



REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CALABRIA

composta dai Magistrati

Dott. Tommaso Salamone	Presidente
Dott. Massimo Balestieri	Consigliere
Dott. Francesco Antonio Musolino	Consigliere
Dott.ssa Stefania Anna Dorigo	Referendario (relatore)

nella Camera di consiglio del 27 settembre 2017

VISTA la legge 5 giugno 2003 n. 131, avente a oggetto “*Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla L. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3*”;

VISTO il regolamento n. 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 successive modifiche;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il “*Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali*”;

VISTO l'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, avente a oggetto “*Meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni, a norma degli articoli 2, 17 e 26 della legge 5 maggio 2009, n. 42*”;

VISTO il decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, in materia di Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, convertito con la legge 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTA la deliberazione n. 16/AUT/2012/INPR della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, depositata il 20 dicembre 2012, concernente le Linee guida del piano di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'ex art. 243-*quater* del T.U.E.L. come introdotto dall'art. 3, c. 1, lett. r) del decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174;

VISTE, le successive deliberazioni della Sezione delle Autonomie n. 1/SEZAUT/2013, n. 11/SEZAUT/2013, n. 14/SEZAUT/2013 e n. 22/SEZAUT/2013, n. 4/2015/INPR, n. 32/2015/INPR, n. 13/SEZAUT/2016/QMIG e n. 36/SEZAUT/2016/QMIG;

CONSIDERATO che il **Comune di REGGIO CALABRIA**, con deliberazione della Commissione straordinaria dell'8 febbraio 2013, n. 17, ha fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario di cui all'art. 243-*bis* del T.U.E.L.;

CONSIDERATO che l'Ente, con deliberazione della Commissione straordinaria del 15 luglio 2013, n. 142, si è avvalso della facoltà di rimodulazione del Piano di riequilibrio concessa dall'art. 1, c. 15, del decreto legge 8 aprile 2013, n. 35, recante "*Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali*";

CONSIDERATO che con deliberazione n. 11/2014 la Sezione ha deliberato di non approvare il Piano di riequilibrio finanziario pluriennale del Comune di Reggio Calabria;

CONSIDERATO che le Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione ex art. 243-*quater*, comma 5, del T.U.E.L., hanno accolto il ricorso del Comune di Reggio Calabria avverso la citata deliberazione n. 11/2014 (sentenza n. 26/2014/EL);

VISTA la deliberazione n. 89/2015 della Sezione, con cui è stato sottoposto a monitoraggio il Piano di riequilibrio del Comune ai sensi dell'art. 243-*quater*, c. 3, del T.U.E.L.;

CONSIDERATO che l'Ente, con deliberazione di Consiglio comunale n. 19 del 29 marzo 2016, si è avvalso della facoltà di rimodulazione del Piano di riequilibrio finanziario prevista dall'art. 1, c. 714, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016), come

modificato dall'art. 15, c. 1, decreto legge 24 giugno 2016, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2016, n. 160;

VISTA la deliberazione di Consiglio comunale del 29 giugno 2016, n. 42 con cui il Comune di Reggio Calabria ha approvato la rimodulazione del Piano di riequilibrio finanziario ai sensi dell'art. 1, c. 714, della legge 28 dicembre 2015, n. 208;

VISTA la deliberazione della Sezione n. 69/2016, depositata l'8 settembre 2016, con cui sono stati richiesti chiarimenti e integrazioni istruttorie;

VISTA la nota del 28 ottobre 2016, prot. n.16845, con cui l'Ente ha dato riscontro alla suddetta delibera;

CONSIDERATO che con deliberazione n. 120/2016 la Sezione ha stabilito di non approvare la predetta rimodulazione del piano, ritenendo che la delibera comunale fosse fondata su una erronea interpretazione della normativa *pro tempore* vigente, che consentiva modifiche la piano di riequilibrio pluriennale – ammettendo il ripiano trentennale del debito - relativamente al solo maggior disavanzo risultante dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui ex art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011;

CONSIDERATO che avverso la deliberazione n. 120/2016 della Sezione Calabria il Comune di Reggio Calabria proponeva ricorso alle Sezioni Riunite in speciale composizione in data 21 gennaio 2017;

CONSIDERATO che con pronuncia n. 13/2017 le Sezioni Riunite in speciale composizione respingevano il suddetto ricorso, confermando la decisione della Sezione Calabria;

VISTA la deliberazione di Consiglio comunale n. 23 del 29 maggio 2017 con cui il Comune di Reggio Calabria ha approvato una nuova rimodulazione del Piano di riequilibrio finanziario ai sensi dell'art. 1, c. 714, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, quale novellato dall'art. 1, c. 434 della legge 11 dicembre 2016, n. 232;

VISTA la deliberazione n. 57 del 2017 con la quale la Sezione Calabria ha richiesto chiarimenti istruttori in ordine alla rimodulazione del piano di riequilibrio finanziario da ultimo approvata dal Comune di Reggio Calabria;

VISTA la nota prot. 109398 del 10.07.2017 (acquisita al prot. della Sezione n. 0004466-11/07/2017) con la quale l'Ente ha dato riscontro alle richieste della Sezione, trasmettendo altresì documenti quali, tra l'altro, prospetti contenenti l'indicazione dei singoli residui attivi e passivi cancellati e reimputati in occasione del riaccertamento straordinario, avvenuto con delibera G.C. n. 100 del 10 luglio 2015;

VISTA la deliberazione n. 86 del 2017 con la quale la Sezione ha approvato la rimodulazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale approvata dal Comune di Reggio Calabria con delibera C.C. n. 23 del 29 maggio 2017;

CONSIDERATO che nella precitata deliberazione, alla luce del materiale documentale trasmesso dall'Ente con la nota n. 109398 del 10.07.2017, si era fatta riserva di esaminare in fase successiva la operazione di c.d. riaccertamento straordinario dei residui;

VISTA l'ordinanza n. 7/2017 con cui il Presidente della Sezione ha convocato l'odierna camera di consiglio;

UDITO il Magistrato relatore, dott.ssa Stefania Anna Dorigo;

FATTO E DIRITTO

Con delibera del Consiglio Comunale del 29 maggio 2017, n. 23 (trasmessa alla Sezione di Controllo con nota acquisita al prot. n. 0004088 del 1/06/2017) il Comune di Reggio Calabria presentava alla Sezione una rimodulazione del proprio piano di riequilibrio – approvato con delibera delle Sezioni Riunite n. 26/2014/EL - avvalendosi della riscrittura, in vigore dal 1.1.2017, dell'art. 1, c. 714, L. 208/2015 ad opera dell'art. 1, c. 434 della L. 232/2016.

In particolare, fermo restando l'ammortamento trentennale del c.d. maggior disavanzo determinato dal riaccertamento straordinario dei residui – pari, al 31.12.2016, in virtù del costante ripiano di rate annuali di € 4.777.943,58 ciascuna, alla somma di € 138.560.363,87 rispetto a € 143.338.307,45 iniziali – il Comune deliberava di:

- 1) Ripianare la quota di disavanzo risultante dalla revisione straordinaria dei residui ex art. 243 bis, comma 8, lett. E) T.U.E.L. nel termine non più decennale (pari alla durata del "piano") ma trentennale, come previsto dalla facoltà di cui all'art. 1, c. 714 L. 208/2015 in vigore dall'1.1.2017. Più in dettaglio, tale quota di disavanzo (pari a € 87.246.368,09 al 31.12.2014 che, in virtù delle quote già ripianate,

ammontava a € 65.062.759,89 al 31.12.2016) sarebbe stata rimborsata non più attraverso quote decennali di € 11.091.804,10 ciascuna, ma in rate trentennali di € 2.502.413,84 ciascuna, “alleggerendo” lo sforzo finanziario dell’Ente – a partire da 2017 e per tutta la durata del piano - di € 8.589.390,26 annuali;

2) Rimodulare nell’arco di trenta annualità le restituzioni collegate alle anticipazioni di liquidità fruite ai sensi dell’art 243 ter e 243 quinquies del T.U.E.L.; a tal fine, il Comune presentava alcuni prospetti illustrativi delle modalità attraverso cui sarebbe avvenuta la restituzione delle somme ottenute (per la quota interessi e capitale) a gravare sul bilancio a partire dal 2016 e fino al termine di durata del piano (anno 2022).

Con delibera n. 57 del 2017 la Sezione Calabria chiedeva al Comune delucidazioni su alcuni aspetti della rimodulazione approvata; veniva anche richiesto l’invio di documentazione necessaria ad accertare l’equilibrio finanziario dell’Ente, anche al fine della verifica del suo grado di indebitamento e della valutazione della sostenibilità delle modifiche apportate al piano di riequilibrio.

Tra l’altro, si chiedeva all’Ente di trasmettere i prospetti contenenti l’indicazione dei singoli residui attivi e passivi cancellati e reimputati in occasione del riaccertamento straordinario, avvenuto con delibera G.C. n. 100 del 10 luglio 2015. Infatti, la Sezione di controllo per la Calabria non aveva ancora analizzato tale operazione, pur riservandosi “*la successiva necessaria verifica delle modalità con cui è stato effettuato il riaccertamento straordinario dei residui*” (cfr. deliberazione n. 120/2016). Come è noto, la correttezza dello svolgimento di tale operazione risulta fondamentale anche alla luce della veritiera stima del c.d. *extradeficit*, che è parte del disavanzo complessivo dell’Ente e che comporta, ai fini del suo ripiano, oneri finanziari per un periodo di tempo molto lungo (trentennale).

La Sezione considerava inoltre che, nel caso di specie, l’approvazione della rimodulazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale avrebbe comportato – come in effetti avvenuto, giusta la deliberazione n. 86/2017 - il ripiano del disavanzo originariamente incluso nel “piano” in un arco temporale del tutto sovrapponibile a quello del ripiano del c.d. maggior disavanzo. Ciò implica che il rimborso di entrambi i disavanzi inciderà sull’equilibrio di bilancio e sulla capacità programmatica del Comune di Reggio Calabria per un arco temporale esteso e ben superiore rispetto all’orizzonte del “piano”. Del resto, Comuni che hanno approvato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale prima del c.d. riaccertamento

straordinario – ed è il caso di Reggio Calabria - si trovano, per così dire, in una situazione di “*doppio piano di rientro: decennale e trentennale*” (cfr. delibera SRC Umbria n. 85/2016); il loro bilancio di previsione deve tenere conto di entrambi gli obiettivi, fra loro riconciliati stanti le modalità differenti di ripiano dei rientri.

Con nota prot. n. 109398 del 10.07.2017 il Comune dava riscontro alle richieste istruttorie, allegando la documentazione mancante (fra cui il necessario parere dell’Organo di revisione economico-finanziaria in merito alla rimodulazione del “piano”). Venivano altresì trasmessi i prospetti richiesti in merito al riaccertamento straordinario dei residui (cfr. in particolare gli allegati n. 2, 3.1 e 3.2 alla citata nota).

