio dovevano essere reperite nei bilanci successivi di vigenza del piano, in esecuzione, peraltro, della delibera di riconoscimento del Consiglio comunale del 25 luglio 2014, n. 39, e non nell'anticipazione di liquidità.

Non è accettabile la prospettazione del ricorrente circa la neutralità dell'operazione di accertamento doppio dell'entrata da anticipazione di liquidità a causa della intervenuta eliminazione del residuo attivo corrispondente alla quota che aveva finanziato i debiti fuori bilancio (come risulta dalla scheda allegata alla Deliberazione della Giunta comunale del 27 luglio 2015, n. 164).

L'operazione di cancellazione, infatti, risulta del tutto irrilevante dal punto di vista del piano, in quanto non ha annullato la riduzione, per l'importo di € 6.888.808,09, del disavanzo/obiettivo originario di € 12.024.053,67 (c.d. disavanzo da piano), come risulta dal secondo prospetto del par. 1.3 del piano rimodulato e dal prospetto del par. 2: l'estinzione, per avvenuto pagamento, dell'impegno di spesa corrispondente ai debiti fuori bilancio era stata determinata, difatti, da una diminuzione di cassa, perciò il pagamento doveva essere neutro ai fini del disavanzo/obiettivo.

Di conseguenza l'operazione, oltre ad aver alterato l'obiettivo, ha reso insufficienti e sottostimate le quote di ripiano annuale del disavanzo (scheda di cui al par. 2 del piano rimodulato), precludendo ogni possibilità di valutare l'evoluzione del risanamento essendo totalmente inattendibili i parametri.

L'errore ha, pertanto, inficiato l'intera costruzione, oltre che del bilancio, del piano di riequilibrio rendendolo totalmente incongruo nella definizione dell'obiettivo ed impedendo, quindi, ogni seria valutazione da parte della Sezione regionale nella fase di controllo sullo stato di attuazione ex art. 243-quater del d.lgs. n. 267/2000.

La Sezione di controllo, contrariamente a quanto prospettato dal ricorrente, difatti, non ha ommesso di considerare nelle proprie valutazioni (accompagnate da rideterminazioni dei dati finanziari) l'intervenuto pagamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti dall'ente locale nella misura di € 6.888.808,09 (cfr. pagine 21-23 della delibera dedicate a *“debiti fuori bilancio e passività potenziali”*) ove si è evidenziato che la *“seconda contabilizzazione in entrata ha consentito all'Ente di mantenere il pareggio di bilancio anche a seguito dell'imputazione dell'importo dei debiti fuori bilancio rimasti da ripianare”* che l'anticipazione di *“€ 6.888.808,09 prevista irregolarmente nel Titolo II dell'entrata, è stata accertata ma ovviamente non riscossa (in quanto già inclusa nei 15.500.000,00 euro già riscossi al Titolo V)”*).

Mentre il ricorrente non ha negato, anzi riconosciuto, la doppia parziale contabilizzazione della stessa entità economica in due diversi Titoli (il V ed il II) delle entrate del bilancio di previsione relativo all'esercizio 2014, peraltro, utilizzando la medesima descrizione (*“Anticipazione liquidità decreto legge 24 aprile 2014, n. 66 art. 32”*), con l'unica differenza che nel Titolo V l'anticipazione veniva contabilizzata per l'intero ammontare (€ 15.500.000,00), mentre nel Titolo II la contabilizzazione avveniva per somma inferiore (€ 6.888.808,09), pari alla consistenza dei debiti fuori bilancio riconosciuti dall'ente locale al 31 dicembre 2013.

È evidente che tale errore contabile, producendo fittiziamente un rilevante incremento delle entrate (per € 6.888.808,09), è idoneo, come ha correttamente riconosciuto la Sezione di controllo, ad inficiare le stime proposte dall'ente locale nel piano di riequilibrio, cosa che ha imposto alla Sezione il ricalcolo dei principali dati finanziari, onde esprimere motivatamente il giudizio di incongruità del piano comunale.

Sono pertanto immuni dalle censure spiegate dall'ente locale ricorrente le statuizioni della Sezione di controllo attraverso le quali si sono rideterminati il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 in -6.136.801,45 euro (in luogo della stima positiva del comune pari a +752.007,64), il disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento

straordinario dei residui ex art. 3, comma 7, d.lgs. 118/2011 in -19.546.738,27 euro (in luogo della stima negativa del comune pari a -12.657.929,18), il disavanzo complessivo, tenendo conto anche dell'accantonamento di € 4.255.685,82 a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità, in - 23.802.424,09 euro, con conseguente accertamento del mancato rispetto del patto di stabilità interno per l'anno 2014.

L'erronea doppia contabilizzazione parziale dell'anticipazione di liquidità ex art. 32 decreto legge 24 aprile 2014, n. 60, per un ammontare estremamente rilevante (€ 6.888.808,09) è idonea a determinare *ex se*, come correttamente accertato, dalla Sezione territoriale l'incongruenza del piano di riequilibrio.

Ulteriori indici di incongruenza del piano emergono, altresì, dalle rilevanti problematiche nella riscossione delle entrate proprie e nell'innalzamento del livello delle spese correnti (entrambi i valori non avrebbero comunque rispettato le previsioni del piano - cfr. pag. 38 della delibera; a ciò si aggiunga che non è un dato ragionevolmente certo l'innalzamento del livello delle entrate dipendente dall'esternalizzazione del servizio di riscossione *in itinere*), nelle criticità nello smaltimento dei residui passivi (cfr. pag. 37 della delibera) e nella realizzazione di quelli attivi (pag. 26-29 della delibera). In relazione a questi aspetti il ricorrente non ha sottoposto a censura i dati negativi evidenziati dalla Sezione territoriale essendosi limitato a magnificare (pag. 42 e 43 del ricorso) i passaggi della delibera impugnata in cui si era segnalata l'esistenza di un qualche miglioramento relativo a talune annualità con riguardo a singoli specifici profili, fermo restando, tuttavia, il giudizio nell'insieme critico e negativo.

