



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

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

nell'adunanza del 14 ottobre 2015;

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. 17, comma 31, del d.l. 78/09, convertito in l. 102/09;

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

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

VISTA la nota del 29 settembre 2014, n. 5155, con cui la Sezione ha dato avvio all'inserimento nel sistema S.I.Qu.E.L. dei questionari relativi al rendiconto della gestione finanziaria 2013;

VISTA la relazione pervenuta alla Sezione dall'organo di revisione del Comune di **PRATO** in ordine al rendiconto 2013;

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. 36 del d.lgs. n. 118/2011;

VISTA la propria delibera n. 407/2015 concernente il comune di Prato;

UDITO il relatore, cons. Laura d'Ambrosio;

PREMESSO IN FATTO

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;

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;

La Sezione, nello svolgere tale controllo, ha ritenuto 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;

Il rendiconto 2013 del Comune di Prato, come rappresentato nella relazione dell'organo di revisione e nei prospetti ad essa allegati, ha evidenziato alcune criticità o irregolarità gravi, che hanno dato luogo a specifica pronuncia di accertamento adottata con delibera n.407/2015. Al contempo, nell'esame delle risultanze del rendiconto riclassificato secondo gli schemi previsti dal D.Lgs 118/2011, è emersa la necessità di interpretare l'applicazione dei nuovi principi contabili in relazione alla collocazione nel fondo pluriennale vincolato del differenziale derivante dall'operazione di anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa depositi e prestiti ai sensi del d.l. 35/2013.

Per completezza si riportano alcuni degli esiti del controllo sul rendiconto 2013 relativi al Comune di Prato e ad altri enti per i quali sono state rilevate problematiche concernenti l'anticipazione di liquidità di cui al decreto 35/2013, che rilevano in questa sede allo scopo di definire il quadro interpretativo nel quale si è mossa la Sezione.

In esito al controllo-monitoraggio sul rendiconto 2013 del comune di Prato (come in altri casi analoghi) la Sezione ha rilevato la non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio. L'errata determinazione è risultata conseguente alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa Depositi e Prestiti ai sensi del D.L. 35/2013 tra le voci di entrata e spesa relative ai mutui e prestiti.

Sull'argomento occorre premettere che l'anticipazione di liquidità è stata prevista dal legislatore al fine di fornire liquidità agli enti locali e consentire agli stessi il pagamento dei debiti certi liquidi ed esigibili al 31 dicembre 2012. La qualificazione fornita dal legislatore è dunque quella di anticipazione di cassa, finalizzata a consentire il superamento di momentanee difficoltà nei pagamenti. L'operazione in oggetto non doveva dunque costituire una fonte di finanziamento per i bilanci degli enti locali, poiché appunto andava a agevolare il pagamento di spese già impegnate e finanziate con risorse proprie dell'ente.

Sulla natura di anticipazione di cassa e non di indebitamento in senso stretto è intervenuta la Sezione delle autonomie che, nella deliberazione dell'11 luglio 2014, n. 19, ha sottolineato che "tali risorse hanno sostanzialmente, e non solo formalmente, la natura di anticipazione; diversamente risulterebbe violato l'art. 119, comma 6, Cost." secondo cui gli enti locali possono ricorrere all'indebitamento solo per

finanziare spese di investimento. “Trattasi di un’anticipazione di liquidità finalizzata a ricostruire le risorse di cassa necessarie al pagamento di spese già finanziate”. (...) “Pertanto l’anticipazione non può costituire il finanziamento di una nuova spesa”.

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

Tale tema è stata oggetto d’esame e di rilievo da parte della Sezione Toscana, tra l’altro, in relazione agli effetti prodotti sul risultato di amministrazione. La Sezione ha infatti rilevato una grave irregolarità con la conseguente richiesta di misure correttive nei casi in cui l’ente (il caso riguardava il comune di Campi Bisenzio) abbia provveduto a rilevare contabilmente l’operazione solo tra le poste di entrata e non anche in quelle di uscita.

