

Del. n. 122/2017/PRSP



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Roberto TABBITA
Paolo PELUFFO
Nicola BONTEMPO
Laura D'AMBROSIO
Marco BONCOMPAGNI
Mauro NORI
Fabio ALPINI

presidente
consigliere
consigliere
consigliere, relatore
consigliere
consigliere
referendario

nell'adunanza dell'11 aprile 2017;

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

VISTA la propria deliberazione 12 gennaio 2016, n. 1, con la quale è stato approvato il programma di attività della Sezione regionale di controllo per il 2016;

VISTE le "linee-guida" per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto 2014, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione 9 marzo 2015, n. 13;

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" che sono stati confermati con i relativi adattamenti anche per l'analisi dell'esercizio 2014;

VISTA la deliberazione della Sezione delle autonomie del 16 dicembre 2015, n. 32 relativa alle "linee di indirizzo" sugli aspetti significativi del bilancio di previsione 2015 nell'ambito della quale sono contenute informazioni sulle operazioni di riaccertamento straordinario ai sensi del D.Lgs. 118/2011 come modificato e integrato dal D.L.gs. 126/2014;

VISTE le disposizioni procedurali relative al riaccertamento straordinario dei residui conseguenti all'avvio del processo di armonizzazione dei sistemi contabili di cui al D.Lgs. 118/2011 come modificato e integrato dal D.L.gs. 126/2014;

VISTE le disposizioni procedurali specifiche per gli enti che hanno aderito alla sperimentazione della disciplina concernente il processo di armonizzazione dei sistemi contabili di cui al D.Lgs. 118/2011 come modificato e integrato dal D.L.gs. 126/2014;

VISTA la nota del 16 settembre 2015, n. 5555, con cui la Sezione ha dato avvio all'inserimento nel sistema S.I.Qu.E.L. dei questionari relativi al rendiconto della gestione finanziaria 2014;

VISTA la relazione pervenuta alla Sezione dall'organo di revisione del Comune di **PRATO (PO)** in ordine al rendiconto 2014;

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

TENUTO CONTO che l'ente è inserito nella fase di sperimentazione prevista dall'art. 78 del d.lgs. n. 118/2011 come modificato dal d.lgs. 126/2014;

TENUTO CONTO delle osservazioni e delucidazioni che l'ente ha prodotto, con nota del 3 aprile 2017 n. 58726, in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota n. 4820 del 27 marzo 2017;

UDITO il relatore, cons. Laura d'Ambrosio;

CONSIDERATO

- che l'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005, come modificato dal d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, e le "linee guida" della Sezione delle autonomie prevedono l'adozione di "specifiche pronunce di accertamento" nel caso di mancato rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, comma 6, Cost., dei principi di sostenibilità dell'indebitamento, nonché nelle ipotesi di violazione dei principi di sana gestione finanziaria e di irregolarità grave, ritenendosi tale una irregolarità che sia suscettibile di pregiudicare gli equilibri economico-finanziari degli enti;

- che l'art. 148-bis TUEL, introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. e), d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, 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";

- che gli elementi complessivamente emersi potranno essere valutati anche ai fini di cui all'art. 148 TUEL, come sostituito dall'art. 3, comma 1, lett. e), d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, che assegna alla Sezione regionale di controllo la verifica della legittimità e della regolarità delle gestioni e del funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio;

- che la Sezione regionale di controllo della Toscana ha approvato, con la deliberazione 25 settembre 2014, n. 171, i criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali relativi all'esercizio finanziario 2013, che si intendono confermati in via sostanziale anche per il controllo sul rendiconto di gestione dell'esercizio 2014;

- che, come chiarito nella citata deliberazione, la Sezione ritiene meritevoli di segnalazione non solo questioni strettamente finanziarie e contabili che mettono a

rischio l'equilibrio di bilancio, ma anche fenomeni che evidenzino problematiche suscettibili di determinare, in prospettiva, pericoli per la stabilità finanziaria dell'ente;

- che la Sezione – seguendo anche gli orientamenti assunti dalla Sezione delle autonomie – ritiene che la gravità della irregolarità contabile non è tanto da valutare alla stregua delle modalità e/o del grado di scostamento dalla norma, quanto, soprattutto, del rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio;

- che la Sezione, nell'ambito dei profili esaminati, ha concentrato il controllo sulle gravi irregolarità ritenute, tra tanti possibili fenomeni, maggiormente rappresentative di violazioni della normativa vincolistica statale in materia di bilancio e contabilità, di pregiudizio per gli equilibri di bilancio e di difficoltà nel conseguimento degli obiettivi generali di finanza pubblica;

- che, come specificato nella citata deliberazione n. 171/2014, le gravi irregolarità individuate dalla Sezione non necessariamente esauriscono gli aspetti di irregolarità che possono essere presenti nella gestione degli enti, né quelli che possono profilarsi sulla base delle informazioni complessivamente rese nei questionari. Pertanto, il mancato riscontro dei profili che non hanno formato oggetto del controllo non ne comporta una valutazione positiva;

- che la Sezione svolge le proprie verifiche secondo i parametri predefiniti nella citata deliberazione n. 171/2014. In alcuni casi, il parametro che definisce la grave irregolarità contabile è contenuto in specifiche disposizioni normative, ovvero è tratto dai principi contabili o, più in generale, dal complesso delle norme che definiscono il sistema di contabilità degli enti locali. In altri casi, invece, e con particolare riferimento ai fenomeni contrari alla sana gestione, i parametri sono tratti dalla prassi, da analisi statistiche o dall'esperienza maturata nel controllo e si traducono in "fattori di criticità" che la Sezione analizza anche sulla base della storia dell'ente e di valutazioni di stock e di trend;