Con delibera n. 86 del 2017 la Sezione ha approvato il piano così come da ultimo rimodulato. La “rimodulazione” soddisfa infatti le condizioni di cui al vigente art. 1, c. 714 della L. 208/2015; la sua sostenibilità, allo stato degli atti, poggia sull’ “alleggerimento” dello sforzo finanziario annuale dell’Ente - che, per ripianare il disavanzo originariamente incluso nel piano e il c.d. maggiore disavanzo sosterrà nel complesso, fino al 2022, oneri annuali per € 7.280.357,42 anziché per € 15.869.747,68 – e sull’utilizzo delle risorse liberate con finalità non collegate all’espansione della spesa ma al finanziamento dei maggiori oneri derivanti dall’adeguamento della contabilità dell’Ente alla normativa introdotta dal D.Lgs. 118/2011.

Nella medesima deliberazione la Sezione si è riservata di valutare in successiva fase la correttezza della operazione di “riaccertamento straordinario”.

Ciò considerato, è necessario **che la correttezza delle valutazioni effettuate dal Comune all’atto del passaggio alla contabilità “armonizzata”, nonché dei dati contabili alla base del calcolo e della stima del c.d. *extradeficit*, venga esaminata nella presente delibera.**

1. Il Comune di Reggio Calabria ha effettuato l’operazione di riaccertamento straordinario dei residui, richiesta dall’art. 3 D.Lgs. 118/2011 in vista del passaggio alla c.d. contabilità armonizzata, con delibera della Giunta Comunale n. 100 del 10 luglio 2015. Tale operazione ha generato un *extradeficit* pari a € 143.338.307,45, che il Consiglio Comunale ha stabilito di ripianare in 30 rate costanti annuali di € 4.777.943,58 (cfr. delibera C.C. n. 41 del 3.9.2015). Dal punto di vista delle fonti di finanziamento del suddetto disavanzo, nella delibera citata si legge che “*la quota di ripiano annuo... sarà finanziata mediante la previsione di minori spese correnti dedicate nonché di maggiori entrate correnti dedicate (ad es. quelle derivanti dall’introduzione del nuovo canone patrimoniale non ricognitorio per la concessione delle*

occupazioni del patrimonio stradale)” e che “i proventi dell’alienazione dei beni patrimoniali disponibili e di ERP (nei limiti consentiti dalla vigente normativa), ricavati a seguito dell’effettiva realizzazione delle vendite degli immobili e dei relativi introiti saranno destinati a copertura di una corrispondente quota del disavanzo, in coerenza con quanto previsto anche nel piano di riequilibrio finanziario pluriennale”.

2. Ciò premesso, questa Sezione ritiene che il Comune di Reggio Calabria non abbia correttamente calcolato l’*extradeficit* riveniente dalla operazione di riaccertamento straordinario, con conseguente sottostima del c.d. maggior disavanzo.

Sulla base di quanto emerge dalla documentazione agli atti l’operazione di riaccertamento straordinario effettuata nel luglio 2015 presenta elementi di anomalia in punto di: a) corretta eliminazione e reimputazione dei residui attivi e passivi; b) corretta stima del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV); c) contabilizzazione del Fondo Anticipazione Liquidità (FAL).

Si osserva, in particolare, quanto segue.

A. ELIMINAZIONE E REIMPUTAZIONE DEI RESIDUI ATTIVI E PASSIVI.

1. A fine 2014, secondo i dati tratti dal rendiconto, il Comune presentava una massa di residui attivi pari a € 641.684.889,38. Sotto il profilo della anzianità, la situazione di tali residui era la seguente:

Nel conto del bilancio dell’anno 2014 risulta la seguente movimentazione dei soli residui attivi costituiti in anni precedenti il 2009:

	Residui ante 2009			
	Titolo I	Titolo III	Titolo IV	Titolo VI (no dep. cavz.)
Residui rimasti da riscuotere alla data del 31.12.2013	16.568.353,04	35.524.653,14	88.841.613,59	682.724,42
Residui riscossi		574.429,43	137.181,96	0
Residui stralciati o cancellati	- 142.993,73	- 2.418.137,61	- 11.329.865,19	- 650.507,55
Residui da riscuotere al 31/12/2014	14.642.712,13	32.532.066,10	77.474.566,44	32.216,87

Analisi anzianità dei residui

RESIDUI	Esercizi precedenti	2010	2011	2012	2013	2014	Totale
ATTIVI							
Titolo I	9.822.899,24	9.099.006,29	9.853.076,82	29.999.334,81	52.024.371,29	77.585.339,40	206.073.627,56
di cui Tassulanti	11.400.432,58	7.229.299,0	9.484.458,80	11.149.053,51	27.970.236,77	31.684.046,48	104.908.467,07
di cui F.S.R.o.F.S.	0,00	0,00	0,00	821294,51	687.05,27	2.042.411,21	3.470.841,85
Titolo II	811.818,0	1.485.224,07	4.166.527,36	7.160.177,36	10.639.965,51	12.019.966,66	35.517.822,84
di cui Inasf. Stato	688.000,00	50.900,00	3.468.340,52	7.075.629,26	10.655.231,23	9.002.047,26	30.358.248,27
di cui Inasf. Regione	55.998,93	248.254,14	531216,51	49.276,10	417.897,96	1744.348,64	3.048.792,67
Titolo III	40.160.748,51	113.819.976,89	16.079.421,01	29.419.867,99	36.219.039,77	48.125.709,16	172.016.783,01
di cui Tia							0,00
di cui Fidi Attivi	344.972,39	416.490,11	222.899,54	316.895,20	794.446,67	982.209,85	2.584.903,79
di cui sanzioni CdS	11.236.374,64	4.484.444,90	4.329.261,93	3.571.250,86	1.126.559,57	589.447,80	24.331.379,70
Tot. Parte corrente	58.584.609,63	22.833.207,16	39.438.825,51	66.900.379,78	97.883.376,57	128.916.315,22	418.607.810,53
Titolo IV	78.716.392,74	26.458.274,68	1537.799,96	58.102.621,60	7.880.208,08	5.218.566,24	178.802.838,24
di cui Inasf. Stato	68.974.322,85			56.000.000,00	1843.461,00	34.184,57	126.051.968,46
di cui Inasf. Regione	8.203.336,11	1.964.863,11	1437.799,96	3.102.621,60	6.036.747,08	4.218.247,92	24.563.581,72
Titolo V	46.394.424,61	1328.841,77	1731,84		893.862,48	0,00	48.618.685,90
Tot. Parte capitale	202.265.416,35	29.361.779,96	2.571.324,84	18.205.243,20	16.254.262,84	9.962.588,73	378.637.075,32
Titolo VI	53.683,70	9.957,89	5.171,83		573,46	576.398,64	655.770,71
Totale Attivi	183.746.090,68	49.991.081,49	43.982.733,16	125.706.101,36	108.458.012,59	134.801.970,10	641.684.889,38
PASSIVI							
Titolo I	9.598.508,50	9.848.458,25	9.831.967,63	13.939.461,11	44.166.899,02	90.538.655,07	181.893.341,42
Titolo II	66.733.751,91	47.216.906,46	6.038.176,33	68.421.581,83	11.899.612,47	7.716.021,00	297.735.560,79
Titolo III	0,00	0,00	0,00	0,00	212.717.888,61	34.261.986,12	248.979.844,73
Titolo IV	6.823.360,48	4.912.20,75	157.244,17	106.162,83	6131,34	2.114.021,23	11.463.389,81
Totale Passivi	173.165.670,89	65.146.586,45	16.037.958,13	82.467.205,80	268.634.489,45	134.631.685,02	748.072.586,75

Al 1.1.2015, in base agli elenchi trasmessi con la nota di risposta alla delibera istruttoria n. 57/2017, prot. del Comune n. 109398 del 10.7.2017, allegato n. 2, l'Ente ha provveduto a cancellare una somma molto esigua di residui attivi (pari a € 1.164.000) e a reimputare residui attivi per ben € 209.420.002,76, ossia circa un terzo dei residui presenti in bilancio al 31.12.2014.

Se poi si considera la "anzianità" dei residui, colpisce come di € 183.746.090,68 di residui formati anteriormente al 2010, ben € 76.152.055,70 siano stati reimputati al 2015 o ad annate successive.

Eppure, alcuni crediti risultano palesemente non esigibili alla scadenza temporale individuata: pur considerati i limiti di analisi che la Sezione ha avuto – non disponendo di altra informazione che quella dell'anno di accertamento di ciascun residuo e di una breve descrizione dello stesso - si citano, fra gli altri, a mero titolo di esempio:

1. alcuni crediti IVA, riportati nelle dichiarazioni del 2003 (€ 2.339.974,00, integralmente reimputati nel 2017), del 2004 (€ 1.054.283,00, integralmente reimputati nel 2017), del 2005 (€ 2.160.618,00, reimputati per € 529.164,18 nel 2017). Come è noto, in base ai principi contabili applicati (cfr. punto 5.2 allegato n. 4/2 al D.Lgs. 118/2011) l'accertamento del credito IVA è registrato imputandolo nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso o effettua la compensazione, a nulla rilevando l'iscrizione nel conto patrimoniale; il rimborso dei crediti IVA ha, però, prescrizione decennale, per cui non si vede come di un credito sorto nel periodo 2003, 2004 o 2005 possa essere fondatamente chiesto il rimborso nel 2017;

2. alcuni mutui concessi dallo Stato in anni risalenti (es. mutuo n. 4425425 del 2005, mutuo n. 443029/00 del 2005, entrambi relativi al risanamento della Città di Reggio) e reimputati negli anni 2015, 2016 e 2017. In base al principio 3.6 lett. B) tale reimputazione dovrebbe indicare che le scadenze dei contributi-trasferimenti hanno o avranno luogo in tali annate, giacchè ove l'atto costitutivo del finanziamento non prevede espressamente scadenze di erogazione del trasferimento lo stesso, essendo già esigibile – in quanto sorto nel 2005 - avrebbe dovuto essere mantenuto a residuo senza alcuna reimputazione. Peraltro, dei suddetti mutui non vi è traccia fra le attribuzioni finanziarie statali al Comune di Reggio Calabria attualmente in essere¹, né dal rendiconto 2016 risulta che i finanziamenti in questione siano stati riscossi per le somme imputate all'annata 2015;

3. ancora, alcuni residui attivi reimputati riguardano il gettito IMU (cfr. residuo n. 7647/2013, “gettito IMU altri immobili anno 2013 come da proiezioni – verificare in sede di consuntivo”, accertato per € 14.568.022,82 e reimputato per € 11.071.054,10 nel 2015 e per € 3.496.968,72 nel 2016; residuo n. 6113/2014, “gettito IMU altri immobili 2014”, accertato per € 14.610.000,00 e reimputato per € 10.377.976,90 nel 2015 e per € 2.562.301,81 nel 2016). Tuttavia, i principi contabili applicati (cfr. punto n. 3.7.5 dell'all. 4/2 al D.Lgs. 118/2011) *pro tempore* vigenti dispongono che “*le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e,*

¹ Cfr. dati relativi ai contributi statali al Comune di Reggio Calabria di cui alla banca dati “finanza locale”, gestita dal Ministero dell'Interno.

comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto o, nell'esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze attraverso il portale per il federalismo fiscale. La componente dell'avanzo costituita da residui attivi accertati sulla base di tale stima è evidenziata nella rappresentazione dell'avanzo di amministrazione. Periodicamente l'ente verifica il grado di realizzazione di tali residui attivi e provvede all'eventuale riaccertamento dandone conto nella relazione al rendiconto”.

