



composta dai magistrati:

Roberto TABBITA	presidente
Paolo PELUFFO	consigliere
Nicola BONTEMPO	consigliere
Emilia TRISCIUOGLIO	consigliere
Laura D'AMBROSIO	consigliere, relatore
Marco BONCOMPAGNI	consigliere

nell'adunanza del 10 febbraio 2016;

VISTO l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTO il regolamento (14/2000) per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni riunite della Corte dei conti in data 16 giugno 2000, e le successive modifiche e integrazioni;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO l'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006), che fa obbligo agli organi di revisione degli enti locali di inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti apposite relazioni in ordine ai bilanci preventivi e ai rendiconti degli enti;

VISTO il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e in particolare le modifiche introdotte nel d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL);

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

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

VISTA la propria deliberazione 31 dicembre 2014, n. 266, con la quale è stato approvato il programma di attività della Sezione regionale di controllo per il 2015;

VISTE le “linee-guida” per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto 2013, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione 15 aprile 2014, n. 11;

VISTA la deliberazione della Sezione regionale di controllo per la Toscana 25 settembre 2014, n. 171, con la quale sono stati approvati i “criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali relativi all'esercizio finanziario 2013”;

VISTA la pronuncia specifica di accertamento adottata in relazione al rendiconto 2013 del **Comune di PRATO**, con deliberazione del 407 n. 14 ottobre 2015;

VISTA la comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia specifica di accertamento inviata in data 14 ottobre 2015;

VISTA la deliberazione del Consiglio comunale n. 120 del 21 dicembre 2015 in ordine ai provvedimenti adottati per rimuovere le irregolarità riscontrate sul rendiconto 2013, inoltrata alla Sezione il 13 gennaio 2016 (prot. Sez. n. 52);

ESAMINATI la documentazione pervenuta, le osservazioni formulate e gli elementi emersi nell'istruttoria condotta con il supporto del competente settore della Sezione di controllo;

CONSIDERATO che, in sede di contraddittorio svoltosi in adunanza pubblica il 10 febbraio 2016, i rappresentanti dell'ente (Assessore al bilancio e alla programmazione finanziaria e Dirigente del servizio finanze e tributi) hanno confermato quanto già espresso con le note acquisite agli atti;

UDITO il relatore, cons. Laura d'Ambrosio;

CONSIDERATO

- che dalla “specifica pronuncia di accertamento” di cui alla deliberazione richiamata nelle premesse, sono emerse le seguenti criticità di bilancio:

“R.A. - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

E’ stata rilevata la non corretta allocazione in bilancio delle poste relative al fondo pluriennale vincolato. In particolare è emerso che nella quantificazione del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre 2013 è stata inserita esclusivamente la quota di fondo proveniente dall’esercizio precedente e da reimputare agli esercizi successivi al 2013 (1.961.094,79 euro) senza considerare la quota di fondo generata dall’esercizio in esame (1.609.718,16 euro). Di conseguenza tale ultima quota risulta confluita nel risultato di amministrazione effettivo (quello che l’ente avrebbe dovuto accertare al netto del FPV), costituendo erroneamente una quota di avanzo accantonato dello stesso esercizio.

Con la corretta movimentazione delle poste relative al fondo pluriennale vincolato (che nell’allegato 8-G risulta quantificato in complessivi 3.570.812,95 euro), l’ente avrebbe dovuto accertare un saldo finanziario complessivo (al lordo del FPV) pari a 49.137.455,24 euro e un risultato di amministrazione al netto del fondo (riga A dell’allegato 8-C al rendiconto di gestione) pari a 45.566.642,29 euro.

Nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2013, allegato al rendiconto che l’ente ha approvato, risulta invece quantificato un risultato di amministrazione (riga A dell’allegato 8-C) pari a 47.176.360,45 e risulta inserito tra le quote accantonate al termine dell’esercizio un importo per FPV pari a 1.609.718,16 euro.

Come specificato nel paragrafo II.1.2 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, il fenomeno rilevato è considerato grave in sé, perché viene rendicontato un risultato di amministrazione non veritiero, ma soprattutto per gli effetti che esso può produrre sui bilanci degli esercizi successivi, tanto più ove tale risultato venga reimpiegato nelle gestioni successive.

La Sezione, ritenendo che sussista una distorta rappresentazione dei dati di consuntivo e degli equilibri interni di bilancio, ne richiede la correzione attraverso l’adozione di apposita delibera consiliare.

Tale atto dovrà aver riguardo non solo alla corretta determinazione del risultato di amministrazione dell’esercizio considerato, ma anche ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su questi si sono prodotti, nonché per l’eventuale finanziamento delle spese che in tali esercizi sono state garantite con le quote di avanzo non correttamente accertate al termine della gestione 2013.

L’ente dovrà, altresì, provvedere alla rideterminazione delle risultanze del patto di stabilità interno per gli effetti ivi conseguenti.

In sede di contraddittorio l’ente ha confermato la non corretta determinazione, nel risultato di amministrazione, del fondo pluriennale vincolato per la quota derivante dall’esercizio 2013. L’ente ha infatti dichiarato che “nell’esercizio 2013 la quota di fondo pluriennale vincolato (d’ora in poi FPV) relativa a tale esercizio, è emersa solo in fase di riaccertamento dei residui. In tale fase è stato chiesto ai servizi di specificare le ragioni

del mantenimento in tutto o in parte dei residui attivi e passivi, e di indicare anche gli accertamenti e impegni da re imputare agli esercizi successivi mediante il FPV in quanto corrispondenti ad obbligazioni esigibili in esercizi successivi. A causa del poco tempo a disposizione in fase di riaccertamento e delle difficoltà di gestire il FPV con la procedura software di contabilità, si è proceduto alla riduzione degli impegni, ma non alla variazione necessaria a collocare lo stanziamento su capitoli aventi piano finanziario corrispondente al FPV. Ne deriva che per la procedura, tali minori impegni sono vere e proprie economie, tant'è che non figurano neppure nella voce "di cui fondo pluriennale vincolato" del rendiconto della gestione".