- che taluni fenomeni possono essere valutati con particolare riguardo al loro consolidamento strutturale. Le serie storiche dei profili individuati dalla Sezione quali rivelatori di situazioni di grave criticità possono, pertanto, essere valutate con riferimento agli ultimi tre esercizi finanziari e alle eventuali pronunce già emesse dalla Sezione in esito all'esame dei questionari;

- che il processo di armonizzazione dei sistemi contabili ha previsto la fase, da effettuare al 1 gennaio 2015, del riaccertamento straordinario dei residui iscritti in bilancio alla data del 31 dicembre 2014 con la conseguente rideterminazione del risultato di amministrazione accertato con il rendiconto 2014;

- che la Sezione ha ritenuto necessario esaminare il risultato di amministrazione ridefinito al 1 gennaio 2015 poiché lo stesso costituisce il presupposto per la corretta gestione delle poste nel nuovo sistema contabile e per la programmazione

dell'esercizio 2015 anche in relazione al finanziamento dell'eventuale extradeficit disciplinato dal DM 2 aprile 2015;

- che la Sezione, pur confermando i criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali di cui alla deliberazione n. 171/2014, ha concentrato l'attività di controllo sulla corretta applicazione dei nuovi principi contabili nella fase di avvio del sistema contabile armonizzato;

- che l'esame condotto dalla Sezione in ordine al riaccertamento straordinario dei residui ed alla conseguente rideterminazione del risultato di amministrazione, per le caratteristiche peculiari del controllo monitoraggio, si basa sui dati contabili sinteticamente rappresentati dal singolo ente nel questionario e nella documentazione acquisita agli atti, prescindendo da un'analisi dei fatti gestionali sottostanti e dalle modalità seguite dall'ente nonché dalle valutazioni effettuate con il riaccertamento, che, comunque, potrebbero essere oggetto di eventuali successive verifiche;

- che, con specifico riferimento agli enti che hanno aderito alla sperimentazione della disciplina concernente il processo di armonizzazione dei sistemi contabili, la Sezione ha ritenuto necessario esaminare il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2014 unitamente agli esiti del riaccertamento straordinario dei residui poiché questi costituiscono il presupposto per la corretta gestione delle poste nel nuovo sistema contabile e per la programmazione degli esercizi successivi, anche in relazione al finanziamento dell'eventuale extradeficit disciplinato dal DM 2 aprile 2015, considerato che il complesso delle norme che ha riguardato tali enti trova, nel risultato accertato al termine dell'esercizio 2014 e nella quantificazione dell'eventuale extradeficit alla stessa data, il momento conclusivo delle procedure propedeutiche all'avvio del processo di armonizzazione in atto;

- che le "specifiche pronunce di accertamento" in ordine all'eventuale mancato rispetto della normativa, dei criteri e delle regole contabili, sono indirizzate all'organo elettivo e all'organo di vertice dell'ente, chiamati ad adottare le misure consequenziali per il ripristino degli equilibri di bilancio e della regolarità amministrativo-contabile;

DELIBERA

Il rendiconto 2014 del Comune di Prato (PO), come rappresentato nella relazione dell'organo di revisione e nei prospetti ad essa allegati ed esaminato unitamente agli atti istruttori concernenti il riaccertamento straordinario dei residui, evidenzia le seguenti criticità o irregolarità gravi, che danno luogo a specifica pronuncia di accertamento.

R.A. - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

La gestione complessiva dell'esercizio 2014 ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione. Tuttavia tale avanzo, per quanto rilevato dal controllo della Sezione, non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati, per cui il risultato di amministrazione accertato al 31 dicembre 2014 è sostanzialmente negativo per 30.430.167,89 euro.

Per ricostruire correttamente la situazione amministrativa e finanziaria dell'ente occorre premettere che l'Amministrazione ha aderito alla sperimentazione dei nuovi principi contabili con riferimento all'esercizio finanziario 2012 e ha provveduto alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui alla data del 31 dicembre 2012 in attuazione dell'art. 14 del DPCM 28 dicembre 2011.

Al termine dell'esercizio 2012 è stato accertato dall'ente un risultato di amministrazione positivo per 16.568.597,21 euro, costituito per 11.843.812,03 euro da quote accantonate per il fondo crediti di dubbia e difficile esazione, per 4.268.445,72 euro da quote vincolate a vario titolo e per 305.303,38 euro da quote destinate a spese di investimento. La quota disponibile dell'avanzo di amministrazione è stata quantificata in 151.036,08 euro.

Le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui hanno dato luogo alla cancellazione di residui passivi da reimputare agli esercizi di esigibilità per 16.934.903,27 euro e alla costituzione, per lo stesso importo, del fondo pluriennale vincolato. Il risultato di amministrazione definito a seguito del riaccertamento straordinario risulta pertanto confermato in 16.568.597,21 euro.

Sempre ai fini del riaccertamento straordinario dei residui l'ente ha inoltre disposto la cancellazione di residui attivi e passivi non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate. Gli effetti di tali cancellazioni non sono stati evidenziati e non sono ad oggi misurabili poiché l'ente ha fatto confluire i saldi di dette operazioni nel risultato di amministrazione accertato al 31 dicembre 2012 e ha dichiarato che, anche a posteriori, non è in grado distinguere, nell'ambito delle cancellazioni complessivamente disposte sul rendiconto dell'esercizio, tra le eliminazioni ordinarie e quelle riconducibili al riaccertamento straordinario dei residui.