La deliberazione Sezione Controllo Toscana n. 38/2015 ha rilevato la “mancata conciliazione delle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa Depositi e Prestiti ai sensi del d.l. 35/2013. In particolare è emerso, in sede istruttoria, che l’ente ha contabilizzato in modo non corretto l’anticipazione di liquidità poiché ha accertato al titolo V del bilancio l’entrata derivante da tale anticipazione senza provvedere contestualmente all’impegno della spesa nel titolo III dell’uscita. L’operazione, pertanto, non è risultata neutra sul bilancio dell’ente, determinando un risultato di amministrazione non corretto.” Nella medesima deliberazione è stato inoltre rilevato che la modalità di contabilizzazione adottata dall’ente alterava anche il risultato della gestione di competenza, che, seguendo le modalità corrette di inserimento in bilancio, sarebbe stato negativo.

Secondo quanto emerso in sede istruttoria, la modalità di contabilizzazione adottata dall’ente era conseguente alle indicazioni contenute nella apposita nota prot. 53240 del 28/06/2013 del ministero dell’economia e delle Finanze emanata per l’allocazione contabile del fondo ex art.1 del D.L. 35/2013. L’orientamento espresso dalla Sezione Toscana, era legato invece ai chiarimenti forniti dalla Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 19/2014, secondo cui l’operazione in oggetto è da intendersi quale “anticipazione di liquidità finalizzata a ricostruire le risorse di cassa necessarie al pagamento di spese già finanziate [...], la cui peculiarità consiste nella previsione della restituzione rateale sino ad un massimo di 30 anni. Tale anticipazione consente di superare l’emergenza dei pagamenti dei debiti pregressi e si concretizza nella mera sostituzione dei soggetti creditori dell’Ente (il MEF in luogo degli originari creditori). Pertanto, l’anticipazione non può costituire il finanziamento di una nuova spesa”. Essa, pertanto, deve essere contabilizzata in bilancio in modo tale da “evitare che le somme oggetto dell’anticipazione possano concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione, generando effetti espansivi della capacità di spesa”.

Le modalità di contabilizzazione seguite dal comune di Campi Bisenzio, invece, hanno comportato la realizzazione di una eccedenza della competenza della gestione investimenti che ha contribuito al finanziamento del fondo svalutazione crediti e alla compensazione del risultato negativo della gestione residui derivante principalmente dalla cancellazione di residui attivi non vincolati di parte corrente. Veniva inoltre rilevato che la dichiarata necessità di costituire un fondo svalutazione crediti per garantire gli equilibri di bilancio rispetto alla presenza di residui attivi di incerto realizzo genera un effetto espansivo della spesa che non è ammesso dal dl. 35/2013. Infatti, in assenza del risultato positivo derivante dalla gestione investimenti conseguente all'errata contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, l'ente avrebbe dovuto comprimere la spesa corrente per reperire le risorse da destinare al finanziamento del fondo svalutazione crediti.

In relazione al risultato di amministrazione la Sezione, ritenendo che la non corretta contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità comportasse una distorta rappresentazione dei dati di consuntivo e degli equilibri interni di bilancio, ha adottato una deliberazione di pronuncia specifica e ha richiesto all'ente la correzione del rendiconto attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Gli orientamenti sulla natura e le modalità di contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, già espressi dalla Sezione in occasione del controllo-monitoraggio sul rendiconto 2013, non sono direttamente applicabili al caso del Prato che è un ente "in sperimentazione" dall'esercizio 2012 ed applica, perciò, i principi contabili dei bilanci armonizzati.

In verità la contabilità "armonizzata" prevede uno strumento, il fondo pluriennale vincolato, espressamente destinato a spostare nel tempo l'imputazione di quelle obbligazioni che si sono già perfezionate giuridicamente ma la cui esigibilità si realizzerà in esercizi successivi. Tale strumento, infatti, è nato per rendere più leggibili i bilanci, e garantire meglio, rispetto al passato, la rappresentazione della situazione creditoria e debitoria effettiva dell'ente nel rendiconto di gestione.

