



composta dai magistrati:

Roberto TABBITA  
Paolo PELUFFO  
Nicola BONTEMPO  
Mauro NORI  
Fabio ALPINI

presidente  
consigliere, relatore  
consigliere  
consigliere  
referendario

nell'adunanza del 14 settembre 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 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 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;

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;

VISTA la pronuncia specifica di accertamento adottata in relazione al rendiconto 2014 del **Comune di PRATO (PO)**, con deliberazione del 11 aprile 2017 n. 122;

VISTA la comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia specifica di accertamento inviata in data 11 aprile 2017;

VISTA la deliberazione del Consiglio comunale n. 25 del 14 maggio 2015 (approvazione del rendiconto di gestione dell'esercizio 2014) adottata dall'ente, secondo quanto disposto dall'art. 3, comma 16, del d.lgs. 118/2011 e dall'art. 2,

comma 3, del D.M. 2 aprile 2015, per la definizione dei criteri e le modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, effettuati ai sensi dell'art. 3, comma 7, del d.lgs. 118/2011;

VISTA la delibera del Consiglio comunale n. 67 del 27 luglio 2017 (inoltrata alla Sezione con nota n. 143256 del 10 agosto 2017 Prot. Sez. n. 6994 del 11 agosto 2017 e n. 7036 del 21 agosto 2017) in ordine ai provvedimenti adottati per rimuovere le irregolarità riscontrate sul rendiconto 2014 come rappresentato nella relazione dell'organo di revisione, nei prospetti ad essa allegati e negli atti istruttori concernenti il riaccertamento straordinario dei residui;

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 svolto in adunanza pubblica il 14 settembre 2017, i rappresentanti dell'ente (Assessore al bilancio e alla programmazione economica, Presidente del Collegio dei revisori e Responsabile dei servizi finanziari) hanno confermato quanto già espresso con le note acquisite agli atti;

UDITO il relatore, cons. Paolo Peluffo;

## CONSIDERATO

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

### “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 oltreché 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 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 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 incapacienza 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.*

*È 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."*

- che la pronuncia specifica di accertamento ha riguardato il risultato di amministrazione dell'esercizio 2014 anche in relazione agli effetti del riaccertamento straordinario dei residui previsto per l'avvio del processo di armonizzazione dei sistemi contabili di cui al D.Lgs. 118/2011 come modificato e integrato dal D.Lgs. 126/2014;

- 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 gli enti che hanno aderito alla sperimentazione devono, in relazione all'eventuale extradeficit disciplinato dal DM 2 aprile 2015, individuare la quota ancora da ripianare al termine dell'esercizio 2014;

- che gli enti sperimentatori possono tenere conto di quanto previsto dall'art. 1, comma 7, del DM 2 aprile 2015 in ordine alla quantificazione del disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui;

- che l'ente, per quanto emerso a seguito delle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, è tenuto ad individuare, in sede di approvazione del rendiconto 2014, i criteri, la tempistica e le modalità di ripiano del maggiore disavanzo ancora presente alla data del 31 dicembre 2014, secondo le indicazioni puntualmente fornite all'art. 2 del d.m. 2 aprile 2015 con specifico riferimento agli enti sperimentatori;

- che, per quanto attiene, in particolare, alla tempistica del ripiano, il D.Lgs. 118/2011 e il successivo decreto ministeriale individuano un arco temporale massimo di 30 anni e la ripartizione del disavanzo in rate annuali costanti nel periodo individuato;

- che, per quanto attiene, invece, alle modalità di ripiano, il decreto ministeriale richiede l'individuazione degli strumenti necessari per la copertura del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario facendo rinvio agli strumenti ordinariamente previsti dall'art. 188 del Tuel e alle ulteriori fonti di finanziamento espressamente indicate ai commi da 4 a 8 dell'articolo 2;