Al termine dell'esercizio 2013 è stato accertato dall'ente un risultato di amministrazione positivo per 45.566.642,29 euro. Dato, questo, rettificato con la delibera (n. 120 del 21 dicembre 2015) che l'ente ha assunto a seguito dei rilievi formulati dalla Sezione sulla quantificazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2013. L'avanzo accertato dall'ente è costituito per 30.649.864,65 euro da quote accantonate per il fondo crediti di dubbia e difficile esazione e per 13.317.023,92 euro da quote vincolate a vario titolo. La quota disponibile dell'avanzo di amministrazione 2013 è stata quantificata in 5.170.566,67 euro.

In merito a tale quantificazione la Sezione (del. n. 407/2015) ha rilevato la non corretta determinazione del fondo pluriennale vincolato (che l'ente ha rettificato con la citata delibera 120/2015), un accantonamento del fondo crediti di dubbia esigibilità accertato al termine dell'esercizio in misura inferiore rispetto all'importo

definito congruo per 64.462.579,95 euro e ulteriori problematiche connesse alla definizione dei vincoli relativi alle entrate da sanzioni amministrative al codice della strada e quelli derivanti dalla cancellazione dei residui passivi delle gestione investimenti e/o vincolata.

In conseguenza delle problematiche emerse nel controllo sul rendiconto 2013, e considerata l'incertezza sulla esatta quantificazione dei vincoli dell'avanzo di amministrazione, la Sezione ha ridefinito il risultato di amministrazione dell'esercizio 2013 in relazione alla corretta individuazione del fondo pluriennale vincolato e all'accantonamento del fondo crediti congruo, accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 32.212.961,58 euro.

A seguito della pronuncia di accertamento l'ente ha ridefinito il risultato di amministrazione dell'esercizio 2013 solo in relazione al fondo pluriennale vincolato, mantenendo l'accantonamento del fondo crediti nei termini originariamente definiti (30.649.864,65 euro) e senza accertare il disavanzo di amministrazione effettivo pur confermandone la quantificazione corretta in 32.212.961,58 euro.

Al termine della gestione 2014 l'ente ha realizzato un saldo formale positivo pari a 85.816.540,00 euro (anch'esso rettificato con la sopra richiamata delibera 120/2015), e al contempo ha accertato le componenti accantonate (pari a 43.099.696,79 euro di cui 42.600.807,00 euro per fondo crediti di dubbia esigibilità), vincolate (pari a 33.590.626,05 euro) e destinate ad investimenti (pari a 3.333.075,28 euro), definendo la quota disponibile del risultato di amministrazione in 5.793.141,88 euro.

L'istruttoria condotta sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2014 ha confermato le problematiche già emerse sul rendiconto dell'esercizio precedente e riferite alla movimentazione e alla quantificazione finale del fondo pluriennale vincolato. Problematiche che, pur avendo condotto ad una non corretta quantificazione del risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2014 (pari a 97.094.088,97 euro in luogo del dato corretto pari a 85.816.540,00), al momento dell'istruttoria erano già state risolte con la delibera 120/2015, adottata a seguito della pronuncia di accertamento sul risultato 2013, di rettifica dei risultati di amministrazione dell'esercizio 2013 e 2014.

Gli approfondimenti istruttori hanno permesso inoltre di chiarire le ulteriori problematiche emerse sul risultato dell'esercizio 2013, riferite al corretto vincolo delle entrate da sanzioni al codice della strada e degli avanzi derivanti dalla cancellazione di residui passivi della gestione di parte capitale e/o vincolata oltretutto alla presenza di debiti fuori bilancio ancora da riconoscere alla data del 31 dicembre 2013, per i quali non era stata individuata una adeguata fonte di finanziamento.

Con specifico riferimento alle entrate da sanzioni pecuniarie al codice della strada, per le quali l'ente ha attestato il corretto vincolo sull'esercizio 2014 sia della quota di competenza che della quota non interamente vincolata nell'esercizio 2013 e precedenti, restano ancora dubbie le modalità adottate per garantire il vincolo delle entrate riscosse successivamente all'esercizio di competenza e non vincolate sull'esercizio stesso.

In sede istruttoria è stato infatti rilevato che, a fronte di un accertamento di entrata pari a 11.773.596,22 euro, l'ente ha provveduto a vincolare nell'esercizio 2014 l'importo di 1.561.298,11 euro, pari al 13,26 per cento delle risorse affluite al bilancio, oltre ad un ulteriore importo di 1.036.479,76 necessario a recuperare vincoli relativi ad entrate degli esercizi precedenti.

Le ragioni che hanno portato l'ente a vincolare una così ridotta quota di proventi sono da riferire alla metodologia di calcolo adottata per la definizione della quota da vincolare che 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 la riscossione dell'entrata.

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 precedenza, 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 rimosse 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 dovrà dunque attivare gli interventi di legge nell'esercizio di riscossione dell'entrata ovvero disporre, al termine dell'esercizio stesso, un equivalente vincolo nel risultato di amministrazione.

Metodologia, questa, che trova conferma nei nuovi principi contabili secondo i quali, a fronte di entrate di natura vincolata, che risultano anche di dubbia esazione, prevedono di operare prioritariamente l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e, al momento dell'effettiva riscossione, la riduzione dell'accantonamento e il contestuale vincolo tra le voci dedicate del risultato di amministrazione.