L'ente ha poi specificato che "per non indicare un FPV diverso dalle stampe del rendiconto si è ritenuto pertanto di distinguere la quota di FPV proveniente da esercizi precedenti (unitamente a quella che avrebbe potuto formarsi nel corso dell'esercizio), da quella che si è formata in fase di consuntivazione. Tale quota è stata collocata nella parte accantonata del risultato di amministrazione, specificando che si trattava di FPV costituito a consuntivo, tenendo distinta tale quota dalla restante parte accantonata, che nel rendiconto 2013 era relativa al fondo svalutazione crediti."

L'ente ha inoltre dichiarato che tale rappresentazione "anche se formalmente non ritenuta corretta, non cela alcun intento di utilizzare parte del FPV per alimentare la parte accantonata del risultato di amministrazione". Infatti, pur concordando con la Sezione sul fatto che la corretta determinazione del FPV avrebbe portato ad accertare un saldo finanziario lordo pari a 49.137.455,24 euro e un risultato di amministrazione al netto del fondo pari a 45.566.642,29 euro, e confermando al contempo la corretta quantificazione del FPV in 3.570.812,95 euro, ritiene "l'errore" di contabilizzazione non sostanziale ai fini della rappresentazione veritiera del risultato di amministrazione, poiché, secondo l'ente, nella nuova prospettazione dei dati contabili armonizzati, il dato significativo sarebbe rappresentato dal "risultato di amministrazione al netto delle quote accantonate e vincolate, poiché quella è la parte di avanzo che può essere reimpiegata nelle gestioni successive per alimentare la spesa".

La non corretta definizione del FPV non sarebbe inoltre influente sugli equilibri di bilancio "poiché anche in questo caso la modalità di rappresentazione riguarda la forma, ma non la sostanza degli equilibri, che devono essere valutati non solo al netto del FPV, ma anche delle spese non impegnabili che confluiscono nella parte accantonata del risultato di amministrazione", come nel caso del fondo crediti di dubbia esigibilità.

L'ente ha invece concordato sul fatto che la non corretta definizione del FPV ha avuto riflessi sul patto di stabilità, le cui risultanze dovranno essere conseguentemente rideterminate per gli esercizi 2013 e 2014. Non si pongono tuttavia problematiche connesse al rispetto degli obiettivi del patto poiché il margine tra l'obiettivo e il saldo finanziario realizzato dall'ente è sufficiente a ricomprendere anche la diversa imputazione del fondo pluriennale vincolato.

In merito a quanto rappresentato dall'ente la Sezione conferma i rilievi legati alla non corretta determinazione del risultato di amministrazione (anche per le implicazioni evidenziate sugli equilibri di bilancio) e dell'avanzo accertato al termine dell'esercizio.

Pur tenendo conto delle ragioni che possono aver condotto all'errore di rappresentazione, va infatti evidenziato che le nuove metodologie di rilevazione introdotte dall'armonizzazione dei sistemi contabili forniscono agli enti, attraverso il FPV, uno

strumento per evidenziare quegli impegni che, essendo supportati da una obbligazione non ancora scaduta, non si sono tradotti in impegni dell'esercizio ma sono sicuramente "impegni ad effettuare spese future". In tale logica assume maggiore rilievo il concetto di avanzo di amministrazione, da intendersi quale saldo della gestione al netto proprio delle obbligazioni già assunte ma ancora non arrivate a scadenza e che per questa ragione non si sono già tradotte in "debiti effettivi".

L'avanzo di amministrazione, in questo nuovo quadro, deve dunque rappresentare quanto residua dalla gestione, in termini di risorse che non hanno avuto un corrispettivo impegno (dell'esercizio o futuro) e che possono, per ragioni diverse, essere accantonate, vincolate, destinate, o essere considerate liberamente impiegabili.

Ai fini di una corretta rappresentazione di tale avanzo non risulta pertanto irrilevante che l'ente vi abbia fatto confluire una quota di risorse destinate al finanziamento di obbligazioni già assunte ma non ancora scadute che in tal modo vengono qualificate come economie della gestione pur non essendolo.

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati e vincolati, per cui il risultato di amministrazione è sostanzialmente negativo.

In sede istruttoria, infatti, è stato rilevato che:

1. in relazione alla quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità (allegato 8-H al rendiconto di gestione) l'ente ha provveduto all'individuazione dell'importo "minimo" in 64.462.579,95 euro e al contempo ha inserito quale quota accantonata nel risultato di amministrazione l'importo di 30.649.864,65 euro. Lo stesso organo di revisione, nel proprio parere al rendiconto di gestione, ha evidenziato un accantonamento a FCDE inferiore rispetto all'importo che per i nuovi principi contabili è da considerare congruo.

2. a fronte dell'eliminazione di residui passivi di parte capitale e/o della gestione vincolata (non compensati dall'equivalente eliminazione del residuo attivo), l'ente non ha provveduto a vincolare la corrispondente quota di avanzo realizzato. Risultano infatti eliminazioni di residui passivi della gestione di parte capitale (vincolata e non) pari a 2.239.415,41 euro mentre, sulla base dei dati inseriti nel questionario e trasmessi al sistema SIRTEL, la quota che risulta vincolata per il finanziamento di spese in conto capitale risulta pari a 1.372.960,50 euro.