2. Un fenomeno peculiare interessa poi i residui attivi relativi ai trasferimenti in conto capitale iscritti al titolo IV delle entrate.

Tali contributi, in base al punto 3.6 lett. B) e al punto 5.2. lett. C) dei “principi contabili applicati” (all. 4/2 al D.Lgs. 118/2011) devono essere imputati all'esercizio di erogazione, ove per il trasferimento delle somme non siano previste scadenze; diversamente, il contributo va imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza. In base a ciò, la reimputazione di residui – pur sorti in annate precedenti – sarebbe corretta ove il contributo sia soggetto a scadenza negli esercizi dal 2015 in avanti.

Ora, in base ad un controllo a campione effettuato attraverso i dati in possesso della Sezione², sussistono dubbi circa la correttezza del procedimento effettuato. Ad esempio, soffermando l'attenzione sull'analisi di alcune poste di rilevante importo, il residuo accertato sub n. 13271/2010 (confluito nel capitolo di entrata n. 4 1 503 4403/0/0) corrisponde, nella classificazione SIRTEL, alla voce “P.I.S.U.: trasferimento comunitario (cap. spesa)”; tale contributo, accertato nel 2010 per € 54.800.000, viene riaccertato per € 24.721.390,90 a partire dall'esercizio 2013; nonostante la reimputazione ad esercizi futuri³ non risulta riscosso. Il residuo accertato sub n. 1406/2004 per € 13.574.968,41 (“pos. 4445322 come da decreto concessione per edilizia giudiziaria legge 288/00”) è stato reimputato ad esercizi futuri, fra cui il 2016 (reimputazione per € 6.787.482,21); tuttavia lo stesso compare nel rendiconto 2016 come accertato per soli € 147.138,13 e riscosso per € 141.938,60. Il residuo accertato sub n. 4533/2012 (“ottimizz. e rieffic. collettori fognari imp. di sollev. convenzione

² Il controllo è stato effettuato incrociando i dati ricavabili dall'all. 2 alla nota del Comune prot. 109398 del 10.7.2017, dalle tabelle costituenti il rendiconto 2016 (all. 6 alla citata nota), da SIRTEL. Il rendiconto 2015 non presenta un sufficiente grado di dettaglio per effettuare verifiche sui singoli residui.

³ In particolare, il contributo risulta reimputato per € 22.039.003,26 nel 2015 (accertamento n. 2015/5013/0) ma, dai dati di cui al rendiconto 2016, non risultano riscossioni.

1767/2012 pol. ambi”) per € 35.000.000 è stato reimputato ad annate future nonostante faccia parte di finanziamenti dello Stato per opere pubbliche 2013-2015⁴.

Più in generale, se si confrontano i dati tratti dal rendiconto 2014 relativi ai residui attivi di cui al Titolo IV con i dati di cui al già citato all. 2 della nota inviata dal Comune di Reggio Calabria il 10.7.2017, si può evidenziare come la quasi totalità dei residui sia stata reimputata⁵. Un altro dato significativo riguarda il fatto che, se si considerano i dati di cui al rendiconto 2016, la quasi totalità dei residui attivi reimputati nel 2015 non è stata riscossa⁶.

Sembrerebbe dunque *ictu oculi* - e pur nella difficoltà di ricostruire la corrispondenza dei residui attivi reimputati facenti parte del Titolo IV delle entrate rispetto ai corrispondenti dati SIRTEL - che il Comune non abbia applicato correttamente le regole contabili ma abbia, di fatto, reimputato i residui a seconda non della loro esigibilità giuridica, ma dei flussi di cassa attesi o auspicati.

Peraltro, la bassa percentuale di riscossioni evidenziata nel rendiconto 2016 indica come lo stesso mantenimento in bilancio di questi residui risulti essere precario. A fronte di ciò, non pare che siano state assunte tempestive iniziative per dichiarare l'insussistenza dei

⁴ Cfr. tabelle del rendiconto 2016, riepilogo residui attivi – cap. 4 1 101 4231/0/0; il residuo *de quo* è stato reimputato nel 2015 per € 7.000.000 (atto di accertamento 2015/5015/0); nessuna somma risulta essere stata riscossa in tale annata.

⁵ Verificando le singole voci di cui al citato all. 2, anche attraverso i dati presenti nel rendiconto 2016, si osserva come gran parte di tali residui sia ascrivibile al Titolo IV della entrata. Ora, se si raffrontano i dati relativi ai residui reimputati con quelli dei residui presenti in bilancio a fine 2014 (già riportati nella tabella *supra*) si osserva, per esempio, che:

- i residui reimputati di cui al Titolo IV sorti nel 2010 ammontano a € 26.323.392,31 (dati dalla somma del residuo n. 13271/2019, pari € 24.721.390,00 con il residuo n. 48/2010, pari a € 1.532.471,11 e con il residuo n. 9661/2010, pari a € 69.530), e da rendiconto 2014 i residui attivi afferenti al medesimo titolo e sorti nel 2010 risultano pari a € 26.458.274,68;

- i residui reimputati di cui al Titolo IV sorti nel 2011 ammontano a € 1.079.373,99 (dati dalla somma del residuo n. 5792/2011, pari a € 29.373,99, con il residuo n. 5793/2011, pari a € 1.050.000), e da rendiconto 2014 i residui attivi afferenti al medesimo titolo e sorti nel 2011 risultano pari a € 1.537.793,90;

- i residui reimputati di cui al Titolo IV sorti nel 2012 ammontano a € 58.902.628,00 (somma del residuo n. 3879/2012, pari a € 2.450.000; del residuo n. 4384/2012, di € 15.600.000; del residuo n. 4435/2012, di € 4.950.000; del residuo n. 4436/2012, di € 450.000; del residuo n. 4509/2012, di € 125.000; del residuo n. 4510/2012, di € 142.250; del residuo n. 4532/2012, di € 185.378; del residuo n. 4533/2012, di € 35.000.000), e da rendiconto 2014 i residui attivi afferenti al medesimo titolo e sorti nel 2012 risultano pari a € 59.102.621,60.

⁶ Per quanto riguarda i residui attivi reimputati nel 2015, dal confronto coi dati del rendiconto 2016 si nota:

- Su un totale di € 91.758.050,83 reimputati nel 2015, alcuni residui riaccertati non sono più presenti nel rendiconto 2016 (in totale € 3.189.553,3);

- Tra i restanti € 88.568.497,53, alcuni importi non sembrerebbero corretti: infatti il residuo riaccertato come 2015/4565 non è di 55.252,80 ma di 142.082,91; il residuo 2015/5009 non è di 11.071.054,10 ma di 7.942.193,48; il residuo 2015/5008 non è di 10.377.976,90 ma di 6.965.832; quindi i residui restanti dovrebbero ammontare a € 82.114.322,12

- In ogni caso i residui “riportati” all'anno successivo perché non riscossi ammontano a € 71.939.526,09, quindi alla quasi totalità delle poste.

crediti⁷. D'altro canto, nonostante il basso grado di riscossioni, su tali somme residue il Comune di Reggio Calabria non ha sempre effettuato stanziamenti a FCDE. Infatti, dal prospetto di composizione del “Fondo” inviato unitamente alla delibera della GC n. 100 del 2015 emerge che, nell'ambito del Titolo IV dell'entrata, hanno concorso a determinare l'ammontare dello stanziamento solo i residui di cui alla categoria 1 (alienazione beni patrimoniali) e 5 (trasferimenti di capitale da altri soggetti); molti crediti non riscossi, però, appartengono per esempio alla categoria 2 (trasferimenti di capitale dalla Stato), alla categoria 3 (trasferimenti di capitale dalla Regione), alla categoria 4 (trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico).

Di fatto, dunque, le poste attive in esame sono state “riportate” in bilancio di anno in anno, senza che in relazione alle stesse venissero effettuate riscossioni, stanziamenti a FCDE o cancellazioni; ciò fa supporre una sovrastima della massa attiva contabilmente rappresentata dall'Ente in sede di riaccertamento straordinario.

3. L'analisi condotta dalla Sezione permette quindi di giungere ad una prima conclusione: il “riaccertamento straordinario” dei residui attivi effettuato dal Comune di Reggio Calabria presenta elementi di anomalia che possono far ipotizzare una sovrastima della massa creditoria. Infatti, è verosimile che l'operazione in questione, le cui finalità erano collegate meramente al passaggio ai nuovi criteri di esigibilità del credito ricollegati alla competenza finanziaria potenziata, sia stata “sfruttata” per proiettare e “spalmare” nel tempo una massa di residui attivi che avrebbe dovuto essere cancellata – *ex ante*, in sede di revisione straordinaria di cui all'art. 243 bis T.U.E.L., ovvero *ex post*, in sede di periodico riaccertamento ordinario – in quanto inesigibile. Peraltro, questa conclusione è coerente con gli elementi di anomalia già riscontrati dalla Sezione in sede di “monitoraggio” del piano (delibera n. 89/2015, a fronte delle cui osservazioni non sono seguite particolari iniziative dell'Ente).

È quindi necessario, in primo luogo, che il Comune:

⁷ Da quanto parrebbe emergere dal rendiconto 2015, nel corso dell'anno sono stati dichiarati insussistenti residui attivi per € 186.638.091,60, di cui € 146.121.415,14 relativi al Titolo IV. È evidente che la eliminazione di tale consistente ammontare di crediti, a così breve distanza dal riaccertamento straordinario, fa sorgere più di un dubbio sulla loro effettiva sussistenza all'1.1.2015.

- effettuati una compiuta rivalutazione in ordine ai residui attivi oggetto dell'operazione di riaccertamento straordinario, verificando la fondatezza e la esigibilità di ciascun credito;
- provveda alla cancellazione delle poste divenute inesigibili, alla reimputazione dei crediti secondo la loro esigibilità giuridica, alla alimentazione del FCDE in merito alle poste di difficile esazione.

Il corretto ricalcolo dovrà essere trasmesso alla Sezione accompagnato da adeguata e puntuale motivazione delle scelte compiute; le valutazioni che si chiede di condurre all'Ente devono essere esaustive e non limitate alla smentita degli esempi portati dalla Sezione a fondamento della sua analisi.

Le osservazioni effettuate dalla Sezione, che risultano essere in parte di carattere deduttivo sulla base della documentazione a disposizione – la quale, come già sottolineato, risulta avere un basso livello di dettaglio - potranno essere superate mediante presentazione di esaustiva documentazione (es. contratti, piano di erogazione dei finanziamenti) che, ad esempio, per ciascun residuo attivo comprovi le ragioni alla base della pretesa creditoria e il periodo di esigibilità della stessa.

Altrettanto adeguate, e supportate dalla documentazione del caso, dovranno essere le motivazioni alla base del mantenimento in bilancio di residui attivi vetusti e alle poste di dubbia o difficile esazione.

4. Al 31.12.2014 il Comune di Reggio Calabria presentava una massa di **residui passivi** pari a € 740.072.586,75 (fonte: rendiconto 2014).