Premesso quanto sopra riportato circa le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui effettuato ai sensi del D.Lgs. 118/2011 alla data del 31 dicembre 2012, le valutazioni condotte dall'ente in occasione del rendiconto 2012 e 2013 e l'istruttoria sul rendiconto 2014, la Sezione ha analizzato il risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio 2014 rilevando, anche su tale esercizio, le stesse problematiche connesse al fondo crediti di dubbia esigibilità già emerse per il rendiconto dell'esercizio 2013.

L'ente, infatti, anche per il rendiconto dell'esercizio 2014 ha provveduto alla definizione del fondo crediti di dubbia e difficile esazione secondo le modalità indicate dal principio contabile, pervenendo alla quantificazione dell'importo congruo in 78.824.116,77 euro, ma ha accantonato nel risultato di amministrazione un importo pari a 42.600.807,00 euro. L'accantonamento a FCDE risulta pertanto inferiore rispetto all'importo "minimo" che per i nuovi principi contabili è da considerarsi congruo. Al contempo il minore accantonamento ha consentito di non accertare la situazione di reale disavanzo conseguente alla corretta valutazione delle

poste mantenute in bilancio e aventi caratteristiche tali da richiedere, secondo i principi contabili, l'accantonamento nel fondo crediti di dubbia e difficile esazione.

I dati definiti per il fondo sia con le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui che nei successivi esercizi, evidenziano un approccio meramente formale alla definizione del fondo crediti di dubbia e difficile esazione. L'ente ha infatti mantenuto nel risultato definito al termine dell'esercizio 2013 e 2014 una quantificazione del fondo crediti inferiore rispetto all'importo definito congruo, per garantire l'accertamento di un saldo positivo del risultato di amministrazione al termine degli esercizi, non applicando nei fatti il principio contabile che richiede, sia per il riaccertamento straordinario che le gestioni ordinarie successive, l'identificazione delle partite di dubbia e difficile esazione, la valutazione della capacità di smaltimento dei residui nel quinquennio precedente e il conseguente accantonamento nel risultato di amministrazione.

Si ritiene opportuno precisare a riguardo che il DPCM del 28 dicembre 2011 concernente le "modalità di sperimentazione", all'art. 14 relativo al riaccertamento dei residui, ha specificato che gli enti in sperimentazione nel primo anno di applicazione dei nuovi principi contabili armonizzati procedono al riaccertamento straordinario e, in tale fase, oltre dover dare attuazione agli altri adempimenti, devono provvedere "ad accantonare una quota dell'avanzo di amministrazione al fondo svalutazione crediti. L'importo del fondo è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria. Tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione)".

La stessa regola vale, in via ordinaria, per la definizione e il successivo accantonamento del fondo crediti di dubbia e difficile esazione al termine delle gestioni successive all'entrata in vigore dei nuovi principi contabili.

Quanto sopra rilevato in merito alla corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione, pur in presenza di un risultato di amministrazione formale positivo al termine della gestione 2014, costituisce una grave irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile del saldo risulta di fatto alimentata da risorse che dovevano essere accantonate per la tutela dei crediti di difficile esazione da considerarsi pertanto indisponibili.

Questo fenomeno comporta una distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretto ovvero compensato con apposita delibera degli organi competenti.

Tale correzione è necessaria anche per evitare le ripercussioni sugli esercizi futuri che potrebbero prodursi nel caso di eventuale utilizzo dell'avanzo libero per il finanziamento di ulteriori spese di parte corrente.

Per quanto complessivamente espresso, e considerata la corretta quantificazione del fondo crediti, il risultato di amministrazione accertato al termine della gestione 2014 con un saldo formale positivo pari a 85.816.540,00 euro, deve considerarsi accantonato, vincolato e destinato per complessivi 116.246.707,89 euro e pertanto di fatto non disponibile per l'importo di 30.430.167,89 euro.

Il differenziale tra i due valori (saldo formale e vincoli complessivi) costituisce, nel caso di specie, il disavanzo di amministrazione effettivo ovvero l'entità delle risorse che l'ente dovrà reperire al fine di garantire la ricostituzione degli accantonamenti o dei vincoli apposti sul risultato di amministrazione e rendere così disponibile il saldo formale realizzato.

L'accertamento di un risultato negativo di amministrazione nei termini sopra indicati, anche se conseguente all'applicazione dei nuovi principi introdotti dal processo di armonizzazione contabile, è da considerarsi grave in quanto espressione di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria. Ad eccezione della quota di disavanzo determinata dalla reimputazione di residui attivi e passivi agli esercizi nei quali gli stessi sono esigibili, il risultato negativo ha infatti alla base la sussistenza di residui attivi di dubbia e incerta esigibilità, mantenuti in bilancio negli esercizi precedenti e al termine della gestione e per i quali i nuovi principi contabili richiedono in modo puntuale l'accantonamento nell'apposito fondo, ovvero la presenza di passività potenziali o situazioni debitorie latenti per le quali la legislazione oggi vigente richiede la costituzione di accantonamenti nei fondi rischi.

Il disavanzo può derivare inoltre dall'utilizzo improprio di fondi genericamente destinati alle spese di investimento o aventi un vincolo di specifica destinazione, per i quali al termine dell'esercizio non è stato possibile garantire la corretta ricostituzione nel risultato di amministrazione accertato.