- che, sempre in relazione alle modalità e alla tempistica del ripiano, qualora dal riaccertamento sia emerso un disavanzo derivante dalla cancellazione di residui da reimputare agli esercizi successivi (cosiddetto disavanzo tecnico), l'ente dovrà procedere secondo quanto indicato nel principio contabile destinando il surplus che

deriva dalla reimputazione di residui attivi in misura superiore ai residui passivi alla copertura del disavanzo accertato al momento della loro cancellazione;

- che, in riferimento alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, alla conseguente quantificazione del maggiore disavanzo al 31 dicembre 2012, alla composizione del risultato di amministrazione 2014 e al disavanzo di amministrazione ordinario e da riaccertamento alla data del 31 dicembre 2014, l'ente ha disposto quanto segue:

1. con la delibera del Consiglio comunale n. 67 del 27 luglio 2017, nel prendere atto dei rilievi formulati nella pronuncia specifica di accertamento e ritenendo necessario adottare i relativi provvedimenti correttivi, ha provveduto alla rideterminazione (attraverso la riapprovazione dei quadri riepilogativi allegati ai rendiconti di gestione) del risultato di amministrazione al termine degli esercizi 2012, 2013 e 2014, del maggiore disavanzo da riaccertamento alla data del 31 dicembre 2012 e della quota ancora da finanziare al termine dell'esercizio 2014. La rettifica in oggetto ha condotto al formale accertamento di un disavanzo di amministrazione pari a 22.277.855,19 euro per l'anno 2012, pari a 32.212.961,58 euro per l'anno 2013 e pari a 30.430.167,89 euro per l'anno 2014, e alla quantificazione del maggiore disavanzo da riaccertamento ancora da finanziare alla data del 31 dicembre 2014 nella misura di 22.277.855,19 euro. In conseguenza della diversa quantificazione dell'extradeficit al 31 dicembre 2014, l'ente ha provveduto ad accertare un disavanzo derivante dalla gestione al termine dell'esercizio 2014 pari a 8.152.312,70 euro;

2. con la medesima delibera n. 67/2017, in conseguenza delle rettifiche apportate ai risultati 2012, 2013 e 2014, vengono riapprovati i risultati al termine delle gestioni 2015 e 2016 che conducono all'accertamento di disavanzi di amministrazione rispettivamente pari a 34.684.261,31 euro al 31 dicembre 2015 e a 31.502.124,79 euro al 31 dicembre 2016;

3. con la delibera del Consiglio comunale n. 25 del 14 maggio 2015, di approvazione del rendiconto di gestione 2014 (poi rettificata con la delibera n. 120 del 21 dicembre 2015), pur accertando un avanzo di amministrazione di 5.793.141,88 euro, si dava atto della necessità di finanziare un maggiore disavanzo da riaccertamento straordinario indicato in 36.223.309,77 euro (derivante dal maggior importo del fondo crediti di dubbia esigibilità rispetto a quello accantonato nel risultato di amministrazione). Il ripiano del suddetto disavanzo è stato indicato in 28 annualità a decorrere dall'esercizio 2015 e fino all'esercizio 2042, con una rata costante di 1.293.689,64 euro. Nella citata delibera non sono state indicate le fonti di finanziamento necessarie a garantire il ripiano del disavanzo nel periodo considerato;

4. con la delibera del Consiglio comunale n. 47 del 30 maggio 2017 di approvazione del rendiconto 2016, nel dare atto del piano di rientro del disavanzo da riaccertamento, è stato indicato un ripiano di 1.539.048,46 euro nell'esercizio 2015 e di 3.182.136,52 euro nel 2016. Per gli esercizi 2017 e successivi è stata confermata la rata già indicata nella delibera n. 25/2015;