In sede di riaccertamento straordinario sono stati cancellati residui passivi per € 264.652.176,24 di cui, peraltro, € 212.717.858,61 collegati a residui passivi per anticipazioni di liquidità o fondi di rotazione⁸. Sono stati inoltre reimputati residui passivi per € 175.775.980,03, di cui € 85.195.755,27 nel 2015 ed i restanti nelle annate successive (€ 66.182.350,63 nel 2016, € 24.288.929,35 nel 2017 ed € 108.944,78 nel 2018).

Dall'esame della documentazione inviata alla Sezione emergono elementi di perplessità, che fanno dubitare della correttezza delle operazioni effettuate.

⁸ Si tratta, in particolare, dei residui n. 7261/2013 (€ 16.000.000 relativi alla restituzione anticipazione fondo di rotazione), n. 7262/2013 (€ 185.297.196,57 relativi al rimborso anticipazione D.L. 35/2013) e n. 7263/2013 (€ 11.420.662,04 per rimborso fondo anticipazione ex art. 243 ter).

Per quanto attiene ai **residui eliminati** in quanto non correlati ad obbligazioni perfezionate (cfr. all. 3.1 alla nota prot. 109398 del 10.7.2017), colpisce che vi siano alcune poste eliminate solo in parte⁹, come se il titolo giuridico alla base della pretesa debitoria fosse solo in parte non perfezionato. Peraltro, la vetustà di molti dei suddetti residui e la loro descrizione fa dubitare che gli stessi possano essere collocati fra i residui c.d. tecnici o impropri (art. 183, comma 3 e 5 T.U.E.L. vigente nel 2014), principale oggetto delle “cancellazioni” da effettuare in sede di c.d. riaccertamento straordinario. Come è noto, infatti, il passaggio alla “contabilità armonizzata” ha fatto sì che gli impegni contabili corrispondenti alle fattispecie dei c.d. impegni automatici (art. 183, comma 2, T.U.E.L.), delle prenotazioni di impegno e degli “impegni tecnici” (art. 183, comma 5, T.U.E.L. vigente prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 126 del 2014) siano stati conservati nel rendiconto 2014; tali impegni dovevano essere cancellati in occasione del riaccertamento straordinario, o in modo definitivo - con contestuale indicazione della relativa fonte di copertura - in caso di mancata corrispondenza con obbligazioni giuridicamente perfezionate, ovvero re-imputati in ragione delle scadenze delle relative obbligazioni. Nella stessa sede gli enti hanno dovuto cancellare gli impegni contabili assunti come meri accantonamenti in via prudenziale per la copertura di obbligazioni future (ad esempio gli oneri per il contenzioso non ancora definito, i compensi per l’avvocatura interna, l’indennità di fine mandato del sindaco): cfr. anche, più in dettaglio, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 31/SEZAUT/2016/FRG.

Per quanto riguarda le **poste reimputate** (cfr. all. 3.2 alla nota prot. 109398 del 10.7.2017) emerge in primo luogo come molti residui, pur formatisi in epoca risalente – a partire dal 1998 – siano stati valutati come esigibili a partire dal 2015. Tuttavia, se si effettua un esame dei dati contenuti nel rendiconto 2016, si può notare come la gran parte di queste poste siano state poi oggetto di cancellazione¹⁰.

Figurano altresì numerose voci riconducibili a procedure di gara indette in anni risalenti. Come è noto, queste procedure, ove non fosse seguita l’aggiudicazione definitiva dei

⁹ A mero titolo di esempio si citano: il residuo n. 8333/1998 (avente ad oggetto “C.SVINC.ARGHILLA’ M.POS. 43260 11”), il cui importo è pari a € 253.625,37, eliminato per € 2.573,07; il residuo n. 7703/2001 (“Progetto esecutivo ponte Ciccarello – S. Antonio pos. 4376546”), il cui importo è pari a € 479.670,77, eliminato per € 1.107,25; il residuo n. 10628/2004 (“pos. 4444367 prog. Esec. Prolunga M.V. Labocchetta – Sabrre c.li ind. Gara”), pari a € 60.175,42, eliminato per € 19,28.

¹⁰ Nel 2016 il Comune di Reggio Calabria ha eliminato dalle scritture contabili la non trascurabile massa di € 130.541.868,63 di residui passivi (fonte: rendiconto).

lavori, davano origine ad “impegni tecnici” ex art. 183, comma 3, T.U.E.L. nel testo vigente prima della riforma; in sede di riaccertamento straordinario tali impegni dovevano essere definitivamente cancellati, non essendo assistiti da una obbligazione giuridicamente perfezionata.

Figurano poi voci collegate a fondi per risorse decentrate per la contrattazione collettiva anno 2012: anche tali residui passivi, secondo le regola della c.d. competenza finanziaria potenziata, non possono essere reimputati all’esercizio 2015. Infatti il principio contabile applicato n. 5.2. prevede che le spese relative al trattamento accessorio e premiante vengono imputate nell’esercizio di scadenza; le risorse di cui si tratta non possono né essere utilizzate per altri scopi, diversi da quelli prefissati, né, a maggior ragione, essere trasportate sull’esercizio successivo in caso di non utilizzo nell’anno di riferimento, diversamente finirebbero per “stabilizzarsi” nel tempo anziché confluire nelle economie di bilancio. Analogo discorso vale per i residui collegati a “impegni straordinari” del terzo quadrimestre 2012 e a “fondi per il trattamento accessorio 2008”, anch’essi inclusi nelle voci reimputate al 2015.

Il Comune inoltre non ha cancellato ma ha reimputato molti impegni contabili che paiono *ictu oculi* essere stati assunti in via meramente prudenziale, come per es. oneri per contenzioso non ancora definito, a cui sembrano riconducibili numerose poste residue relative ad “acconti spese legali”. Peraltro, il “principio applicato” n. 5.2., lett H), specifica che *“nel caso in cui l’ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l’esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l’ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell’esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l’impegno, si conserva l’impegno e non si effettua l’accantonamento per la parte già impegnata. L’accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso”*; inoltre *“In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione*

dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente".

Va detto che l'operazione di cancellazione e di reimputazione massiva dei residui passivi – che ha interessato nel complesso quasi la metà delle poste presenti in bilancio a fine 2014 – ha permesso all'Ente di “bilanciare” perfettamente i valori dei residui attivi e passivi, così da non originare alcun Fondo Pluriennale Vincolato, né di parte corrente né di parte capitale.

I dubbi *supra* esposti richiedono pertanto che l'Ente provveda ad un attento ricalcolo dell'operazione compiuta; in particolare è necessario che, con riferimento alle poste oggetto di cancellazione o di reimputazione in sede di riaccertamento straordinario, il Comune di Reggio Calabria valuti:

- le ragioni alla base della cancellazione – in alcuni casi solo parziale – dei residui (cfr. il già citato all. 3.1), con necessaria indicazione, per ciascun residuo passivo definitivamente cancellato, della natura della relativa fonte di copertura;
- la corretta reimputazione dei residui (cfr. il già citato all. 3.2).
Dovranno essere fornite puntuali giustificazioni – corredate da idonea documentazione¹¹ - sugli elementi di perplessità individuati dalla Sezione in ordine alla effettiva esigibilità del debito; dovranno essere inoltre forniti raggugli circa la eliminazione di gran parte dei residui reimputati al 2015 in sede di consuntivo 2016.

Va da sé, che ove il Comune riconosca la presenza di errori dovranno essere adottati i correttivi del caso, ora per allora, anche apportando le necessarie modifiche alla stima del FPV.

In ogni caso, la nuova valutazione delle modalità di rappresentazione dei residui attivi e passivi dovrà essere accompagnata dalle dichiarazioni dei Responsabili/Dirigenti di ciascun settore di Servizio, che attestino la veridicità dei dati trasmessi alla luce delle osservazioni della presente delibera.

¹¹ Si fa riferimento, ad esempio, alla necessità di fornire documenti idonei a comprovare che i numerosi residui collegati alla indizione di gare facciano riferimento a procedure per le quali il Comune sia giuridicamente tenuto ad effettuare i pagamenti nelle annate in cui i debiti sono stati reimputati; meri ritardi o inadempimenti nei versamenti non giustificano infatti la reimputazione del residuo ad annate future, ma impongono il semplice “mantenimento” a bilancio del debito.

B. CORRETTA STIMA DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (FPV) E DEL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ (FCDE).

1. L'operazione di riaccertamento straordinario incide sulla **determinazione del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV)**. Come disposto dal principio contabile applicato n. 5.4., esso è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

Il FPV garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso; nasce dall'esigenza di applicare il principio della "competenza finanziaria potenziata" e di rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Il fondo pluriennale vincolato è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese. Prescinde dalla natura vincolata o destinata delle entrate che lo alimentano il fondo pluriennale vincolato costituito:

- a) in occasione del riaccertamento ordinario dei residui, al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce
- b) in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, effettuata per adeguare lo stock dei residui attivi e passivi degli esercizi precedenti alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria.

In occasione del riaccertamento straordinario il valore del FPV da iscrivere in entrata nel bilancio 2015, distintamente per la parte corrente e per la parte capitale, è pari alla differenza fra residui passivi eliminati e reimputati e residui attivi eliminati e reimputati, se positiva; ove i residui attivi eliminati o reimputati siano superiori ai residui passivi eliminati o reimputati non si dà luogo alla formazione del fondo. La reimputazione di residui ad esercizi futuri incide sull'incremento del FPV di spesa e sul FPV di entrata dell'esercizio successivo.

Il valore del FPV incide sul risultato di amministrazione all'1.1.2015: quest'ultimo, infatti, deve essere rappresentato al netto del fondo.

Ciò premesso, è evidente che la corretta eliminazione e reimputazione dei residui attivi e passivi in sede di riaccertamento straordinario non può che incidere sul valore del FPV; alla luce delle osservazioni in precedenza svolte, **il Comune di Reggio Calabria dovrà confermare i valori del FPV che risultano dall'allegato n. 5/1 alla delibera GC n. 100 del 2015 ovvero provvedere alle rettifiche del caso, tenuto conto dei riflessi di tale saldo contabile sul valore del risultato di amministrazione all'1.1.2015.**

2. È opportuno svolgere qualche riflessione anche sulla **corretta stima del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE)**, ferme restando le valutazioni che verranno effettuate *infra, sub* lettera C.

Come noto, ai sensi dell'art. 167, comma 2, T.U.E.L. *“Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni e integrazioni, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo”*. La funzione del FCDE è di *“precludere l'impiego di risorse di incerta acquisizione. In sostanza esso è un fondo rettificativo, in diminuzione di una posta di entrata, finalizzato a correggere il valore nominale dei crediti dell'ente in relazione alla parte di essi che si prevede di non incassare in corso di esercizio. Per questo motivo, in parte entrata si iscrive il credito al valore nominale (punto 3.3 dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118 del 2011), mentre tra le passività si inserisce l'importo di prevedibile svalutazione (art. 46 «Fondo crediti di dubbia esigibilità», del d.lgs. n. 118 del 2011 e punto 3.3 dell'allegato 4/2 del medesimo decreto), il quale viene accantonato proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale”* (cfr. Corte Costituzionale n. 279/2016).