In altri termini si viene a determinare che il complesso degli accantonamenti, dei vincoli e delle quote destinate ad investimenti che devono essere garantiti al termine dell'esercizio non risultano effettivamente disponibili poiché superiori al saldo formale accertato.

La Sezione, per quanto rilevato, ritiene necessaria l'adozione di idonee misure correttive, ai fini del ripristino di una corretta gestione finanziaria. Nello specifico l'ente dovrà provvedere, oltreché alla rettifica del risultato di amministrazione nei termini sopra indicati, al finanziamento del disavanzo di amministrazione con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL ovvero, in riferimento all'extradeficit, provvedere alla relativa copertura come previsto dal D.M. 2 aprile 2015, nell'arco di tempo e con le modalità individuate nella apposita delibera del Consiglio comunale.

Tale atto consiliare e la sua efficacia saranno oggetto di valutazione da parte della Sezione nella successiva fase di controllo.

A seguito dell'istruttoria condotta sulle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui effettuato ai sensi del D.Lgs. 118/2011 e sul risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2013 e 2014, è stata rilevata la non corretta determinazione del maggiore disavanzo confluito nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014.

A tale riguardo va evidenziato che il D.M. 2 aprile 2015 ha introdotto, per gli enti coinvolti nella sperimentazione disciplinata dal DPCM 28 dicembre 2011, alcune

norme specifiche per la definizione del cosiddetto extradeficit tra le quali la possibilità di qualificare come maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario anche “il maggior importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in occasione del rendiconto 2013 o del rendiconto 2014 rispetto al medesimo fondo nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, per assicurare l'adeguatezza del medesimo nel rispetto del principio contabile applicato della contabilità finanziaria, al netto degli utilizzi del fondo nel corso dell'esercizio e dell'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità stanziato nel bilancio di previsione per il corrispondente esercizio”. Incremento che, come specificato nel decreto stesso, può essere operato solo una volta, con riferimento all'esercizio 2013 o con riferimento all'esercizio 2014.

Nel caso di specie, l'ente ha ritenuto di potersi avvalere della facoltà introdotta dal legislatore, pur non avendo accertato né la corretta quantificazione del fondo crediti di dubbia e difficile esazione al termine dell'esercizio 2013 e 2014, né l'effettivo disavanzo derivante da tali accantonamenti.

Al termine dell'esercizio 2014 ha qualificato come maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario l'importo di 36.223.309,77 euro, ottenuto quale differenziale tra il fondo crediti di dubbia e difficile esazione definito come congruo nell'esercizio 2014 (pari a 78.824.116,77 euro) e quello congruo dell'esercizio 2013 (42.600.807,00 euro).

Tale metodologia non risulta coerente rispetto alla procedura delineata dall'art. 1, comma 7, del D.M. 2 aprile 2015 il quale, per la fattispecie in esame, prevede che possa essere considerato “extradeficit” il differenziale tra il fondo definito al 31 dicembre 2014 e il fondo stesso accantonato nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, al netto degli utilizzi effettuati nel corso dell'esercizio e dell'importo stanziato nel bilancio di previsione dell'esercizio 2014.

Metodologia che trova conferma anche nel d.m. 19 dicembre 2016 e nei prospetti ad esso allegati relativi alla certificazione del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario.

L'ente, oltre a valutare l'extradeficit rispetto ad importi del fondo crediti degli esercizi 2013 e 2014 mai accertati, non ha operato sul differenziale ottenuto tra i due fondi i correttivi richiesti dal decreto ministeriale al fine di depurare il fondo crediti quantificato al termine dell'esercizio 2014 (o 2013) delle quote che hanno movimentato il fondo stesso in momenti successivi al riaccertamento straordinario e che pertanto a questo non possono essere ricondotte.

La metodologia adottata dall'ente risulta inoltre non corretta poiché comporta la definizione di un disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario superiore rispetto al disavanzo effettivo alla data del 31 dicembre 2014.

Applicando correttamente la metodologia definita nei decreti ministeriali emerge una quantificazione del “maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento” pari a 12.576.990,27 euro, con un differenziale di 23.646.319,50 euro rispetto alla quantificazione effettuata dall'ente.

La restante quota di disavanzo, pari a 17.853.177,62 euro, non riconducibile alle operazioni di riaccertamento, costituisce disavanzo da finanziarie con le modalità ordinarie previste dal testo unico.

Va specificato che il suddetto maggiore disavanzo si ottiene, con riferimento all'esercizio 2014 e secondo l'ipotesi più favorevole per l'ente, considerando il differenziale tra il fondo ritenuto congruo al termine dell'esercizio 2014 (pari a 78.824.116,77 euro) e quello effettivamente accantonato dall'ente nel risultato di amministrazione dell'esercizio 2013 (pari a 30.649.864,65 euro) e detraendo da tale differenziale gli utilizzi del fondo e la quota di competenza dell'esercizio 2014 rispettivamente pari a 11.823.159,75 euro e a 23.774.102,10 euro.

Quanto sopra rilevato in merito alla non corretta definizione del "maggiore disavanzo" costituisce una grave irregolarità contabile, poiché viene rinviato ai successivi 28 anni il finanziamento di un disavanzo di amministrazione già accertato alla data del 31 dicembre 2014 e non riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui di cui al D.Lgs 118/2011.