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

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

L'operazione in esame, infatti, pur prevedendo la restituzione del capitale dilazionata nel tempo, non dovrebbe dar luogo alla realizzazione di avanzi di amministrazione, sia perché tale qualificazione non risulta coerente con la natura puramente neutrale dell'operazione rispetto agli equilibri di bilancio, sia per il rischio che, nel corso degli esercizi, la quota vincolata possa essere erosa dai risultati delle gestioni e resa perciò indisponibile per la restituzione del capitale cui è destinata.

Peraltro, occorre rilevare che la collocazione del differenziale realizzato dall'operazione di anticipazione di liquidità tra le quote relative al fondo pluriennale vincolato, anche se non espressamente previsto dall'attuale quadro normativo, appare decisamente più consona alla natura stessa del fondo pluriennale vincolato. Il fondo, infatti, è lo strumento introdotto dai principi dell'armonizzazione contabile (in particolare, quello della competenza finanziaria potenziata) proprio per garantire, in esercizi successivi a quelli di competenza (insorgenza dell'obbligazione), la re-imputazione di voci di spesa che hanno scadenze dilazionate nel tempo in relazione all'effettiva esigibilità dell'obbligazione giuridica.

Il funzionamento del fondo pluriennale vincolato trova fondamento nel principio della competenza finanziaria potenziata che impone di registrare l'obbligazione (nelle scritture contabili) al momento della nascita dell'obbligazione giuridica, imputando la stessa agli esercizi in cui viene a scadenza, cioè diventa esigibile. Esso, inoltre, viene costituito per l'accantonamento di risorse già accertate e destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata, in modo tale da garantire la copertura finanziaria di spese già finanziate la cui imputazione è dilazionata nel tempo. Anche rispetto a tale ultima qualificazione del fondo, il differenziale realizzato dall'operazione di anticipazione di liquidità risulta, più correttamente collocabile, tra le poste dedicate al fondo pluriennale vincolato.

L'orientamento qui espresso risulta coerente anche con i recenti orientamenti espressi dalla Corte costituzionale (sentenza n. 181/2015), che hanno legato la corretta contabilizzazione delle poste relative all'anticipazione di liquidità alla necessità che questa risultasse assolutamente neutrale rispetto agli equilibri finanziari dell'ente. La citata sentenza, infatti, prefigura una utilizzazione non conforme alla Costituzione nel caso in cui “la liquidità, anziché essere impiegata per il pagamento dei debiti pregressi è stata acquisita nella disponibilità finanziaria dell'ente, finendo per alterare in modo non veritiero il risultato di amministrazione, attraverso la sommatoria con le componenti attive e passive della gestione finanziaria”.

La questione riferita al d.l.35 appare, tra l'altro, di particolare rilevanza, considerato che la restituzione dell'anticipazione di liquidità è prevista in un arco temporale particolarmente ampio (30 anni), durante il quale l'ente si troverà a gestire poste di avanzo vincolato che di fatto potrebbero, in un arco temporale così esteso, risultare effettivamente non disponibili.

L'orientamento della Sezione, tuttavia, per quanto appaia più coerente con i principi dell'armonizzazione e con l'interpretazione fornita dalla Corte Costituzionale, non trova conferma nelle indicazioni rese agli enti dal Ministero dell'economia e delle finanze attraverso i siti istituzionali dedicati all'attuazione delle norme relative all'armonizzazione dei sistemi contabili.