In merito al rilievo di cui al punto 2 va peraltro evidenziato che il quadro riepilogativo del risultato di amministrazione, nella versione adeguata ai nuovi principi contabili (allegato B/1 al rendiconto di gestione), indica una diversa rappresentazione delle quote vincolate, dalle quali non si ricava il vincolo che complessivamente è stato disposto per le spese di investimento.

Per quanto appena rappresentato, e considerando ai fini della quantificazione dell'effettivo risultato di amministrazione dell'ente esclusivamente le problematiche di cui al punto 1, si rileva l'insufficienza della quota disponibile alla ricostituzione dei vincoli e

accantonamenti del risultato di amministrazione, con la conseguente quantificazione di un disavanzo sostanziale pari a 32.212.961,58 euro.

Come specificato nel paragrafo II.1.1 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, tale risultato è da considerarsi grave in quanto espressione di situazioni patologiche e contrario ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria.

La non corretta composizione dell'avanzo di amministrazione può comportare oltre ad un utilizzo improprio di fondi aventi un vincolo di specifica destinazione, anche criticità negli equilibri di bilancio, quando questi vengono garantiti con quote di avanzo in realtà non disponibili.

Pertanto, sussistendo un disavanzo sostanziale di amministrazione al 31 dicembre 2013 nei termini sopra rappresentati, la Sezione ritiene necessaria l'adozione di provvedimenti idonei a ripristinare una corretta gestione finanziaria.

In sede di contraddittorio l'ente ha confermato l'incapienza del risultato di amministrazione rispetto all'importo minimo del fondo crediti di dubbia esigibilità dichiarando al contempo che "il disavanzo derivante da incapacienza del risultato di amministrazione rispetto al valore minimo del FCDE è stato rideterminato in 36.223.309,77 e in base al D.M. 2/4/2015 il Consiglio comunale ha deliberato il ripiano in quote costanti dall'esercizio 2015 al 2042.

In merito invece alla corretta definizione dei vincoli derivanti dalle operazioni di riaccertamento dei residui non ha fornito elementi utili alla conciliazione dei vincoli tra i due risultati ante e post armonizzazione.

La Sezione, nel confermare i rilievi sopra espressi, richiama l'ente alla corretta rappresentazione del risultato di amministrazione, anche attraverso l'accertamento formale del disavanzo conseguente alla definizione del fondo crediti di dubbia esigibilità nella misura prevista dai nuovi principi contabili.

E' stata rilevata la presenza di debiti fuori bilancio ancora da riconoscere al 31 dicembre 2013, per i quali non sono stati individuati i mezzi di finanziamento.

Nello specifico sono stati segnalati, a seguito di apposito questionario effettuato dalla Sezione delle Autonomie, debiti ancora da riconoscere al termine dell'esercizio 2013 per 1.065.113,12 euro. A tale quantificazione, secondo quanto dichiarato dall'organo di revisione nella relazione allegata al rendiconto, dovrebbero essere aggiunti debiti per 1.808.843,87 euro.

La quantificazione complessiva dei debiti risulta peraltro diversa rispetto alle indicazioni contenute nella nota inviata dall'ente in sede di misure correttive al rendiconto dell'esercizio 2012.

Nella fase istruttoria l'ente non ha fornito a riguardo elementi di chiarezza che consentano una corretta valutazione del fenomeno.

In sede di contraddittorio l'ente, dopo aver specificato che l'importo di 1.065.113,12 euro, segnalato dall'organo di revisione quale ulteriore debito fuori bilancio, è da considerarsi già incluso nella quantificazione delle passività potenziali e/o debiti da riconoscere, ha dichiarato che "il dato rilevante è quindi l'entità delle risorse da reperire

per la copertura di debiti fuori bilancio da riconoscere e di altre passività potenziali che gravavano sull'ente" e che questo dato "è quello riportato nella deliberazione del Consiglio comunale n. 75 del 18/9/2014 contenente le misure correttive" richieste dalla Sezione in esito al controllo sul rendiconto 2012, pari a 1.808.843,87.

Come specificato nel paragrafo II.1.2 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, tale fenomeno è considerato grave, in quanto altera la rappresentazione del risultato finale di amministrazione e rinvia al futuro oneri già presenti nella gestione.

La Sezione ritiene, pertanto, necessaria l'adozione di idonee misure correttive, al fine del ripristino di una regolare gestione finanziaria.

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione nei termini sopra rappresentati. Tuttavia la composizione di tale avanzo e la quantificazione della quota vincolata e disponibile non risultano correttamente determinate, poiché l'ente, oltre alle problematiche sopra esposte, non ha rispettato il vincolo di destinazione dei proventi da sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada, fissato per legge in misura non inferiore al 50 per cento dei proventi stessi (art. 208 d.lgs. n. 285/1992). A ciò va aggiunto che, sulla base delle valutazioni già espresse, la quota di avanzo libero realizzata nell'esercizio, non è sufficiente a ricostituire il suddetto vincolo.

In sede istruttoria è stato infatti rilevato che, a fronte di un accertamento di entrata pari a 28.039.732,58 euro, è stato vincolato nell'esercizio 2013 l'importo di 5.106.561,84 euro. Le ragioni che hanno portato l'ente a vincolare una così ridotta quota di proventi sono da riferire alla metodologia di calcolo adottata che, come già chiarito in sede di esame del rendiconto 2012, prevede di escludere dall'accertamento di competenza la quota di proventi per i quali non è certa la riscossione, e per i quali l'ente ha disposto l'accantonamento nel fondo crediti di dubbia esigibilità, oltre alle spese sostenute per l'elaborazione dei verbali.