5. con la delibera del Consiglio comunale n. 67 del 27 luglio 2017, a seguito della nuova definizione dei risultati di amministrazione degli esercizi considerati, e dell'avvenuto finanziamento dell'extradeficit nei termini indicati nella delibera n. 47/2017, si è provveduto a quantificare il maggiore disavanzo da riaccertamento

ancora da finanziare al termine dell'esercizio 2016 in 17.556.670,21 euro (differenza tra il disavanzo da riaccertamento al 31 dicembre 2014 e le quote che l'ente ha considerato ripiante nel 2015 e 2016 sulla base della delibera 47/2017) e del disavanzo ordinario alla stessa data nella misura di 13.945.454,58 euro (differenza tra il disavanzo complessivo al 31 dicembre 2016 e la quota residua di extradeficit alla stessa data). L'ente è pervenuto alla suddetta scomposizione del disavanzo ordinario e da riaccertamento al 31 dicembre 2016 anche sommando al disavanzo ordinario dell'esercizio 2014 (8.152.312,70 euro) la quota qualificata come libera nell'esercizio 2014 (5.793.141,88 euro), dimostrando così che la componente libera allora accertata in termini positivi si è di fatto trasformata in disavanzo di amministrazione ordinario negli esercizi successivi e al termine dell'esercizio 2016;

6. con la delibera della Consiglio comunale n. 67/2017, prendendo atto della quantificazione del maggiore disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui in 22.277.855,19 euro ancora da finanziare alla data del 31 dicembre 2014, ha provveduto a modificare le modalità di ripiano del disavanzo definendo la sua rateizzazione in quote costanti di 795.637,69 euro nel periodo 2015-2042. Considerando tuttavia che negli esercizi 2015 e 2016 è stata data copertura alle quote annuali indicate nella delibera 47/2017 di approvazione del rendiconto 2016, la quota di disavanzo da riaccertamento ridefinita in 795.637,69 euro è da considerarsi applicata a decorrere dall'esercizio 2017. Non vengono fornite indicazioni circa le fonti di finanziamento che dovranno garantire il ripiano del disavanzo nel periodo considerato;

7. sempre con la delibera del Consiglio comunale n. 67/2017 è stato definito il ripiano entro l'esercizio 2019 (3 annualità) del disavanzo della gestione quantificato al termine dell'esercizio 2016 in 13.945.454,58 euro. All'esercizio 2017 è stata attribuita una quota di disavanzo da ripianare pari a 5.177.009,43 euro mentre il differenziale di 8.768.445,15 euro è stato rinviato agli esercizi successivi. Circa le fonti di finanziamento che dovranno garantire il ripiano del disavanzo ordinario nel triennio considerato si specifica che la copertura è prevista nel 2017 mediante maggiori entrate e lo stanziamento di parte dell'avanzo non vincolato mentre nel 2018 e nel 2019 mediante la destinazione dei proventi dei titoli edilizi alla spesa corrente e altre risorse di bilancio;

8. con la delibera appena citata è stata approvata una variazione di bilancio dalla quale risulta, per ciascun esercizio, l'iscrizione delle quote di disavanzo (ordinario e da riaccertamento) indicate complessivamente in 5.972.647,12 euro per l'annualità 2017, 5.283.777,31 euro per l'annualità 2018 e 5.075.943,21 euro per l'annualità 2019. Poiché la variazione di bilancio riguarda anche altre poste di entrata e di uscita rettifiche ai fini della salvaguardia degli equilibri, e in particolare il finanziamento degli oneri derivanti dalla sentenza del 15 giugno 2017 emessa dalla Corte di appello della Corte di Giustizia di Londra, non risultano di agevole identificazione le effettive risorse individuate per il finanziamento del disavanzo ordinario e da riaccertamento;

- che la delibera adottata dal Consiglio comunale per la rettifica dei risultati di amministrazione degli esercizi 2012, 2013 e 2014, per la definizione del disavanzo da riaccertamento alla data del 31 dicembre 2012, per la corretta scomposizione del

disavanzo ordinario e da riaccertamento alla data del 31 dicembre 2014 e per il loro conseguente finanziamento, prevede il ripiano del disavanzo ordinario a decorrere dall'esercizio 2016 e a tale data definisce la sua quantificazione;