Ora, in base ai documenti a disposizione della Sezione – che non contengono indicazioni sui residui attivi giudicati di dubbia esigibilità su cui sono stati calcolati gli accantonamenti al fondo – non è stato possibile verificare la correttezza della stima del FCDE al 1.1.2015. Peraltro, vi è ragione di ritenere che il Comune abbia sottostimato la portata del “fondo”, calcolato secondo le indicazioni della tabella C, allegata alla delibera della GC n. 100 del 2015. Infatti, confrontando i dati riportati nella citata tabella con quelli da rendiconto 2010-2014 (fonte SIRTEL) si osserva che:

1. nel calcolo delle percentuali di riscossione, gli incassi in conto residui vengono sempre riportati correttamente (coincidono, cioè, coi valori presenti in SIRTEL), mentre l'ammontare dei residui attivi è sempre un pochino inferiore rispetto ai dati SIRTEL. Ciò comporta che la percentuale di incasso utilizzata nella costruzione del "fondo" risulti lievemente superiore a quella effettiva, con conseguente minor accantonamento al fondo medesimo (nel FCDE, come è noto, confluiscono accantonamenti stimati sulla base di percentuali che costituiscono il "complemento a 100" dei mancati incassi);
2. I residui all'1.1.2015 del tit. I, cat. 3 ammontano a ca € 6.500.000, non – come riportato nell'allegato C alla delibera di riaccertamento straordinario – a € 200.000; quindi l'accantonamento al fondo, per questa posta, avrebbe dovuto essere molto maggiore.

È quindi necessario che anche in relazione alla rappresentazione contabile del FCDE all'1.1.1015, visti i riflessi che tale posta esplica sul risultato di amministrazione, il Comune di Reggio Calabria provveda ad effettuare le riflessioni del caso, rettificando l'ammontare del "fondo" ovvero fornendo idonee giustificazioni, pienamente in grado di evidenziare – anche attraverso documentazione a supporto – la veridicità dei dati contabili esposti nella delibera G.C. n. 100 del 2015.

C. CONTABILIZZAZIONE DEL FONDO ANTICIPAZIONE LIQUIDITÀ (FAL).

1. All'atto dell'operazione di "riaccertamento straordinario" dei residui il Comune di Reggio Calabria, sfruttando l'opzione offerta dall'art. 2, comma 6, del D.L. 78 del 2015 (secondo cui: "*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*") ha accantonato nel Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE) la quota residua della anticipazione di liquidità ottenuta nel 2013, ai sensi del D.L. 35/2013, e pari a € 185.297.196,57¹². Come è ovvio, l'operazione ha avuto impatto sulla stima del c.d.

¹² Come si ricorderà l'Ente, in parallelo, ha correttamente eliminato il residuo passivo corrispondente a tale anticipazione di liquidità: cfr. nota n. 8.

extradeficit, dal momento che non si è tenuto conto – fra le quote accantonate – delle somme residue collegate alla citata anticipazione di liquidità.

Il Comune ha affermato che l'opzione contabile seguita sarebbe stata avallata dal Responsabile del Servizio Finanziario del MEF, attraverso una email del 4 agosto 2015, peraltro non esibita.

2. Ciò posto, la Sezione ritiene che, in base alle spiegazioni fornite e ai documenti prodotti dall'Ente, sussistano tutti gli elementi per dichiarare l'illegittimità dell'operazione di "riassorbimento" del Fondo Anticipazione Liquidità (FAL) in seno al FCDE; ciò implica, come meglio si vedrà in prosieguo, la non veridicità della stima del maggior disavanzo di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (c.d. *extradeficit*).

3. Appare opportuno ricostruire il quadro normativo e giurisprudenziale vigente nel momento in cui il Comune di Reggio Calabria ha proceduto al "riaccertamento straordinario", operazione, come si è più volte ricordato, intervenuta il 10 luglio 2015.

La Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, aveva all'epoca dato indicazioni sul corretto trattamento contabile delle "anticipazioni di liquidità"; in particolare, sebbene non fosse ancora intervenuta la delibera n. 33/SEZAUT/2015/QMIG (depositata il 18 dicembre 2015), erano state fornite alcune linee guida con le pronunce n. 19/SEZAUT/2014/QMIG e n. 14/SEZAUT/2013/QMIG. La prima delibera citata, depositata in data 18 luglio 2014, in merito alla rappresentazione contabile delle anticipazioni di liquidità ex D.L. 35 del 2013 percepite dalle Regioni, aveva affermato che *"Una soluzione percorribile, a garanzia di una maggior chiarezza dell'effettiva situazione... è quella della costituzione di apposito fondo vincolato (ad es. "Fondo Speciale destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta"), pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal MEF da ridursi progressivamente dell'importo pari alle somme annualmente rimborsate a norma delle disposizioni di legge e contrattuali, da finanziare con entrate correnti... Questa scelta trova, altresì, una giustificazione logica e tecnica, in quanto ai residui passivi – eliminati dal conto del bilancio a seguito dei pagamenti effettuati con le anticipazioni – dovrebbero corrispondere coperture nei residui attivi"*. Analogo principio era stato espresso, dalla delibera n. 14 del 2013, in relazione alla fattispecie – che dà sempre luogo

ad una anticipazione di liquidità - della restituzione del “fondo di rotazione” di cui all’art. 243-ter del TUEL.

A rigore, quindi, il Comune di Reggio Calabria avrebbe dovuto rappresentare contabilmente in bilancio un fondo per la “sterilizzazione” delle anticipazioni di liquidità percepite fin dal rendiconto 2014 (approvato nel giugno 2015).

Con il D.L. 78 del 2015 - pubblicato in G.U. il 19 giugno 2015 ed entrato in vigore dal 20 giugno del medesimo anno – il legislatore diede poi conferma normativa della istituzione di apposito fondo di bilancio per la contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità (c.d. FAL).

Peraltro, l’analisi del testo del D.L. 78 del 2015 induce a ritenere che la possibilità di far sì che il FAL venga “riassorbito” nel FCDE non si applichi alla prima costituzione di quest’ultimo, avvenuta in seno alla operazione di riaccertamento straordinario dei residui.

In primo luogo, tale operazione doveva essere già conclusa e cristallizzata all’atto della entrata in vigore del D.L. 78 del 2015.

Infatti, il decreto stesso (art. 2, comma 1) precisa che: *“Gli enti locali che non hanno provveduto nei termini, possono effettuare il riaccertamento straordinario dei residui di cui all’articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, entro il 15 giugno 2015... In deroga a quanto previsto dall’articolo 3, comma 8, del decreto legislativo n. 118 del 2011, e successive modificazioni, la procedura prevista dal comma 2, primo periodo, dell’articolo 141 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, eventualmente già avviata, cessa di avere efficacia nei confronti degli enti locali che deliberano il riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015 entro il 15 giugno 2015”*. Di fatto, quindi, il citato D.L. da un lato ha prorogato al 15 giugno 2015 il termine per il riaccertamento straordinario; d’altro lato – ed è forse la novità più significativa, considerato che il provvedimento è stato pubblicato in G.U. quando il termine del 15 giugno era già spirato – ha stabilito che le procedure di cui all’art. 141, comma 2, T.U.E.L. diventano inefficaci ove gli enti locali abbiano operato nei (rinnovati) termini fissati per il “riaccertamento straordinario”.

Resta fermo, pertanto, che gli enti che hanno effettuato il riaccertamento dopo il 15 giugno 2015 sono incorsi in una violazione normativa che dà luogo alle conseguenze di cui all’art. 141, comma 2, T.U.E.L.

Parimenti, dal D.L. 78/2015 è possibile avere conferma del fatto che il “riaccertamento straordinario” è operazione effettuabile *una tantum* e non suscettibile di

modifiche: infatti, l'art. 2, comma 2, lett b) ha aggiunto all'art. 3 del D.Lgs. 118/2011 il comma 17 bis, consentendo alcune limitate possibilità di modifica del riaccertamento effettuato per gli enti sperimentatori (*“Gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione hanno la facoltà di procedere ad un nuovo riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015 di cui al comma 7, lettera a), limitatamente alla cancellazione dei residui attivi e passivi che non corrispondono ad obbligazioni perfezionate, compilando il prospetto di cui all'allegato n. 5/2 riguardante la determinazione del risultato di amministrazione all'1 gennaio 2015”*). Ciò permette di desumere, *a contrario*, che, al di fuori di previsioni tassative di legge, non siano ammissibili nuovi “riaccertamenti” o modifiche alle operazioni di “riaccertamento straordinario” che – come già sottolineato – dovevano già essere concluse all'atto di entrata in vigore del D.L. 78 del 2015.

4. Ciò posto, il raffronto fra il comma 6 e il comma 1 dell'art. 2 D.L. 78/2015 induce a ritenere che l'imputazione del FAL al FCDE può avvenire solo dopo l'operazione di “riaccertamento straordinario”: infatti il comma 6 è entrato di fatto in vigore il 20 giugno 2015¹³, quando le operazioni di “riaccertamento straordinario” dovevano già essere state concluse e “cristallizzate” alla luce della normativa vigente fino al 15 giugno 2015. Di fatto, quindi, il comma 6 del D.L. 78/2015 può operare a partire dal rendiconto 2015, impattando sul FCDE quando l'ente locale effettua la verifica di congruità dello stesso nel risultato di amministrazione.

Questa interpretazione risulta confermata anche da una attenta lettura delle considerazioni effettuate dalle SS.RR. della Corte dei conti nella recente pronuncia n. 27 del 2017.

In tale sentenza, infatti, è stato affrontato il caso di un Comune che aveva trasferito al FCDE le somme accantonate quali anticipazioni di liquidità; la pronuncia afferma che *“nella fattispecie in esame, non si assiste all'applicazione con effetto retroattivo della disposizione dell'art. 2, comma 6, D.L. n. 78/2015, poiché l'Ente si è avvalso, con la citata delibera di approvazione del rendiconto... della facoltà normativamente riconosciutagli a partire dal rendiconto 2015, dovendo la verifica di congruità del FCDE nel risultato di amministrazione essere effettuata solo a partire dal rendiconto 2015”*. Dalle affermazioni delle SS.RR. è quindi

¹³ La disposizione citata non è stata modificata dalla legge di conversione 6 agosto 2015, n. 125, ed è quindi rimasta in vigore, senza variazioni, dal 20 giugno 2015.

ricavabile, *a contrario*, che l'ente locale che abbia sfruttato il meccanismo previsto dall'art. 2, comma 6, del D.L. 78/2015 prima della verifica di congruità del FCDE nel rendiconto 2015 ha applicato la disposizione citata in modo retroattivo e, pertanto, illegittimo.

Ulteriore spia della illegittimità dell'operato del Comune si rinviene ove si consideri che l'applicazione dell'art. 2, comma 6, D.L. 78/2015 solo a partire dal rendiconto 2015 venne suggerita dalla stessa commissione ARCONET, in risposta ad un quesito presentato da alcuni enti locali (cfr. resoconto della riunione della commissione del 1.7.2015), pochi giorni prima che la Giunta Comunale di Reggio Calabria procedesse, con delibera n. 100 del 10.7.2015, ad effettuare il riaccertamento straordinario di cui all'art. 3 D.Lgs. 118 del 2011.