Secondo quanto attestato dallo stesso ente in sede di valutazione delle misure correttive al rendiconto 2012, applicando la sopra descritta metodologia di calcolo, le entrate complessivamente da vincolare risultano pari a 5.962.100,83 euro. Conseguentemente, la quota non vincolata sull'esercizio 2013 risulta pari a 855.538,99 euro.

Tale importo è stato confermato anche nella nota inviata dall'ente ai fini del contraddittorio.

Come specificato al paragrafo II.1.3 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, tale circostanza, pur in presenza di un risultato di amministrazione formalmente positivo al termine della gestione 2013, costituisce una grave irregolarità contabile in quanto implica che una parte di risorse, vincolate per legge al finanziamento di specifici interventi, è stata distolta dalla sua naturale destinazione ed è stata impiegata per finanziare spese correnti o comunque di altra natura.

Questo fenomeno, sintomo di difficoltà nella tenuta degli equilibri di bilancio, comporta anche una distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretto ovvero compensato con apposita delibera consiliare.

Le violazioni diventano ancor più gravi in quanto la quota di avanzo libero, realizzata nell'esercizio, non risulta sufficiente a ricostituire il vincolo non rispettato, contribuendo così alla realizzazione di un risultato di amministrazione sostanzialmente negativo.

Nel merito della metodologia di calcolo adottata dall'ente per la definizione dei vincoli di legge, rispetto alla quale questa Sezione si è già espressa in sede di esame del rendiconto 2012, occorre ribadire che essa risulta ammissibile nella misura in cui l'ente garantisca, negli esercizi successivi all'accertamento, che il vincolo previsto dall'art. 208 del d.lgs. n. 285/1992 sia apposto anche sulle entrate riscosse in conto residui. Tale affermazione è da intendersi nel senso che la quota non vincolata nell'esercizio di competenza deve risultare vincolata negli esercizi in cui avviene la riscossione del provento già accertato. L'ente dunque dovrà disporre il vincolo non appena provvede alla riscossione di detto importo.

In sede istruttoria è stato richiesto all'ente di relazionare in merito a tale seconda fase di gestione dell'entrata vincolata ma, dagli elementi che questo ha fornito, si evince l'adozione di una metodologia operativa che non assicura la corretta apposizione del vincolo sulle quote di entrata riscosse in conto residui e riferite ad accertamenti per i quali non era stata rispettata la percentuale di legge.

In sede di contraddittorio l'ente ha confermato la metodologia adottata, che sembra legare il vincolo delle riscossioni dei proventi da sanzioni pecuniarie al codice della strada al funzionamento del fondo crediti di dubbia esigibilità e ai corrispondenti accantonamenti o riduzioni annuali.

La Sezione, a riguardo, rileva che le due problematiche non possono essere considerate sovrapponibili. Da un lato, infatti, esiste un dettato normativo che richiede all'ente di vincolare per specifiche finalità una quota delle entrate accertate in relazione alle sanzioni per violazioni al codice della strada. Dall'altro lato esistono regole contabili che richiedono all'ente di accantonare le entrate di dubbia esazione.

La metodologia che prevede di vincolare una quota minore rispetto al 50 per cento delle entrate in funzione della costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità non implica, come conseguenza, che per la verifica del rispetto del limite l'ente si attenga ai meccanismi di funzionamento del fondo crediti di dubbia esigibilità, che risponde a logiche diverse e ha diversi presupposti.

La deroga rispetto al principio (quello di vincolare almeno il 50 per cento delle entrate), che il legislatore non ha previsto, è da considerarsi ammissibile nella misura in cui le successive riscossioni vengono destinate al finanziamento degli interventi previsti dal legislatore. A nulla rileva il meccanismo che viene adottato per costituire e poi movimentare il fondo crediti di dubbia esigibilità, anche se il fondo in questione risulta riferito alle sole entrate da sanzioni al codice della strada.

Dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2013, è emerso che l'ente non ha proceduto ad effettuare in bilancio la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come previsto dall'art. 180 TUEL per le modalità di riscossione, e dall'art. 195 TUEL per il loro successivo utilizzo.

L'istruttoria ha evidenziato che non vi è corrispondenza tra le riscossioni relative ai titoli IV e V dell'entrata e la consistenza delle entrate vincolate in termini di cassa.

Nella nota di risposta all'istruttoria l'ente ha "rideterminato la cassa vincolata in base ai recenti orientamenti espressi da questa Sezione". In sede di contraddittorio ha poi confermato l'intendimento di adeguarsi alle indicazioni fornite dalla Sezione, "in modo da arrivare ad una precisa individuazione della cassa vincolata".

In merito alla gestione dei fondi vincolati occorre osservare preliminarmente che il principio ispiratore del "vincolo di cassa" è da rinvenire nella necessità di distinguere tra le risorse che genericamente finanziano le spese del bilancio (in ossequio al principio di unicità del bilancio) e quelle che viceversa vanno a finanziare direttamente specifici interventi di spesa creando un collegamento diretto tra la risorsa che affluisce al bilancio e la spesa che con essa deve essere finanziata. Tale distinzione oltre ad essere un obbligo sancito dal legislatore è al tempo stesso un principio di sana gestione che trova la sua legittimazione nella necessità di governo dei flussi di cassa e degli equilibri della stessa.

L'assenza di una distinzione tra le diverse tipologie di entrata può comportare un utilizzo costante e ripetuto di entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti che altera gli equilibri e non consente l'emersione di situazioni deficitarie o di sofferenza della cassa, consentendo al tempo stesso che eventuali situazioni di disavanzo finanziario, conseguenti al mantenimento in bilancio di poste attive non effettivamente esigibili, non trovino evidenza contabile.