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

Tale atto dovrà aver riguardo non solo alla corretta determinazione del maggiore disavanzo, ma anche ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su questi si dovranno produrre in conseguenza degli obblighi di finanziamento del disavanzo ordinario e di quello derivante dal riaccertamento.

Con la nota inviata ai fini del contraddittorio l'ente ha fornito articolate motivazioni circa il proprio operato sia in relazione alle operazioni di riaccertamento straordinario che in relazione all'approvazione dei risultati di amministrazione dell'esercizio 2012 e seguenti e alla quantificazione del cosiddetto extradeficit.

Sul primo punto ha dichiarato che le procedure da seguire per il riaccertamento straordinario non sono state per gli enti in sperimentazione così chiare come per gli enti che hanno avviato il processo di armonizzazione con il percorso ordinario. Nonostante la difficoltà di ricostruire a posteriori i risultati del riaccertamento ha comunque attestato che le cancellazioni disposte in via definitiva e per la successiva reimputazione non hanno determinato l'insorgere di disavanzi di amministrazione da riaccertamento o di natura tecnica.

In relazione invece al fondo crediti di dubbia e difficile esazione ha dichiarato che il riaccertamento straordinario "evidenziò immediatamente che il comune di Prato non aveva un avanzo di amministrazione capiente a finanziare il fondo svalutazione crediti determinato in fase di rendiconto secondo il principio contabile applicato di contabilità finanziaria potenziata" e che pertanto l'ente era di fatto in disavanzo.

Da quanto sopra esposto emerge (e lo stesso ente così dichiara) che il riaccertamento straordinario dei residui avrebbe dovuto condurre all'accertamento di un disavanzo di amministrazione per incapacità del risultato a contenere l'accantonamento al

fondo crediti di dubbia e difficile esazione definito congruo in applicazione dei nuovi principi contabili.

Il disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario, che secondo l'ente è quantificabile nella differenza tra il fondo crediti di dubbia e difficile esazione teorico (cioè il valore definito come congruo secondo la metodologia del principio contabile) e quello effettivo (cioè effettivamente accantonato nel risultato di amministrazione), non è stato mai accertato e, in ogni caso, sarebbe stato leggermente inferiore al differenziale tra il valore congruo e quello realmente accantonato per effetto della presenza di una quota libera nell'avanzo accertato pari a 151.036,08 euro.

Con gli elementi forniti nella nota in esame e considerando l'importo del fondo crediti congruo pari a 34.272.703,30 euro, l'ente avrebbe dovuto accertare un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 22.277.855,19 euro alla data del 31 dicembre 2012. Come si vedrà più avanti, a seguito dell'emanazione del d.m. 2 aprile 2015, l'intero saldo negativo avrebbe costituito "maggiore disavanzo" derivante dal riaccertamento straordinario da finanziare, per la parte non ripianata alla data del 31 dicembre 2014, secondo le modalità straordinarie indicate nello stesso decreto ministeriale.

Sul rendiconto dell'esercizio 2014 l'ente ha dichiarato di aver seguito un approccio "non formale", come rilevato dalla Sezione, ma al contrario "sostanziale" poiché ha "voluto far emergere in maniera definitiva" il disavanzo conseguente al riaccertamento straordinario e all'applicazione dei nuovi principi contabili.

La problematica che secondo l'ente andrebbe affrontata è legata alla corretta interpretazione delle norme contenute nel dm 2 aprile 2015, soprattutto nella parte relativa alle norme di "favore" riferite agli enti che hanno aderito alla sperimentazione dei principi contabili armonizzati.

Il comune di Prato ha interpretato l'art. 1, comma 7, del d.m. 2 aprile 2015 nel senso di riconoscere, agli enti sperimentatori, la "possibilità di adeguare il FCDE accantonato nel risultato di amministrazione in modo da far emergere definitivamente il disavanzo. Del resto, se un ente sperimentatore, [...] non aveva fatto emergere il disavanzo, sembrerebbe logico che il d.m. 2 aprile 2015 possa aver offerto tale opportunità allorquando la norma ha previsto un tempo per il ripiano dei disavanzi ben superiore. Negare questa possibilità significa introdurre una illogica penalizzazione degli enti sperimentatori rispetto agli enti non sperimentatori".

Nello specifico, l'ente ha interpretato che potesse essere definito quale maggiore disavanzo da riaccertamento il differenziale tra il valore congruo del FCDE al 31 dicembre 2014 e il valore effettivamente accantonato a tale data, anche se l'interpretazione letterale della norma richieda con chiarezza il confronto tra il fondo dell'esercizio 2014 e quello dell'esercizio 2013, con gli ulteriori correttivi costituiti dagli utilizzi del fondo e dalla quota accantonata nella competenza dell'esercizio 2014.

In merito al proprio operato, che conferma in termini metodologici, l'ente specifica che la quantificazione del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento ottenuta quale differenziale tra il fondo congruo e l'accantonamento (pari a 36.223.309,77

euro) non debba essere depurato della quota disponibile accertata al 31 dicembre 2014, adducendo come motivazione che la quantificazione del disavanzo da riaccertamento debba essere tenuta separata dal risultato di amministrazione effettivamente accertato. Dunque considera corretta la quantificazione del disavanzo in 36.223.309,77 euro a fronte di un disavanzo effettivo comunque inferiore e pari 30.649.864,65 euro.