- che la definizione dei risultati di amministrazione al termine degli esercizi 2015 e 2016, con particolare riferimento alla corretta determinazione delle componenti interne e del fondo crediti di dubbia esigibilità, potrà essere puntualmente verificata solo a seguito dei controlli da disporre sui rispettivi rendiconti;

- che, nell'ambito dei controlli sui risultati di amministrazione 2015 e 2016, la Sezione potrà tenere conto anche delle ulteriori problematiche emerse con l'esame dei rendiconti 2013 e 2014 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 al termine dell'esercizio 2013 per i quali non era stata individuata una adeguata fonte di finanziamento;

- che nella delibera adottata dal Consiglio comunale per il ripiano del disavanzo non vengono individuate in modo puntuale le fonti di finanziamento che dovranno dare copertura al disavanzo da riaccertamento;

- che, in relazione al disavanzo derivante dalla gestione ordinaria, nella delibera appena citata vengono indicate modalità di copertura di dubbia interpretazione considerato che le quote di avanzo "non vincolato", cui fa riferimento l'ente, possono intendersi solo come avanzo destinato ad investimenti (poiché l'ente non dispone di avanzo libero) e, anche in questo caso, dovrà essere verificata l'effettiva possibilità che le risorse confluite nell'avanzo destinato ad investimenti siano utilizzabili per il ripiano di disavanzi ordinari, considerato il nuovo disposto dell'art. 188 del Tuel. In ordine poi alle indicazioni fornite sull'utilizzo dei "proventi dei titoli edilizi" la previsione fornita dall'ente risulta ammissibile solo se intesa come destinazione integrale dei proventi alle manutenzioni ordinarie e conseguente liberazione di risorse correnti (non vincolate) per il finanziamento del disavanzo ordinario;

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

## RITENUTO

- che la Sezione debba valutare i provvedimenti trasmessi anche se questi risultano adottati oltre i termini normativamente previsti, sempre comunque in ossequio al principio di ragionevolezza;

- che i provvedimenti adottati dall'ente, richiamati in premessa e riferiti alla determinazione dei risultati di amministrazione degli esercizi 2012, 2013 e 2014, del maggiore disavanzo da riaccertamento alla data del 31 dicembre 2012, e della scomposizione del disavanzo ordinario e da riaccertamento alla data del 31 dicembre 2014, risultano idonei poiché l'ente ha provveduto, con specifico atto, alla rettifica formale dei quadri riepilogativi dei risultati di amministrazione degli esercizi 2012, 2013 e 2014, all'accertamento del maggiore disavanzo derivante dalle operazioni di revisione straordinaria dei residui al 31 dicembre 2012 e alla individuazione formale del disavanzo, nelle diverse componenti ante e post armonizzazione, alla data del 31 dicembre 2014;

- che l'irregolarità segnalata e riferita al disavanzo di amministrazione dell'esercizio 2014 nelle componenti ante e post armonizzazione, non può ritenersi completamente rimossa nonostante l'attività posta in essere dall'ente che, con la delibera di Consiglio n. 25/2015 di approvazione del rendiconto di gestione 2014 e la successiva delibera consiliare n. 67/2017, ha individuato l'arco temporale e le modalità per il ripiano del disavanzo;

- che, stante la straordinarietà dell'operazione richiesta agli enti dall'art. 3, comma 7, del d.lgs. 118/2011 e il percorso di sperimentazione avviato, l'ente ha proceduto secondo le disposizioni introdotte dal legislatore per regolamentare la fase di passaggio al sistema contabile armonizzato, utilizzando l'arco temporale massimo consentito ma senza individuare compiutamente le fonti di finanziamento del disavanzo derivante dalle operazioni di revisione straordinaria dei residui;