A fronte di tali comprovati elementi di criticità finanziaria, le censure, solo in parte marginale e irrilevante fondate e comprovate, mosse dall'ente locale ricorrente ad altre statuizioni della Sezione territoriale, non sono idonee a rendere il piano di riequilibrio congruo.

Circa la durata del piano (fissata in otto anni), il ricorrente (pag. 12-14 del ricorso) non ha fornito alcuna prova contraria di quanto correttamente evidenziato dalla Sezione (la circostanza che

“alcuni prospetti contenuti in entrambe le versioni del piano, quali quelli relativi agli equilibri di bilancio e agli incrementi delle entrate correnti, [esponessero] proiezioni decennali” – pag. 9 della delibera impugnata).

Con riguardo alle anticipazioni di tesoreria l'ente locale ha documentato la loro completa restituzione (doc. 11, 12 e 13, tuttavia parzialmente superati dalle informazioni asseverate dalla Procura generale attraverso l'accesso al sistema SIOPE dal quale risulterebbe *“uno scoperto attuale pari ad € 329.171,59”* cfr. pag. 34 e 35 della memoria), mentre in relazione alla richiesta di accesso al fondo di rotazione per la stabilità degli enti locali nella misura massima concedibile, il Comune di Acri ha dimostrato di avere rinunciato ad esercitare tale facoltà (doc. 14 – attestato del 30 settembre 2016 rilasciato dal responsabile comunale del settore finanziario).

In relazione alla ventilata possibilità di procedere alla dismissione di immobili in titolarità del Comune di Acri, con destinazione integrale e prioritaria delle risorse derivanti dai proventi delle vendite al risanamento finanziario del bilancio comunale (pag. 50-52 del ricorso), trattasi di un'ipotesi prospettica non suffragata da alcuna prova documentale di riscontro, non essendo stati neppure identificati i suddetti immobili (con congrua e reale stima di valore).

Nonostante la parziale fondatezza di talune marginali censure spiegate avverso la delibera di controllo della Sezione calabra, il giudizio complessivo sul piano di riequilibrio presentato dal Comune di Acri resta negativo e critico, deponendo per l'incongruità dello stesso sia per il grossolano errore di contabilizzazione di parte consistente dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti nel 2014, che per le rilevanti criticità nella riscossione delle entrate, nell'aumento delle spese correnti, nello smaltimento dei residui passivi e nella realizzazione di quelli attivi (la Sezione conclude, a seguito delle menzionate corrette rideterminazioni, nel senso che *“alla luce di quanto precede, il disavanzo complessivo da ripianare è pari a euro 23.802.424,09, di cui euro – 6-136.801,45 quale disavanzo esistente al 31/12/2014 da ripianare entro la durata del PRFP ed euro – 17.665.622,64 da ripianare in*

trent'anni; il PRFP prevede, invece, rispettivamente euro – 3.496.795,58 ed euro – 9.524.965,69, per un totale di euro – 13.021.761,27. Le misure previste per coprire il disavanzo complessivo, ovvero l'aumento delle riscossioni e la riduzione delle spese, non sono sufficienti, tenuto conto anche dell'andamento delle prime annualità del PRFP"- pag. 38 della delibera). Ciò, come correttamente messo in evidenza sia dalla Sezione regionale che dal Ministero dell'interno, inficia in modo rilevante la veridicità dei dati contabili su cui si fondano le previsioni del piano di riequilibrio, che risultano in definitiva inattendibili (sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL), proprio utilizzando la "visione dinamica" invocata dal ricorrente e più volte accolta da queste Sezioni riunite (sez. riun., 18 marzo 2014, n. 3/2014/EL; sez. riun., 22 ottobre 2014, n. 34/2014/EL) che impedisce di intravedere un percorso di risanamento fattibile alla luce dei dati contabili e finanziari esistenti ed attentamente valutati dalla Sezione territoriale, la quale ha anche segnalato come le previsioni del piano nella sua versione originaria e rimodulata non abbiano trovato riscontro nella concreta gestione successiva (cfr., ad esempio, pag. 25, 26, 35 e 38).

Per tali ragioni queste Sezioni riunite, in speciale composizione, non possono che condividere e confermare il giudizio, non atomistico, bensì globale e complessivo di manifesta incongruità del piano di riequilibrio finanziario pluriennale del Comune di Acri assunto con la delibera 30 dicembre 2015, n. 66 (di rimodulazione del piano di riequilibrio già presentati con le delibere 25 luglio 2014, n. 41 e 3 dicembre 2014, n. 60).

5. Le spese seguono la soccombenza e sono poste a carico del Comune di Acri ricorrente (art 31 e 128 c.g.c.).

P.Q.M.

la Corte dei conti, a Sezioni riunite in sede giurisdizionale, in speciale composizione, definitivamente pronunciando sul ricorso in epigrafe iscritto al n. 529/SR/EL del registro di Segreteria delle Sezioni riunite, lo respinge.

Le spese seguono la soccombenza.

Si dà atto che il dispositivo viene letto in udienza al termine della camera di consiglio ai sensi dell'art. 128, comma 3, c.g.c.

Manda alla Segreteria per i conseguenti adempimenti.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio del 9 novembre 2016.

Il Consigliere estensore

Pasquale Fava

Il Presidente

Alberto Avoli

Depositata in segreteria in data 7 dicembre 2016

Il Direttore della Segreteria

Maria Laura Iorio