Infatti, nelle risposte ai quesiti direttamente posti dagli enti nel sito Arconet, si legge che “gli impegni riguardanti la spesa per rimborso prestiti (quota capitale dei prestiti contratti dall'ente) sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva corrispondente alla rata di ammortamento annuale”. E successivamente precisa che “sul fondo stanziato nel bilancio di previsione tra i rimborsi di prestiti, denominato “fondo Anticipazione di liquidità di cui all'articolo 1, comma 13 del DL 35/2013”, per un importo pari a quello dell'anticipazione accertata in entrata, non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, la relativa economia di bilancio confluisce nel risultato di amministrazione, se positivo, costituendo il fondo vincolato destinato a reintegrare le risorse correnti utilizzate per il rimborso dell'anticipazione, esclusi gli interessi”. Inoltre, nella citata nota di risposta (n. 53240 del 28 giugno 2013, resa ad una unione di comuni), il Ministero ha inoltre affermato che “in caso di cancellazione di residui attivi risalenti all'esercizio 2012 o a esercizi precedenti, in quanto i relativi crediti sono riconosciuti assolutamente inesigibili, o di stralcio di tali crediti dal conto del bilancio, è ridotta di pari importo la quota accantonata del risultato di amministrazione”.

La metodologia indicata dal Ministero non appare condivisibile per le ragioni sopra esposte e che possono essere così riassunte: in primo luogo, esiste uno strumento che nel nuovo sistema contabile è deputato a consentire la gestione dello sfasamento temporale tra l'assunzione giuridica dell'obbligazione e la sua effettiva esigibilità (il fondo pluriennale vincolato) e, in secondo luogo, il differenziale realizzato dall'anticipazione di liquidità non può per sua natura essere qualificato come avanzo di amministrazione, seppure vincolato, poiché, in questo modo, perderebbe la sua neutralità rispetto alla capacità di spesa dell'ente. Al contempo, tale metodologia sembra presupporre una non corretta qualificazione dell'operazione di anticipazione, laddove il Ministero ammette compensazioni tra le quote accantonate per il rimborso dell'anticipazione e le cancellazioni di residui attivi.

Nello stesso senso indicato dal Ministero sembra andare il d.l. 78/2015 che, nell'introdurre “disposizioni finalizzate alla sostenibilità dell'avvio a regime dell'armonizzazione contabile” prevede che “gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione.” (art. 2, comma 6).

Anche in questo caso, dunque, ammettendo l'utilizzo dell'avanzo vincolato derivante dall'anticipazione di liquidità per l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, si configura il differenziale realizzato dall'operazione di anticipazione come una fonte di finanziamento, in palese contrasto con il principio di neutralità dell'operazione in oggetto, ampiamente chiarito e ribadito dalla Corte costituzionale anche nella recente Sentenza 181/2015. Occorre notare che la sentenza è di qualche giorno successiva alla modifica di legge citata. Ad avviso della Sezione Toscana la sentenza definisce un principio generale non applicabile ai soli bilanci regionali (e norme regionali di attuazione) a cui si riferisce il caso concreto. E' dunque necessario dare anche al decreto legge 78/2015 un'interpretazione costituzionalmente orientata.

L'utilizzo del fondo pluriennale vincolato, come invece proposto nell'interpretazione della Sezione, garantirebbe l'assoluta neutralità dell'operazione sottostante, impedendo che il differenziale realizzato dall'anticipazione di liquidità sia qualificato come avanzo di amministrazione e che esso possa, in qualsiasi momento e con qualsiasi forma, essere impiegato per finalità diverse dal rimborso delle quote capitali dell'anticipazione stessa, costituendo così una fonte di finanziamento.

Per le ragioni appena espresse, e stante la rilevanza della questione in esame, la presente deliberazione è inviata al Presidente della Corte dei conti per la risoluzione della questione di massima, ai sensi dell'art. 17, comma 31, del d.l. 78/09, convertito in l. 102/09.

Per completezza si chiarisce che il quesito proposto:

si chiede di esprimere un orientamento di massima circa la contabilizzazione, nei bilanci oggetto di armonizzazione, dell'anticipazione di liquidità trasferita ai sensi del decreto 35/2013 ed in particolare se la stessa debba essere effettuata nell'ambito del fondo pluriennale vincolato o possa essere inserita nell'avanzo di amministrazione apponendo un vincolo sullo stesso.

Così deciso in Firenze, nell'adunanza del 14 ottobre 2015.

Il relatore
f.to Laura d'Ambrosio

Il presidente
f.to Roberto Tabbita

Depositata in segreteria il 14 ottobre 2015

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