In merito alle osservazioni inviate dall'ente in sede di contraddittorio occorre preliminarmente ribadire che le norme definite per l'avvio delle processo di armonizzazione contabile, sebbene meno dettagliate per gli enti in sperimentazione rispetto agli enti "ordinari", sono risultate, per tutti gli enti coinvolti, estremamente chiare sugli obiettivi della riforma, che erano quelli di rendere i bilanci più rispondenti alla reale situazione finanziaria degli enti, e sulle modalità operative da seguire nel riaccertamento straordinario per assicurare che i bilanci degli enti fossero adeguati a nuovi principi contabili proprio nella fase di avvio della riforma stessa.

Con estrema chiarezza lo stesso DPCM del 28 dicembre 2011, all'art. 14 relativo al riaccertamento dei residui, ha definito il percorso degli enti coinvolti specificando che era a questi richiesto di provvedere "ad accantonare una quota dell'avanzo di amministrazione al fondo svalutazione crediti", definito secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria e che tale vincolo di destinazione doveva operare anche se il risultato di amministrazione non era capiente o era negativo (disavanzo di amministrazione).

Gli enti in sperimentazione, peraltro, proprio perché soggetti di riferimento per la valutazione della riforma in atto e per la definitiva scrittura delle norme e dei principi contabili, erano chiamati ad operare correttamente secondo principio contabile e ad approvare e rappresentare con chiarezza gli effetti dell'applicazione del principio stesso affinché gli esiti della riforma fossero evidenti e potessero trovare, nel caso, gli opportuni correttivi sia in termini generali che per la soluzione delle problematiche connesse all'entrata in vigore del nuovo sistema di contabilità.

L'ente avrebbe dunque dovuto provvedere, fin dal rendiconto dell'esercizio 2012, alla corretta definizione del fondo crediti di dubbia e difficile esazione, all'accertamento del disavanzo di amministrazione conseguente e al suo finanziamento secondo le modalità e le tempistiche allora consentite.

Allo stesso modo avrebbe dovuto procedere per il rendiconto dell'esercizio 2013, come peraltro già richiesto da questa Sezione con la pronuncia di accertamento di cui alla deliberazione n. 407/2015, e dovrà ora provvedere per l'esercizio 2014 in esito alla presente deliberazione.

Un riallineamento dei risultati di amministrazione alla effettiva situazione finanziaria dell'ente è peraltro indispensabile per il riconoscimento dell'eventuale maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario che lo stesso Ministero, se mai fosse stato necessario, richiede sia certificato anche al fine di poter essere finanziato secondo le modalità agevolate previste nel dm 2 aprile 2015.

Tale concetto, già presente nel citato decreto, viene rafforzato con l'art. 2 del dm 19 dicembre 2016 secondo il quale "gli enti che non trasmettono le informazioni secondo le modalità e i tempi previsti dal presente decreto ripianano il maggiore disavanzo

derivante dal riaccertamento straordinario dei residui nei tempi più brevi previsti dal decreto di cui al primo periodo dell'articolo 3, comma 15, del decreto legislativo n. 118 del 2011".

In merito alla quantificazione del maggiore disavanzo riconducibile al riaccertamento straordinario va precisato che, per come l'ente ha ritenuto di operare, esso debba essere definito alla stregua di quanto previsto nell'art. 1, comma 7, del decreto ministeriale.

Come sopra riferito, infatti, se l'ente avesse provveduto in sede di riaccertamento straordinario ad accantonare l'importo del fondo crediti pari a 34.272.703,30 euro, importo che nella relazione al rendiconto di gestione veniva definito come congruo secondo i principi contabili ma sovrastimato rispetto alla situazione specifica dei residui mantenuti in bilancio, avrebbe dovuto accertare un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 22.277.855,19 euro alla data del 31 dicembre 2012. L'intero disavanzo, a seguito dell'emanazione del d.m. 2 aprile 2015, avrebbe costituito "maggiore disavanzo" derivante dal riaccertamento straordinario da finanziare, per la parte non ripianata alla data del 31 dicembre 2014, secondo le modalità straordinarie indicate nello stesso decreto ministeriale. Tale quantificazione dell'extradeficit, cui si perviene applicando la metodologia prevista per gli enti "ordinari", sarebbe stata confermata anche applicando la specifica regola prevista per gli enti in sperimentazione poiché nel caso di specie le cancellazioni di residui non avevano prodotto maggiore disavanzo né disavanzo di natura tecnica.

Considerando tuttavia che l'ente non ha provveduto all'accertamento del maggiore disavanzo in sede di riaccertamento straordinario, né ha ritenuto di dover rivalutare tale operazione quando il quadro normativo risultava più chiaro, questo deve essere definito al termine dell'esercizio 2014 applicando le possibilità offerte dal legislatore (art. 1 comma 7) agli enti che hanno adeguato il fondo crediti ai principi contabili in un momento successivo rispetto al riaccertamento straordinario.

Tale facoltà, come già riferito nella presente deliberazione, è da intendersi prioritariamente destinata agli enti che non hanno correttamente proceduto all'accertamento del fondo crediti di dubbia e difficile esazione e alla conseguente definizione del maggiore disavanzo in occasione del riaccertamento straordinario dei residui.