Il bilancio deve garantire un equilibrio costante tra le spese e le entrate "generiche" (ordinarie e non) poiché, per il principio di unicità del bilancio, esse sono preordinate al finanziamento della generalità delle spese del bilancio. Al contempo deve essere garantito un equilibrio delle partite vincolate, in modo tale che il flusso di entrata di queste ultime sia sempre in grado di finanziare gli specifici interventi cui sono destinate per disposizione di legge e/o regolamentare o perché lo stesso ente le abbia in modo specifico destinate.

Il legislatore dunque, oltre a prevedere la distinzione tra entrate generiche ed entrate a specifica destinazione, introduce per queste ultime un vincolo che deve operare anche in termini di cassa: in concreto laddove una entrata corrente o di parte capitale abbia un collegamento diretto a specifiche spese, questa entrata deve essere esclusa dall'applicazione del principio di unicità del bilancio, andando a finanziare non più la generalità delle spese ma appunto specifici interventi in modo tale che sia garantita la copertura di cassa nel momento in cui tali interventi avranno la loro manifestazione anche monetaria.

Il collegamento tra queste entrate e queste spese, talora preordinato dal legislatore, trova nella disposizione normativa o regolamentare una definizione teorica che si traduce in un vincolo concreto solo attraverso la specifica destinazione alla spesa che l'ente definisce con l'attività di programmazione e di gestione.

Non risulta pertanto condivisibile a parere della Sezione una distinzione, all'interno del genus delle entrate vincolate, tra entrate con un vincolo generico (operante solo in termini di competenza) ed entrate a specifica destinazione (per le quali il vincolo opererebbe sia sulla competenza che sulla cassa). Per entrambe le tipologie di risorse, una

volta che ne sia stata definita la destinazione specifica attraverso l'approvazione dei documenti di programmazione, si crea quel legame tra la risorsa prevista e poi accertata e la spesa programmata e poi impegnata che rende necessario non solo un vincolo sulla competenza del bilancio ma anche un vincolo in termini di cassa.

L'operato dell'ente, inoltre, non sembra assolvere alla funzione di tutela degli equilibri di cassa, previsti dal legislatore attraverso il meccanismo che prevede esclusivamente una distinzione tra entrate che finanziano la generalità del bilancio ed entrate che finanziano specifici interventi.

Limitando infatti l'applicazione di tale regola solo a talune delle entrate vincolate nella competenza del bilancio, l'ente in situazione di deficit di cassa di fatto finanzia le spese "ordinarie" con risorse che viceversa sono destinate a specifici interventi, senza che questo fenomeno, pur consentito dal TUEL, abbia una evidenza contabile.

Per quanto invece attiene ai nuovi principi introdotti dal d.lgs. n. 118/2011 (armonizzazione contabile) occorre evidenziare una sostanziale conferma delle regole già previste per la gestione di cassa. Il principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, al punto 10.1, prescrive che "gli enti locali, ai sensi di quanto previsto dall'art. 180, comma 3, lettera d, del TUEL continuano ad indicare al tesoriere, attraverso l'ordinativo d'incasso, l'eventuale natura vincolata dei propri incassi. A riguardo, la riforma ha precisato che devono essere segnalate al tesoriere le riscossione a destinazione vincolata derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti".

Va altresì precisato che, la riforma dei sistemi di contabilità, ha riformulato l'art. 180 del TUEL, prevedendo, al comma 3, lettera d, che l'ordinativo di incasso debba indicare, tra l'altro, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, trasferimenti o prestiti". Inoltre l'art. 195 del TUEL relativo all'utilizzo di "entrate vincolate" prevede che gli enti possano "disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) per il finanziamento di spese correnti".

Al contempo le nuove disposizioni sull'armonizzazione dei sistemi contabili hanno reso più stringenti gli obblighi di rilevazione e verifica delle poste vincolate in termini di cassa. Infatti lo stesso punto 10.1 riporta come unica novità l'obbligo, a decorrere dal 1 gennaio 2015, di contabilizzare nelle scritture finanziarie i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d, del TUEL.

L'impianto previsto dal processo di armonizzazione, nei termini appena descritti, definendo in modo più puntuale il concetto di cassa vincolata e le modalità di rilevazione della stessa, prevede anche che gli enti comunichino "formalmente al proprio tesoriere, l'importo degli incassi vincolati alla data del 31 dicembre 2014".

Per le ragioni appena espresse la Sezione non ritiene corretta la metodologia contabile di rilevazione delle poste vincolate in termini di cassa finora adottata dall'ente poiché la stessa non permette di definire l'ammontare complessivo delle entrate vincolate nella destinazione e l'eventuale loro impiego per il pagamento di spese correnti nel corso del 2013 ai sensi dell'art. 195 TUEL. La non corretta quantificazione sopra indicata non consente, inoltre, la valutazione del rispetto dell'art. 222 TUEL.

La grave irregolarità sopra rilevata comporta, tra l'altro, una non corretta rappresentazione del fondo di cassa nel conto presentato dal tesoriere dell'ente e allegato al rendiconto della gestione 2013 di cui all'art. 226 TUEL.

Come specificato nel paragrafo II.1.2 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, il fenomeno rilevato determina, oltre all'inosservanza dei principi contabili di attendibilità, veridicità e integrità del bilancio, anche violazioni in merito alla gestione dei flussi di cassa e alla loro verificabilità.