Il parere che il Comune afferma di avere ricevuto dal Responsabile del Servizio Finanziario del MEF è successivo – essendo contenuto in una *email* del 4 agosto 2015 – e giunto quando, ormai, il “raccertamento straordinario” era compiuto ed irripetibile. Tale risposta, peraltro informale e non esibita alla Sezione, suona, quindi, come un avallo *ex post* di un comportamento che *ex ante* non appare improntato ai necessari canoni di prudenza, considerato da un lato il dato letterale riveniente dal combinato disposto del comma 1 e del comma 6 dell'art. 2 D.L. 78/2015, d'altro il parere reso da ARCONET proprio nei giorni in cui il Comune effettuava, con ritardo, l'operazione di cui all'art. 3 D.Lgs. 118/2011.

Del resto, la necessità di disciplinare il “riaccertamento straordinario” alla luce della normativa vigente al 15 giugno 2015 – ossia nel momento in cui l'operazione doveva essere effettuata nei termini di legge – è conforme anche a logiche di equità sostanziale: il ritardo con cui il Comune di Reggio Calabria ha proceduto non può infatti andare a discapito di quegli enti che, pur destinatari di anticipazioni ex D.L. 35/2015, hanno effettuato nei termini il riaccertamento straordinario¹⁴, non potendo quindi fruire della opzione prevista dall'art. 2, comma 6, D.L. 78/2015 anche alla luce del fatto che la richiamata operazione di “riaccertamento straordinario”, come più volte ribadito, doveva essere effettuata *una tantum* e non ammetteva modifiche successive.

Va anche rimarcato che il Comune doveva procedere ad effettuare il riaccertamento dei residui contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014. Tale approvazione, nel

¹⁴ Sia consentito ricordare che, per esempio, il Comune di Orvieto – ente anch'esso in piano di riequilibrio pluriennale – ha proceduto a computare il fondo per le anticipazioni di liquidità come “quota vincolata” in sede di riaccertamento straordinario, con conseguente determinarsi di un *extradeficit* che teneva conto dei vincoli nascenti sia dal FAL sia dal FCDE; l'opzione di cui all'art. 2, comma 6, D.L. 78/2010 è stata sfruttata dal Comune solo nel rendiconto 2015. Tale comportamento è stato giudicato corretto dalle SS.RR. in speciale composizione (cfr. sentenza n. 26/2016/EL).

caso di Reggio di Calabria, è avvenuta con delibera del C.C. n. 17 del 5.6.2015; appare dunque spia di un comportamento opportunistico – quello stesso comportamento che l’art. 3, commi 7 e 8, D.Lgs. 118 del 2011 intende evitare – fare seguire il riaccertamento straordinario a distanza di più di un mese dall’approvazione del consuntivo.

5. Ora, in base alle considerazioni svolte il Comune di Reggio Calabria avrebbe dovuto iscrivere a bilancio un FAL che, in sede di compilazione dell’allegato 5/2 al D.Lgs. 118/2011, avrebbe dovuto essere rappresentato fra le quote accantonate, senza essere “riassorbito” nel FCDE.

Dando per buono un risultato di amministrazione all’1.1.2015 pari a € 172.810.655,25 – seppur sulla attendibilità di tale stima sussistano dubbi, alla luce delle riflessioni svolte in merito alla corretta imputazione dei residui attivi e passivi e del calcolo del FPV – il corretto computo del FCDE, delle quote accantonate e di quelle vincolate avrebbe originato un risultato di amministrazione negativo per € 415.881.872,11 anziché per € 230.584.675,54. Il “maggior disavanzo” (pari alla differenza algebrica tra la voce “totale parte disponibile” e la voce “risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 determinato nel rendiconto 2014”) non sarebbe quindi stato pari a € 143.338.307,45 bensì a € 328.635.504,02.

Infatti, in base a quanto riportato nell’Allegato 5/2 del D. Lgs. 118/2011 approvato con la deliberazione di G.C. n. 100 del 2015, alla data del riaccertamento straordinario dei residui il risultato di amministrazione risultava così quantificato e composto:

Risultato di amministrazione al 31.12.2014 determinato nel rendiconto 2014		-87.246.368,09
Residui attivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate	(-)	1.164.000,00
Residui passivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate	(+)	264.652.176,24
Residui attivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili	(-)	182.413.537,83
Residui passivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili	(+)	175.775.980,03
Residui passivi definitivamente cancellati che concorrono alla determinazione del FPV	(+)	3.206.404,90
Fondo Pluriennale Vincolato	(-)	-
Risultato di amministrazione al 1.01.2015 determinato dopo il riaccertamento straordinario dei residui (a)		172.810.655,25

Quota accantonata del risultato di amministrazione per fondo crediti di dubbia e difficile esazione (b)	(-)	331.826.553,29
Quota vincolata del risultato di amministrazione (c)	(-)	71.568.777,50
Quota destinata agli investimenti (d)	(-)	-
Totale parte disponibile del risultato di amministrazione (E=a-b-c-d)		-230.584.675,54

Di contro, tale risultato, tenendo conto della necessità di distinguere, nell'ambito delle quote accantonate, il FAL dal FCDE avrebbe dovuto essere il seguente:

Risultato di amministrazione al 31.12.2014 determinato nel rendiconto 2014		-87.246.368,09
Residui attivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate	(-)	1.164.000,00
Residui passivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate	(+)	264.652.176,24
Residui attivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili	(-)	182.413.537,83
Residui passivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili	(+)	175.775.980,03
Residui passivi definitivamente cancellati che concorrono alla determinazione del FPV	(+)	3.206.404,90
Fondo Pluriennale Vincolato	(-)	-
Risultato di amministrazione al 1.01.2015 determinato dopo il riaccertamento straordinario dei residui (a)		172.810.655,25
Quota accantonata del risultato di amministrazione per fondo crediti di dubbia e difficile esazione (b)	(-)	331.826.553,29
Quota accantonata del risultato di amministrazione per fondo anticipazione liquidità D.L. 35/2013 (c)	(-)	185.297.196,57
Quota vincolata del risultato di amministrazione (d) ¹⁵	(-)	71.568.777,50
Quota destinata agli investimenti (e)	(-)	-
Totale parte disponibile del risultato di amministrazione (F=a-b-c-d-e)		-415.881.872,11

¹⁵ Si segnala che, in base al citato all. 5/2 alla delibera G.C. n. 100/2015, la quota vincolata comprende € 61.682.648,16 per anticipazioni di liquidità. Tale somma avrebbe dovuto essere inserita, correttamente, fra le quote accantonate; come chiaramente affermato dalle SS.RR. in speciale composizione n. 16/2017/EL "La differenza tra quota "accantonata" e quota "vincolata" del risultato di amministrazione, oltre che assumere primaria rilevanza per il legislatore dell'armonizzazione nell'ambito della composizione del risultato di amministrazione, appare particolarmente rilevante nella fattispecie in esame posto che l'art. 2, comma 8, lett. a), del D. M. 2 aprile 2015 contempla, tra le modalità di ripiano del maggiore disavanzo conseguente al riaccertamento straordinario, l'eventuale eliminazione del vincolo esclusivamente per le quote "vincolate" formalmente attribuite dall'Ente. Secondo l'insegnamento del Giudice delle Leggi, poi, gli scostamenti dai principi del D.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma possono risultare strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio presidiati dall'art. 81 della Costituzione (Corte Costituzionale, sentenza n. 279/2016)".

Di fatto, quindi, l'operazione compiuta dal Comune in sede di riaccertamento straordinario ha illegittimamente consentito il finanziamento del c.d. *extradeficit*: infatti se il FAL fosse stato correttamente contabilizzato il "maggior avanzo" sarebbe stato di importo notevolmente più elevato.

Ciò risulta illegittimo alla luce delle osservazioni della Corte Costituzionale, che, nel configurare la anticipazione di liquidità ex D.L. 35 del 2013 come una anticipazione di cassa di più lunga durata rispetto a quella di tesoreria, ha precisato che la stessa, da strumento di flessibilizzazione della cassa, non può diventare "*anomalo mezzo di copertura di nuove spese e di riduzione del disavanzo*" (Corte Cost., sentenza n. 181/2015). Parimenti, le Sezioni Riunite di questa Corte in più occasioni hanno evidenziato come costituisca grave irregolarità contabile il finanziamento del disavanzo attraverso le anticipazioni di liquidità. Così, SS.RR. in sede giurisdizionale in speciale composizione n. 21/2017/EL, che espressamente evidenzia che la predetta anticipazione "*non può finanziare il disavanzo pregresso o non pregresso e, men che meno, quello conseguente al riaccertamento straordinario dei residui c.d. extradeficit, essendo deputata a fornire una provvista di cassa per estinguere i residui passivi*". In termini analoghi si è espressa anche SS.RR. n. 20/2017/EL, nonché, ancor più diffusamente, SS.RR. n. 16/2017/EL ("*Ad avviso di questo Giudice, pertanto, la detrazione dal maggiore disavanzo da riaccertamento della quota afferente il fondo anticipazioni di liquidità... si palesa apertamente illegittima poiché comporta un'alterazione del maggior disavanzo di amministrazione che risulta di fatto finanziato in via diretta mediante l'utilizzo di risorse di cassa finalizzate al pagamento di debiti pregressi, già regolarmente iscritti in bilancio ed impegnati e comporta un ampliamento illegittimo della capacità di spesa. Come ribadito dalla Consulta, deve escludersi la possibilità di utilizzare l'anticipazione di liquidità come componente attiva degli aggregati che confluiscono nel risultato di amministrazione poiché la contabilizzazione dell'anticipazione non può essere disciplinata alla stregua di un mutuo atteso che è l'intera somma "sterilizzata" ad essere iscritta tra le passività (Corte Costituzionale, sentenza n. 89/2017). Appare, quindi, evidente che l'anticipazione di liquidità ... costituendo, come chiarito dal Giudice delle Leggi, una posta da iscrivere tra le "passività", non poteva essere sottratta dal disavanzo generando una riduzione dello stesso ... La censurata illegittima detrazione dell'anticipazione di liquidità dal maggior disavanzo e le gravi irregolarità contabili e violazioni di legge rilevate da queste Sezioni riunite finiscono, quindi, anche per alterare l'esatta determinazione del maggior disavanzo da*

riaccertamento straordinario, i risultati contabili successivamente intervenuti e gli equilibri dei bilanci futuri”).

6. Alle conclusioni a cui la Sezione è pervenuta si potrebbe obiettare che il trasferimento delle risorse del FAL nel FCDE in un momento successivo, ossia in sede di approvazione del consuntivo 2015, non muterebbe la situazione di disavanzo per così dire “effettivo” dell’Ente e che, pertanto, il mancato operare della facoltà prevista dall’art. 2, comma 6 del D.L. 78 del 2015 all’atto del “riaccertamento straordinario” si tradurrebbe in una mera restrizione di carattere formale, contraria alla *ratio* della scelta legislativa che avvicina FAL e FCDE al fine di evitare che, nel nuovo sistema armonizzato, “*i Comuni ai quali risulti accordata l’anticipazione, siano penalizzati dalla concreta applicazione del nuovo regime, ferma l’esigenza di non falsare il risultato di amministrazione*” (Corte dei conti, SS.RR. in speciale composizione, sentenza n. 26/2016/EL).