- che, con riferimento al disavanzo da finanziare alla data del 31 dicembre 2016 per il quale è stata disposta la rateizzazione triennale (per la componente ordinaria) e in ulteriori 26 annualità (per la componente derivante dal riaccertamento straordinario), l'ente dovrà individuare le modalità di copertura del disavanzo in modo specifico rispetto a quanto indicato nella delibera consiliare n. 67/2017, avendo particolare riguardo alla definizione delle fonti di finanziamento della quota di disavanzo derivante dalla gestione ordinaria per il quale il testo unico impone regole più stringenti a seguito della revisione definita dal processo di armonizzazione contabile;

- che in ogni caso l'ente dovrà procedere, nel periodo di tempo individuato, all'adeguamento degli atti di programmazione in coerenza con quanto previsto nella citata delibera di ripiano e nei successivi atti integrativi e al reperimento effettivo delle risorse ivi indicate, al fine di consentire il completo riassorbimento del disavanzo accertato;

- che l'ente dovrà inoltre procedere, nel periodo di tempo individuato, all'adeguamento delle modalità di finanziamento del disavanzo in coerenza con le eventuali quote di disavanzo tecnico riassorbite attraverso la reimputazione dei residui negli esercizi in cui sono esigibili;

- che la valutazione appena espressa circa i provvedimenti adottati per rimuovere le irregolarità riscontrate sul risultato di amministrazione 2014, anche per la componente derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, attiene all'esercizio oggetto d'esame, e non considera in modo analitico le risultanze del rendiconto 2015 e 2016, che saranno oggetto di successiva valutazione ma che l'ente dovrà comunque prendere in considerazione con gli strumenti normativamente previsti;

- che, nel caso di specie, occorre prendere atto dei provvedimenti adottati dall'ente affinché sia ripianato il disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto 2014 e rivalutato alla data del 31 dicembre 2016, per la quota derivante dalla gestione e per quella emersa a seguito delle operazioni di riaccertamento straordinario;

### DELIBERA

Dalla valutazione dei provvedimenti correttivi che l'ente ha adottato 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 legge 7 dicembre 2012 n. 213, riferiti alla corretta definizione dei risultati di amministrazione degli esercizi 2012, 2013 e 2014, alla corretta determinazione del maggiore disavanzo da riaccertamento straordinario ancora da finanziare alla data del 31 dicembre 2014 e del disavanzo ordinario alla stessa data la Sezione rileva, allo stato degli atti, l'*idoneità* degli stessi a rimuovere le irregolarità riscontrate.

L'effettività di tali misure verrà comunque valutata in sede di verifica dei questionari che l'organo di revisione è tenuto a trasmettere in ordine ai successivi rendiconti, con particolare riferimento alla rettifica che l'ente, con la delibera n. 67/2017, ha disposto sui risultati delle gestioni 2015 e 2016.

Sulla base di quanto segnalato dall'ente circa i criteri e le modalità di ripiano del disavanzo accertato al 31 dicembre 2014 e rivalutato alla data del 31 dicembre 2016, la Sezione, pur ritenendo non rimossa l'irregolarità riscontrata, *prende atto* dei provvedimenti adottati dall'ente per il finanziamento del disavanzo nel tempo, rinviando alle successive attività di controllo la valutazione sugli atti assunti per la completa definizione delle modalità di ripiano del disavanzo ordinario e da riaccertamento e sull'effettività delle misure correttive assunte.

Gli interventi che l'ente è chiamato a realizzare dovranno considerare anche le risultanze del rendiconto 2015 e 2016, sebbene queste ultime non siano state oggetto di valutazione con la presente deliberazione.

In considerazione di quanto esposto, la Sezione richiama l'ente a indirizzare il bilancio verso una sempre più 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.

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

## 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 14 settembre 2017.

Il relatore  
f.to Paolo Peluffo

Il presidente  
f.to Roberto Tabbita

Depositata in segreteria il 14 settembre 2017

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