La Sezione, in merito, richiede che vengano assunti provvedimenti adeguati a garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa. In assenza di tale corretta gestione, infatti, non solo si determina una rappresentazione non veritiera delle effettive consistenze di cassa, ma, soprattutto, non vengono alla luce eventuali situazioni di precarietà del bilancio quali quelle che conseguono al ripetuto o costante utilizzo di fondi vincolati per il pagamento di spese correnti. Sintomo, questo, dell'impossibilità di finanziare le spese ordinarie con le risorse destinate alla generalità del bilancio.

Come già riferito l'ente, nelle controdeduzioni scritte, ha dichiarato di aver proceduto a ricalcolare, sulla base dei principi indicati dalla Sezione, l'importo della cassa vincolata al 31 dicembre 2013.

La Sezione rileva al riguardo che le operazioni di ricalcolo dei vincoli di cassa con i parametri indicati, devono trovare riscontro nelle risultanze contabili dell'esercizio di riferimento e sottolinea l'esigenza di perseguire, in via stabile e con criteri rigorosi, la regolare gestione dei flussi di cassa e, in particolar modo, delle partite vincolate, al fine di evitare rischi per l'equilibrio del bilancio e la stabilità finanziaria.

La Sezione aveva rilevato le stesse gravi irregolarità relative ai debiti fuori bilancio e alla quantificazione dei vincoli derivanti dai proventi per sanzioni pecuniarie al codice della strada con specifica pronuncia di accertamento (deliberazione del 22 luglio 2014 n. 99), emessa in sede di esame del rendiconto 2012.

In relazione a tale pronuncia specifica la Sezione, con deliberazione del 29 ottobre 2014 n. 2015, ha preso atto dei provvedimenti adottati per rimuovere le irregolarità e ripristinare gli equilibri di bilancio.

C.I. - CAPACITA' DI INDEBITAMENTO

E' stata rilevata la non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio.

L'errata determinazione risulta conseguente alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa Depositi e Prestiti ai sensi del D.L. 35/2013 tra le voci di entrata e spesa relative ai mutui e prestiti.

In sede di contraddittorio l'ente ha dichiarato che la modalità di contabilizzazione adottata è conseguente alle indicazioni fornite a riguardo dal Dipartimento della

Ragioneria generale dello Stato. Nel merito della qualificazione operata nel conto del patrimonio, essa è da ritenersi corretta poiché, secondo l'ente, l'operazione di anticipazione di liquidità sarebbe da considerarsi, ai soli fini patrimoniali, come una operazione di indebitamento.

A tale riguardo occorre premettere che l'anticipazione di liquidità è stata prevista dal legislatore al fine di fornire liquidità agli enti locali e consentire agli stessi il pagamento dei debiti certi liquidi ed esigibili al 31 dicembre 2012. La qualificazione fornita dal legislatore è dunque quella di anticipazione di cassa, finalizzata a consentire il superamento di momentanee difficoltà nei pagamenti.

L'operazione di oggetto non doveva dunque costituire una fonte di finanziamento per i bilanci degli enti locali, poiché appunto andava a agevolare il pagamento di spese già impegnate e finanziate con risorse proprie dell'ente.

In merito alla natura di anticipazione di cassa e non a quella di fonte di finanziamento (indebitamento in senso stretto) è intervenuta la stessa Sezione delle autonomie che, nella deliberazione dell'11 luglio 2014, n. 19, ha sottolineato che "tali risorse hanno sostanzialmente, e non solo formalmente, la natura di anticipazione; diversamente risulterebbe violato l'art. 119, comma 6, Cost." secondo cui gli enti locali possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. "Trattasi di un'anticipazione di liquidità finalizzata a ricostruire le risorse di cassa necessarie al pagamento di spese già finanziate". (...) "Pertanto l'anticipazione non può costituire il finanziamento di una nuova spesa".

Il legislatore tuttavia non si è espresso circa la contabilizzazione di dette anticipazioni che, secondo quanto chiarito dalla stessa Sezione delle autonomie, doveva essere effettuata in bilancio in modo tale da garantire la neutralità di queste poste sui bilanci degli enti.

Nel caso di specie l'ente ha contabilizzato le anticipazioni di liquidità tra le poste dedicate ai mutui e prestiti e ha confermato tale qualificazione in sede di stesura del conto del patrimonio inserendo tale posta tra le voci relative ad "altri debiti".

A parere della scrivente più correttamente le poste in oggetto dovevano essere contabilizzate (in termini finanziari ed economico-patrimoniali) tra le anticipazioni di cassa sia per la natura propria dell'operazione sia per garantire la neutralità di tali poste sul bilancio dell'ente.

Nell'eventualità che la contabilizzazione sia stata comunque operata utilizzando altre voci di bilancio (nel caso di specie i mutui e prestiti), l'ente avrebbe dovuto comunque rettificare tali poste in sede di definizione del conto del patrimonio, al fine di evitare che queste potessero alterare la quantificazione dell'indebitamento complessivo dell'ente.

Quanto complessivamente espresso circa la natura dell'anticipazione di liquidità e la corretta rilevazione nella contabilità dell'ente trova conferma anche nella sentenza della Corte costituzionale n. 181/2015.

Come specificato nel paragrafo II.2 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, il fenomeno rilevato è considerato grave perché viene fornita una rappresentazione non veritiera della consistenza complessiva dell'indebitamento dell'ente.

La Sezione, ritenendo che sussista una distorta rappresentazione dei dati di consuntivo, ne richiede la correzione attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

Nel caso in esame, inoltre, occorre fare una ulteriore precisazione circa la contabilizzazione in bilancio delle poste relative all'anticipazione di liquidità.

Poiché l'ente ha già adottato i nuovi principi dell'armonizzazione contabile, ha iscritto in bilancio l'entrata relativa all'operazione in oggetto ma non ha assunto, sullo stesso esercizio, l'impegno relativo alla restituzione della quota capitale, facendo confluire il conseguente differenziale tra le quote vincolate dell'avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2013.