La Sezione ritiene che tale obiezione non risulterebbe fondata.

In primo luogo, le modalità di formazione del risultato di amministrazione all’1.1.2015 e al 31.12.2015 appaiono diverse.

Il risultato di amministrazione all’1.1.2015 è determinato, conformemente allo schema dell’all. 5/2 al D.Lgs. 118 del 2011, sulla base del risultato al 31.12.2014 e tenendo conto della eliminazione e reimputazione dei residui attivi e passivi e della sottrazione del FPV originato dalla operazione di “riaccertamento straordinario”. A fine 2015, invece, il risultato di amministrazione si determina tenendo conto del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, al netto del FPV per spese correnti e per spese in conto capitale (artt. 186 e 187 T.U.E.L.; punto n. 9.2. del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria). Il risultato di amministrazione all’1.1.2015 ha la peculiare funzione non di “fotografare” la chiusura di un esercizio, ma di rappresentare la situazione dell’Ente nel momento di passaggio alla contabilità armonizzata e di applicazione dei nuovi saldi contabili, come il FPV e il FCDE.

L’immediato computo del FAL nel FCDE, quindi – ferme restando le preclusioni formalmente disposte dal D.L. 78 del 2015, su cui ci si è già intrattenuti – potrebbe “falsare” il peculiare risultato di amministrazione originato all’1.1.2015.

Si ritiene inoltre di svolgere qualche breve riflessione sul concetto di “maggior disavanzo”. Anche tale concetto è espressione di un risultato di amministrazione peculiare e

che origina *una tantum* nella vita contabile degli enti, corrispondendo, di fatto, all'ulteriore *deficit* – rispetto ai dati contabili al 31.12.2014 – che emerge dalla cancellazione/reimputazione dei residui secondo le regole della “competenza finanziaria potenziata” e dal computo delle nuove poste costituite dal FPV e dal FCDE.

Si tratta di un disavanzo non necessariamente effettivo, ma, per così dire, potenziale ed eventuale. Il risultato di amministrazione deve comprendere infatti anche le “quote vincolate” e quelle “accantonate”; queste ultime, nella nuova contabilità, includono poste dal valore potenzialmente elevato, finalizzate ad accumulare risorse sufficienti a far fronte ad eventi futuri ed incerti, come restituzioni di liquidità (il FAL) o insussistenze di crediti (il FCDE).

Tuttavia, il legislatore ha richiesto che il disavanzo che si determina anche a seguito del computo delle quote “vincolate” ed “accantonate” – e che, quindi, non necessariamente corrisponde ad un *deficit* attuale - venga adeguatamente fronteggiato con idonei strumenti di copertura, in modo tale che gli enti locali entrino nelle logiche della “contabilità armonizzata” con strumenti idonei a porli al riparo anche da disavanzi potenziali.

Ora, se si consentisse ad un ente di ridurre le proprie “quote accantonate” – tramite “assorbimento” del FAL nel FCDE - fin dall'adozione della nuova regola di cui al D.Lgs. 118/2011, parte di questo primo “disavanzo potenziale” – o *rectius*: non ancora o non necessariamente attuale - diverrebbe, irrimediabilmente, latente.

Verrebbe, ove ciò accadesse, tradito lo spirito della riforma introdotta dal D.Lgs. 118/2011, laddove invece, nell'ambito del percorso giuridico-contabile da essa delineato “*si è avvertita l'esigenza di porre in evidenza, e di eliminare, il disavanzo sommerso che tradizionalmente si annidava nella gestione dei residui e nella loro applicazione al risultato di amministrazione. Conseguentemente sono state fissate nuove regole per le amministrazioni territoriali interessate all'emersione e alla rimozione del fenomeno. In tale contesto è stata introdotta la procedura di riaccertamento straordinario dei residui, prevista dall'art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011, la quale è finalizzata a verificare il complesso dei residui attivi e passivi al 1° gennaio 2015, in modo da rendere veritiere le risultanze delle passate gestioni ed iscriverle in bilancio coerentemente con il principio della competenza finanziaria potenziata*” (Corte Costituzionale n. 6/2017).

Se l'*extradeficit* viene calcolato tenendo conto di tutte le quote da accantonare nel risultato di amministrazione, il “maggior disavanzo” da ripianare sarà tale da imporre

all'ente un rafforzamento degli equilibri di bilancio, secondo logiche prudenziali, idoneo a porlo al riparo da futuri squilibri, anche latenti.

Inoltre, l'*extradeficit* da ripianare, proprio perché comprensivo di rischi di disavanzo attuali e latenti, non sarà inciso dai risultati di amministrazione futuri che risultino migliorativi: infatti, il legislatore non ha previsto alcunchè in caso di miglioramento del risultato di amministrazione al 31.12.2015¹⁶ rispetto al c.d. maggior disavanzo (cfr. art. 4, D.M. 2 aprile 2015). Pertanto, il c.d. maggior disavanzo dovrà essere ripianato fino al suo completo esaurimento.

Va da sé che, essendo l'Ente in piano di riequilibrio finanziario pluriennale, nella sua programmazione finanziaria dovrà tener conto del ripiano di tutte le forme di "disavanzo"¹⁷, comprensive non solo dei saldi negativi formatisi a fine di ciascun esercizio, ma anche del disavanzo incluso nel piano e dell'*extradeficit*; miglioramenti del risultato di amministrazione, se strutturali, possono dar luogo, eventualmente, a future rimodulazioni collegate al conseguimento di obiettivi intermedi superiori a quelli originariamente previsti (art. 243 quater, comma 7 bis T.U.E.L.).

7. In conclusione, la contabilizzazione del FAL secondo le modalità previste dall'art. 2, comma 6, D.L. 78 del 2015 all'atto del "riaccertamento straordinario" è stata illegittima e

¹⁶ È il caso del Comune di Reggio, che – anche attraverso l'assorbimento del FAL nel FCDE - al 31.12.2015 chiude con un disavanzo del € 206.739.794,75, migliorativo rispetto a quello (€ 415.881.872,11 secondo le stime della Sezione) che si sarebbe originato a seguito di una corretta contabilizzazione del FAL all'atto dell'operazione di "riaccertamento straordinario".

¹⁷ Occorre ricordare che il quinto decreto correttivo dei principi contabili (D.M. 4 agosto 2016) ha previsto l'inserimento di ulteriori informazioni che la relazione sulla gestione deve fornire, finalizzate ad analizzare la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio. In particolare, il Principio contabile applicato concernente la programmazione di cui all'allegato 4/1 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 prevede ora (punto n. 9.11.7) che la nota integrativa al bilancio di previsione descriva la composizione del risultato di amministrazione presunto individuato nell'allegato a) al bilancio di previsione (lettera E), se negativo e, per ciascuna componente del disavanzo, indichi le modalità di ripiano definite in attuazione delle rispettive discipline e l'importo da ripianare per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione. Per tale motivo il disavanzo risultante al 31 dicembre 2016 va distinto nelle sue componenti con riguardo al periodo temporale e alle diverse fattispecie che hanno originato il disavanzo. In tal modo si dà evidenza: 1) del disavanzo al 31.12.2014, che deve essere ripianato nell'arco di tre anni, e non necessariamente a quote costanti; 2) del recupero del disavanzo da riaccertamento straordinario che avviene sulla base di un piano di rientro, questa volta a quote costanti, della durata massima di un trentennio; 3) del disavanzo tecnico, che può essere coperto con gli avanzi tecnici formatisi nel periodo interessato dalla reimputazione effettuata in occasione del passaggio al nuovo ordinamento contabile; 4) delle situazioni di squilibrio che hanno condotto alla adozione del piano di riequilibrio pluriennale, con un conseguente disavanzo che, nel caso del comune di Reggio Calabria potrà essere ripianato – giusta la delibera n. 86/2017 – in un periodo trentennale; 5) dell'eventuale disavanzo prodotto dalle gestioni finanziarie 2015 e 2016, da recuperare secondo le regole di cui all'art. 188 T.U.E.L. L'assenza di un concetto unitario di disavanzo e la necessità di tenere conto delle varie forme dello stesso emerge anche dalle considerazioni delle SS.RR. di questa Corte (sentenza n. 13/2017/EL).

non priva di riflessi sostanziali sull'emersione di tutte le componenti – potenziali ed attuali – del disavanzo all'1.1.2015.

Si ritiene, invece, conformemente agli orientamenti espressi dalle SS.RR. (cfr. sentenza n. 26/2016/EL e 21/2017/EL), che il Comune abbia operato correttamente nel trasferire, in sede di rendiconto 2015¹⁸, al FCDE le somme accantonate quali anticipazioni di liquidità.

Infatti, come più volte evidenziato dalla giurisprudenza contabile, è necessario che il FCDE risulti correttamente stimato affinché tale istituto non risulti depotenziato. Come inoltre sottolineato dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, il FCDE è uno dei “pilastri” della contabilità armonizzata e, onde “evitare l'insorgere di meccanismi tali da produrre quote di avanzo libero non effettivamente disponibili”, è necessario che l'utilizzo del fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità ai fini dell'accantonamento al FCDE non produca effetti espansivi della capacità di spesa dell'ente (delibera n. 33/SEZAUT/2015/QMIG).

Solo di fronte ad un FCDE correttamente quantificato, quindi, è possibile trasferire le risorse del Fondo anticipazione liquidità nel FCDE senza che ciò si traduca automaticamente “in una surrettizia riduzione del disavanzo, dato che, in ogni caso, il Comune è tenuto ad accantonare adeguate risorse per far fronte all'ipotesi di parziale/totale cancellazione dei residui attivi” (Corte dei conti, SS.RR. in speciale composizione, sentenza n. 26/2016/EL). Anche tale esigenza, a giudizio della Sezione, rende non ammissibile il trasferimento delle risorse del FAL in seno al FCDE all'atto della prima formazione dello stesso, ove le risorse accantonate

¹⁸ Il rendiconto 2015 redatto dall'Ente indica, quale valore del FCDE, € 331.247.167,83; pur essendo un valore non dissimile da quello indicato all'atto della prima costituzione del “fondo”, esso presuppone che sia nel frattempo intervenuto lo “assestamento” di bilancio – con conseguente riaccertamento ordinario dei residui - e che il FCDE sia stato ricalcolato e valutato come “congruo” secondo le regole di cui all'all. 4/2 al D.Lgs. 118/2011. L'accantonamento del FAL nel FCDE, stante il maggior valore di quest'ultimo rispetto al primo, fa sì che la “parte disponibile” del risultato di amministrazione risulti negativa per € 206.739.794,75; in assenza della facoltà introdotta dall'art. 2, comma 6, D.L. 78 del 2015 il disavanzo sarebbe stato negativo per l'ulteriore quota delle anticipazioni di liquidità accantonate in bilancio.