Va infatti premesso che il complesso delle norme relative al riaccertamento straordinario hanno definito un insieme di procedure e modalità operative volte a depurare il rendiconto già approvato con il previgente sistema delle poste contabili non più compatibili con il metodo armonizzato e a consentire l'avvio del nuovo sistema in una condizione di generale attendibilità dei risultati di amministrazione e delle contabilità sottostanti. In tal senso va letto l'obbligo di verificare la realizzabilità dei residui attivi e di accantonare una quota dell'avanzo per la tutela di quei crediti che, pur dovendo essere mantenuti in bilancio, potrebbero non tradursi in risorse effettivamente spendibili. Il meccanismo del fondo crediti in sede di riaccertamento straordinario aveva lo scopo dunque di depurare la mole di residui attivi presenti in bilancio del margine di entrata che, sulla base della capacità di

smaltimento pregressa, è possibile ritenere non realizzabile mentre il fondo crediti da costituire sui bilanci successivi ha l'obiettivo di creare tutele rispetto alle poste che andranno scritte in bilancio a decorrere dal primo esercizio in regime di armonizzazione.

Per ottenere questo risultato sono state emanate norme di particolare favore volte a far emergere le situazioni di disavanzo pregresso determinate proprio dalla mancanza, in passato, dei meccanismi stringenti di tutela dei crediti introdotti con il sistema armonizzato. Tali norme, essendo intervenute successivamente al riaccertamento degli enti sperimentatori, hanno dovuto prevedere per questi dei correttivi legati sia al diverso operato nel riaccertamento straordinario sia all'eventualità che tali enti non avessero correttamente proceduto proprio per l'incertezza del quadro normativo vigente al momento del loro riaccertamento.

Una di queste è appunto l'art. 1, comma 7, del dm 2 aprile 2015 che, pur con un meccanismo approssimativo, ha introdotto una regola volta a individuare quella parte del fondo crediti di dubbia e difficile esazione costituito correttamente al termine dell'esercizio 2014 che sia riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario. Il citato comma 7, infatti, non intende considerare, ai fini dell'extradeficit, l'intero fondo "congruo" definito al 31 dicembre 2014 (modalità questa che è stata seguita dal comune di Prato) poiché il fondo a tale data risulta alimentato anche dalle quote di competenza maturate negli esercizi successivi al riaccertamento straordinario che a questo non sono riconducibili. Partendo dall'assunto che l'ente non abbia correttamente operato con il riaccertamento straordinario ma che abbia adeguato il fondo ai principi contabili in un momento successivo, cioè nell'esercizio 2013 o 2014, il legislatore ha inteso recuperare nel fondo crediti congruo (2013 o 2014) quella parte dell'accantonamento che, con il meccanismo sopra evidenziato, possa essere riferito al riaccertamento, cioè costituito per presidiare i residui attivi allora esistenti.

E' superfluo sottolineare che, nell'introduzione di meccanismi correttivi, che a posteriori devono ricondurre ad aggregati non correttamente valutati in origine, si possano ottenere risultati non strettamente in linea con i fenomeni sottostanti o addirittura effetti distorsivi. Va però a tale riguardo evidenziato che una buona parte del fondo crediti costituito dal comune di Prato alla fine dell'esercizio 2014 sia riferibile alla competenza dell'esercizio 2013 e 2014 e che nei due esercizi considerati una parte del fondo stesso, anche se non correttamente definito con il riaccertamento straordinario, risulta comunque utilizzato per la cancellazione dei residui inesigibili e non può dunque essere considerato ancora presente al termine dell'esercizio 2014. Va altresì rilevato che l'ente, dopo aver "scelto" di non operare correttamente con il riaccertamento straordinario, ha "scelto" di avvalersi della facoltà data dall'art. 1, comma 7, del d.m. 2 aprile 2015, che comunque introduceva una regola chiara anche se non condivisa dall'amministrazione, mentre avrebbe potuto, in autotutela, provvedere ad un nuovo riaccertamento straordinario per definire correttamente il maggiore disavanzo derivante da tale revisione alla data del 31 dicembre 2012.

In ultimo, circa la metodologia seguita dall'ente che ha condotto alla definizione di un disavanzo da riaccertamento maggiore del disavanzo stesso, appare sufficiente

evidenziare che gli stessi modelli ministeriali considerano come "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento" solo il disavanzo effettivamente esistente al momento della valutazione.

Anche se la distinzione tra i due disavanzi esiste è di tutta evidenza che non si può considerare disavanzo da riaccertamento un disavanzo che alla stessa data non è presente nel risultato accertato.

Per quanto complessivamente esposto la Sezione conferma i rilievi sopra riportati relativi alla non corretta definizione del risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2014 e alla non corretta quantificazione, alla stessa data, del maggiore disavanzo riconducibile al riaccertamento straordinario dei residui e finanziabile secondo le modalità e le tempistiche individuate dal d.m. 2 aprile 2015, riservandosi di valutare gli aspetti riguardanti le diverse criticità rilevabili nella nota istruttoria (prot. n. 58726 del 3 aprile 2017) con riguardo ai bilanci 2012 e 2013.

Ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, e ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione, l'ente dovrà adottare le menzionate misure correttive, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia di accertamento.

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.

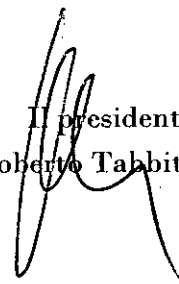
La presente pronuncia è soggetta a obbligo di pubblicazione da parte del Comune, ai sensi dell'art. 31 d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 (concernente il "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni").

Così deciso in Firenze, nell'adunanza dell'11 aprile 2017.

Il relatore
Laura d'Ambrosio



Il presidente
Roberto Tabbita



Depositata in segreteria il **11 APR. 2017**

Il funzionario preposto al servizio di supporto

Claudio Felli