A parere della Sezione, per garantire l'assoluta neutralità dell'operazione in oggetto, l'ente avrebbe dovuto più correttamente rilevare il differenziale realizzato tra le poste di entrata e di uscita nel fondo pluriennale vincolato accertato in sede di rendicontazione.

In sede di contraddittorio l'ente, oltre a ribadire che le modalità di contabilizzazione, anche in questo caso, sono conseguenti alle indicazioni fornite dal ministero (nota MEF prot. 53240 del 28/6/2013), ha confermato che l'operazione non è stata neutra sul risultato di amministrazione e ha comunque assicurato che l'economia realizzata, confluita nell'avanzo vincolato per legge o principi contabili, sarà destinata annualmente a finanziare la restituzione della quota capitale dell'anticipazione.

Considerata la novità delle norme in esame e la specificità dell'operazione di anticipazione di liquidità, la Sezione si riserva di valutare la correttezza delle modalità di contabilizzazione adottate dall'ente quando sull'argomento verranno espressi gli orientamenti di massima richiesti in data odierna alle sezioni centrali della Corte dei conti.

P.S. – PATTO DI STABILITA'

L'istruttoria di controllo condotta sul rendiconto 2013 ha evidenziato la non corretta allocazione in bilancio delle risorse poste relative del fondo pluriennale vincolato, con effetti che comportano nuove risultanze del patto di stabilità 2013.

In sede di contraddittorio l'ente, concordando sugli effetti prodotti sulla determinazione del saldo finanziario, ha dichiarato che provvederà a rideterminare le risultanze del patto di stabilità interno per gli esercizi 2013 e 2014.

Come specificato nel paragrafo II.3 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, quanto emerso è considerato grave dalla Sezione poiché pregiudica il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica ai quali debbono concorrere gli enti locali, in osservanza dei principi fondamentali di coordinamento richiamati dalla legge.

Gli aspetti appena evidenziati assumono rilievo anche in quanto possibile sintomo di operazioni elusive delle norme poste a presidio del corretto rispetto del patto di stabilità interno.

La grave irregolarità rilevata esige l'assunzione immediata di idonei atti di correzione e l'eventuale rideterminazione delle risultanze del patto di stabilità interno, da trasmettere anche agli organismi competenti.”

- che l'ente, ai sensi dell'art. 148-bis del TUEL, introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. e), del d.l. 10 ottobre 2012 n. 174, convertito dalla l. 7 dicembre 2012 n. 213, è tenuto ad adottare entro sessanta giorni i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio;

- che, in riferimento al risultato di amministrazione, l'ente ha approvato la deliberazione del Consiglio comunale n. 120 del 21 dicembre 2015 con la quale, oltre a confermare la non corretta determinazione del fondo pluriennale vincolato, ha provveduto:

1. alla rideterminazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2013, quantificando il saldo complessivo finale in 45.566.642,29 euro e il fondo pluriennale vincolato in 3.570.812,95 euro, di cui 2.570.090,18 per la parte corrente e 1.000.722,77 euro per la parte capitale;
2. alla rideterminazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2014, quantificando il saldo complessivo finale in 85.816.540,00 euro e il fondo pluriennale vincolato in 9.769.294,39 euro, di cui 3.649.723,31 per la parte corrente e 6.119.571,08 euro per la parte capitale.

La rideterminazione del risultato dell'esercizio 2014 è stata effettuata dall'ente poiché, anche per tale esercizio, sono state adottate le modalità di contabilizzazione del fondo pluriennale vincolato seguite per l'esercizio 2013 e ritenute non corrette.

L'ente ha dichiarato inoltre che non risulta necessario apportare modifiche al bilancio di previsione per il triennio 2014/2016 e 2015/2017 dal momento che il fondo pluriennale vincolato è stato iscritto in entrata nell'esercizio 2014 e 2015 per il corretto ammontare.

In conseguenza della nuova quantificazione del fondo pluriennale vincolato e del risultato di amministrazione dei due esercizi, l'ente ha provveduto alla nuova determinazione del saldo finanziario rilevante ai fini del patto di stabilità interno, con la precisazione che tale nuovo saldo non pregiudica il rispetto dell'obiettivo programmatico per ciascuno degli esercizi considerati.

Nella deliberazione adottata dall'ente vengono apportate esclusivamente le rettifiche conseguenti alla non corretta definizione a consuntivo del fondo pluriennale vincolato. La quantificazione della quota accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità così come le quote vincolate o destinate, e la parte disponibile non vengono modificate rispetto alla quantificazione operata in sede di approvazione del rendiconto di gestione dell'esercizio 2013 (delibera del Consiglio comunale n. 55 del 30 giugno 2014).

- che gli atti sopra citati sono stati adottati oltre i termini previsti dall'art. 148-bis del TUEL;

- che, in riferimento alle ulteriori risultanze emerse, oggetto della pronuncia specifica di accertamento (non corretta quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione dell'esercizio 2013, con conseguente non corretta quantificazione della parte disponibile, mancato vincolo dell'avanzo derivante dall'eliminazione di residui passivi della parte capitale, presenza di debiti fuori bilancio ancora da riconoscere al termine dell'esercizio, parziale vincolo dei proventi derivanti dalle sanzioni per violazioni al codice della strada, non corretto vincolo delle entrate a specifica destinazione nella gestione di cassa, non corretta quantificazione dello stock del debito nel conto del patrimonio) l'ente non ha prodotto alcun provvedimento finalizzato alla rimozione delle irregolarità riscontrate;