Il disavanzo di € 206.739.794,75 al 31.12.2015, in ogni modo, non si può qualificare come “extradeficit”. È un risultato di amministrazione negativo (art. 187 T.U.E.L.), seppur migliorativo – e come tale sottratto alla previsione dell'art. 4, D.M. 2 aprile 2015 - rispetto a quello all'1.1.2015; esso deve essere recuperato secondo le modalità previste dall'art. 188 T.U.E.L., mentre il recupero del c.d. maggior disavanzo beneficia del trattamento più favorevole offerto dal D.M. 2 aprile 2015.

per far fronte alla cancellazione dei residui attivi non risultano ancora stimate secondo congruità e alla luce delle valutazioni del “riaccertamento ordinario”¹⁹ dei residui.

8. A conclusione di questa lunga disamina, la Sezione ritiene che il **“maggior disavanzo” determinato dall’operazione di riaccertamento straordinario dei residui del Comune di Reggio Calabria sia pari, almeno a € 328.635.504,02.**

L’Ente dovrà quindi procedere a rideterminare le modalità di ripiano di tale somma – da cui andranno come è ovvio scorporate le quote di c.d. maggior disavanzo già nel frattempo ripianate - secondo le modalità definite dal D.M. 2 aprile 2015.

9. Il ripiano dell’*extradeficit*, pur non essendo formalmente inserito nel piano di riequilibrio finanziario, incide in modo consistente sugli equilibri finanziari complessivi dell’Ente.

La Sezione peraltro non può fare a meno di osservare che la copertura del maggior disavanzo già accertato dall’Ente risulta fondata su fonti di finanziamento del tutto

19 Come è noto, il “riaccertamento ordinario” segue logiche diverse dall’operazione di riaccertamento straordinario. Quest’ultimo è finalizzato alla rappresentazione dei crediti e debiti secondo la loro esigibilità, alla luce delle regole della competenza finanziaria potenziata. Il primo, invece, in ossequio al principio contabile generale n. 9 della prudenza, è l’operazione di ricognizione annuale, in ogni caso anteriore alla predisposizione del rendiconto e con effetti sul medesimo, dei residui attivi e passivi diretta a verificare:

- la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell’esigibilità del credito;
- l’affidabilità della scadenza dell’obbligazione prevista in occasione dell’accertamento o dell’impegno;
- il permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti;
- la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio.

La ricognizione annuale dei residui attivi e passivi consente di individuare formalmente:

- i crediti di dubbia e difficile esazione;
- i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili;
- i crediti riconosciuti insussistenti, per l’avvenuta legale estinzione o per indebitato o erroneo accertamento del credito;
- i debiti insussistenti o prescritti;
- i crediti e i debiti non imputati correttamente in bilancio a seguito di errori materiali o di revisione della classificazione del bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione;
- i crediti ed i debiti imputati all’esercizio di riferimento che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio, per i quali è necessario procedere alla reimputazione contabile all’esercizio in cui il credito o il debito diviene effettivamente esigibile.

Lo stesso principio contabile prevede che in sede di riaccertamento dei residui non possa essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi basata sull’erroneo presupposto di un *quantum* della spesa non prevedibile con certezza al momento dell’assunzione dell’impegno iniziale. Si valuta infatti che ogni comportamento difforme comporterebbe di fatto il riconoscimento di debito fuori bilancio.

È, invece, necessario procedere ad una rettifica in aumento dei residui attivi, e non all’accertamento di nuovi crediti di competenza dell’esercizio, in caso di riscossione di residui attivi cancellati dalle scritture in quanto ritenuti (erroneamente) assolutamente inesigibili.

Pertanto per i residui attivi il riaccertamento può dare luogo sia ad un incremento che ad una riduzione dell’ammontare complessivo dei residui. Sulle tali poste, così come ri-accertate, verrà poi calcolato il FCDE.

generiche (cfr. *supra*, par. 1 della presente delibera, che riporta stralci della delibera C.C. n. 41 del 3.9.2015). Nella nota di risposta alla delibera della Sezione n. 57 del 2017, l'Ente ha indicato che intende procedere al ripiano di quote di maggior disavanzo imputate alle annate 2017, 2018 e 2019 tramite i proventi realizzati da una alienazione di beni immobili, individuati nella delibera del C.C. n. 59 del 29.3.2017; non è chiaro, però, se, nelle more della realizzazione dei proventi, siano state adottate le cautele di cui ai commi 6 e 7 dell'art. 2, D.M. 2 aprile 2015 (*“Nelle more della realizzazione dei proventi di cui ai commi 4 e 5, il maggiore disavanzo è ripianato per l'intero importo, senza operare la decurtazione delle entrate derivanti dall'alienazione dei beni patrimoniali disponibili destinate a tale scopo, e nel titolo primo della spesa, è accantonato un fondo di importo pari a quello delle entrate derivanti dall'alienazione di tali beni che si intende destinare al ripiano del disavanzo. A seguito dell'accertamento delle entrate derivanti dall'alienazione dei beni patrimoniali disponibili destinate al ripiano del disavanzo, è approvata una variazione di bilancio che riduce il fondo di cui al comma 6, destina l'entrata a copertura del disavanzo effettuandone la decurtazione, ridistribuisce il residuo disavanzo tra l'esercizio in corso e gli esercizi successivi, secondo le modalità previste dall'art. 3, commi 15 e 16, del decreto legislativo n. 118 del 2011, individuando l'importo minimo del recupero annuale da ripianare nei singoli esercizi, fino al completo recupero”*). Di tale disposizione, quindi, è necessario che l'Ente tenga conto.

In conclusione, per quanto complessivamente rilevato, la Sezione ritiene che sussista una non corretta rappresentazione e quantificazione dei dati conseguenti al “riaccertamento straordinario” e ne richiede la correzione attraverso l'adozione di apposite delibere degli organi competenti.

Nello specifico l'Ente dovrà provvedere:

- alla corretta rappresentazione dei residui attivi e passivi, in base alla fondatezza del titolo giuridico e alla sua esigibilità, secondo le modalità già *supra* indicate (cfr., in dettaglio, *supra*, sub “A. Eliminazione e reimputazione dei residui attivi e passivi” della presente delibera);

- alla conseguente corretta stima del FPV e del FCDE, quali originati in seguito ad un “riaccertamento straordinario” improntato ai principi della veridicità e della attendibilità;

- alla rettifica del risultato di amministrazione all'1.1.2015 e alla corretta rappresentazione di ciascuna sua componente vincolata e accantonata, tenendo conto: a) delle conseguenze della corretta determinazione del FPV e del FCDE; b) dello "scorporo" del FAL dal FCDE;

- all'accertamento del c.d. maggior disavanzo – che, in virtù del mancato assorbimento delle quote residue della anticipazione di liquidità ex D.L. 35 del 2013 nel FCDE, dovrà essere almeno pari a € 328.635.504,02 – e al suo relativo finanziamento secondo le modalità previste dal D.M. 2 aprile 2015, nell'arco di tempo e con le modalità individuate nella apposita delibera da adottare da parte del Consiglio comunale. Tale atto consiliare – che impatta significativamente sulla situazione contabile complessiva dell'Ente e, quindi, anche sul piano di riequilibrio rimodulato - dovrà aver riguardo non solo alla corretta determinazione del c.d. 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.

Le fonti destinate a copertura del disavanzo, inoltre, dovranno mostrare un sufficiente grado di attendibilità.

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

Oggetto di analisi successiva sarà anche l'impatto del "maggior disavanzo" ricalcolato sugli equilibri contabili dell'Ente, già in piano di riequilibrio finanziario.

Si richiama l'Ente sulla necessità di una corretta rappresentazione, nei propri bilanci previsionali, del totale dei "disavanzi" (disavanzo originariamente incluso nel piano di riequilibrio; "maggiore disavanzo" da riaccertamento straordinario; disavanzo al 31.12.2015 e al 31.12.2016), da ripianare secondo le peculiari modalità di ciascuna forma di disavanzo. Tale corretta rappresentazione è essenziale non solo per garantire la veridicità e attendibilità dei dati di bilancio, ma anche per far sì che l'Ente proceda ad una corretta programmazione delle sue risorse, che tenga conto di tutti gli oneri da affrontare, sebbene in archi temporali diversi.

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Calabria,

DELIBERA

che il Comune di Reggio Calabria (RC) proceda ad una rivalutazione della rappresentazione e quantificazione dei dati conseguenti al “riaccertamento straordinario”, provvedendo alla correzione di quelli rivelatisi non veritieri attraverso l’adozione di apposite delibere degli organi competenti.

Nello specifico l’Ente dovrà provvedere:

- alla corretta rappresentazione dei residui attivi e passivi, in base alla fondatezza del titolo giuridico e alla sua esigibilità, secondo le modalità compiutamente indicate in parte motiva (cfr., in dettaglio, punto “A. Eliminazione e reimputazione dei residui attivi e passivi” della presente delibera);

- alla conseguente corretta stima del FPV e del FCDE, quali originati in seguito ad un “riaccertamento straordinario” improntato ai principi della veridicità e della attendibilità;

- alla rettifica del risultato di amministrazione all’1.1.2015 e alla corretta rappresentazione di ciascuna sua componente vincolata e accantonata, tenendo conto: a) della conseguenze della corretta determinazione del FPV e del FCDE; b) dello “scorporo” del FAL dal FCDE;

- all’accertamento del c.d. maggior disavanzo – che, in virtù del mancato assorbimento delle quote residue della anticipazione di liquidità ex D.L. 35 del 2013 nel FCDE, dovrà essere almeno pari a € 328.635.504,02 – e al suo ripiano secondo le modalità previste dal D.M. 2 aprile 2015, nell’arco di tempo e con le modalità individuate nella apposita delibera da adottare da parte del Consiglio comunale.

Tale atto consiliare – che impatta significativamente sulla situazione contabile complessiva dell’Ente e, quindi, anche sul piano di riequilibrio rimodulato - dovrà aver riguardo non solo alla corretta determinazione del c.d. 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. Le fonti destinate a copertura del disavanzo, inoltre, dovranno mostrare un sufficiente grado di attendibilità.

RINVIA

alla successiva fase di controllo l’esame:

- delle valutazioni e delle conseguenti azioni correttive che il Comune adotterà a seguito delle prescrizioni di cui alla presente delibera;
- dell'evoluzione degli obiettivi perseguiti e delle dinamiche degli equilibri contabili dell'Ente, conformemente a quanto previsto dall'art. 243 quater, comma 3 T.U.E.L.

DISPONE

- ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, e ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione, che l'Ente adotti le menzionate misure correttive entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della presente delibera;
- che, a cura della Segreteria della Sezione, copia della presente deliberazione sia comunicata tramite posta elettronica certificata (PEC):
 - al Consiglio Comunale e al Sindaco del Comune di Reggio Calabria (RC);
 - all'Organo di revisione del Comune di Reggio Calabria (RC).

Così deliberato in Catanzaro, nella camera di consiglio del 27 settembre 2017

Il Magistrato relatore

f.to Dott.ssa Stefania Anna Dorigo

Il Presidente

f.to Dott. Tommaso Salamone

Depositata in segreteria il giorno 27 settembre 2017

Il Direttore di Segreteria

f.to Dott.ssa Elena Russo