RITENUTO

- che l'irregolarità segnalata e riferita alla quantificazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2013, non può ritenersi completamente rimossa nonostante l'attività posta in essere dall'ente, che, con la delibera del Consiglio comunale n. 120 del 21 dicembre 2015, ha adottato misure che depongono per il superamento dell'irregolarità relativa alla quantificazione del fondo pluriennale vincolato e alla conseguente rettifica delle risultanze del patto di stabilità interno;

- che la valutazione appena espressa circa i provvedimenti adottati per la quantificazione del fondo pluriennale vincolato nel risultato di amministrazione 2013 e gli effetti sul patto di stabilità attiene all'esercizio oggetto d'esame, e non considera in modo analitico le risultanze del rendiconto 2014, che sarà oggetto di successiva valutazione;

- che, nel caso di specie, occorre prendere atto dei provvedimenti adottati dall'ente affinché sia correttamente movimentato il fondo pluriennale vincolato nella gestione del bilancio e che lo stesso sia correttamente quantificato nel risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio;

- che le misure adottate, pur garantendo il superamento dell'irregolarità relativa alla quantificazione del fondo pluriennale vincolato, non risolvono la generale problematica della corretta definizione del risultato di amministrazione, legata alla quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità e delle ulteriori componenti vincolate nell'avanzo, per la quale l'ente non ha adottato provvedimenti correttivi;

- che la Sezione è chiamata a valutare la mancata adozione e trasmissione dei provvedimenti normativamente previsti, circostanza che costituisce inadempimento degli obblighi relativi all'adozione dei provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio;

- che, nello specifico, non risultato adottati provvedimenti correttivi in relazione alle ulteriori irregolarità rilevate sul risultato di amministrazione (relative alla definizione delle componenti accantonate e vincolate nel risultato di amministrazione, ai debiti fuori bilancio, al vincolo delle entrate derivanti da sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada e al vincolo delle entrate a specifica destinazione nella gestione di cassa) e sull'indebitamento (limitatamente alla quantificazione dello stock di debito di finanziamento nel conto del patrimonio);

- che in relazione alle irregolarità riscontrate sul risultato di amministrazione (corretta definizione del fondo crediti di dubbia esigibilità e ulteriori componenti vincolate con conseguente accertamento del disavanzo di amministrazione sostanziale – presenza di debiti fuori bilancio da riconoscere al termine dell'esercizio), la mancata adozione dei suddetti provvedimenti comporta la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria;

- che la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria debba essere, nel caso di specie, valutata nel contesto più ampio dell'armonizzazione dei sistemi contabili, che ha previsto percorsi gradualisti per gli enti sperimentatori e, successivamente, anche regole specifiche per il finanziamento dei disavanzi di amministrazione generati dalle operazioni propedeutiche all'entrata in vigore dei nuovi principi contabili;

- che la Sezione possa pertanto rinviare al successivo controllo-monitoraggio sul rendiconto 2014 la valutazione complessiva della situazione finanziaria dell'ente, sia per la quota di disavanzo generata dalla gestione ordinaria del bilancio che per quella collegata alla fase di avvio dei nuovi principi contabili, anche al fine di valutare l'effettiva sussistenza delle condizioni che impongono la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria;

DELIBERA

Sulla base di quanto segnalato dall'ente circa la corretta quantificazione del fondo pluriennale vincolato nel risultato di amministrazione e la conseguente verifica del rispetto del patto di stabilità interno, la Sezione, pur ritenendo non completamente risolta la problematica connessa alla corretta definizione del risultato di amministrazione nel rendiconto 2013, *prende atto* dei provvedimenti adottati dall'ente finalizzati a rimuovere l'irregolarità riscontrata.

Gli interventi che l'ente ha segnalato in relazione al rendiconto dell'esercizio 2014, dei quali la Sezione prende atto, saranno oggetto di più specifica valutazione

unitamente all'analisi dei questionari che l'organo di revisione è tenuto a trasmettere in relazione ai successivi atti di bilancio.

Si rileva altresì la violazione del termine previsto dall'art. 148-bis del TUEL per l'adozione dei provvedimenti correttivi.

Per gli ulteriori profili di irregolarità segnalati nella pronuncia specifica di accertamento, la Sezione rileva l'*inottemperanza* ed il conseguente inadempimento del Comune di Prato all'obbligo di adottare e trasmettere i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio.

In considerazione di quanto esposto, la Sezione richiama l'ente all'adozione tempestiva dei provvedimenti correttivi necessari e idonei a sanare il bilancio e ad indirizzare lo stesso ad una corretta e sana gestione finanziaria, la cui valutazione sarà oggetto di specifico esame unitamente all'analisi dei questionari che l'organo di revisione è tenuto a trasmettere in relazione ai successivi atti di bilancio (e in particolare al rendiconto 2014), anche in relazione alla sussistenza delle condizioni che richiedono la preclusione, ai sensi dell'art. 148-bis, comma 3, del TUEL, dell'attuazione di programmi di spesa per i quali non risulti individuata una idonea e concreta fonte di finanziamento.

DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa al Consiglio comunale, al Sindaco, all'Organo di revisione dell'ente e, per conoscenza, al Consiglio delle autonomie locali.

La presente deliberazione è soggetta a obbligo di pubblicazione da parte del Comune, ai sensi dell'art. 31 d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 (concernente il "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni").

Così deciso in Firenze, nell'adunanza del 10 febbraio 2016.

Il relatore
f.to Laura d'Ambrosio

Il presidente
f.to Roberto Tabbita

Depositata in segreteria il 10 febbraio 2016

Il funzionario preposto al servizio di supporto
f.to Claudio Felli