



# **CORTE DEI CONTI**

## **SEZIONE DELLE AUTONOMIE**

***LINEE DI INDIRIZZO PER LA RELAZIONE DEI REVISORI DEI CONTI DEI COMUNI, DELLE CITTA' METROPOLITANE E DELLE PROVINCE SUI BILANCI DI PREVISIONE 2017-2019 PER L'ATTUAZIONE DELL'ART. 1 COMMA 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005 N. 266.***

***Deliberazione n. 14/SEZAUT/2017/INPR***



# *Corte dei Conti*

## *Sezione delle autonomie*

N. 14/SEZAUT/2017/INPR

Adunanza del 13 giugno 2017

Presieduta dal Presidente di sezione

Adolfo Teobaldo DE GIROLAMO

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione	Simonetta ROSA, Diodoro VALENTE, Francesco PETRONIO, Fulvio Maria LONGAVITA
Consiglieri	Lucilla VALENTE, Marta TONOLO, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Elena BRANDOLINI, Stefania PETRUCCI, Dario PROVVIDERA, Mario ALÌ, Paolo ROMANO, Mario GUARANY
Primi Referendari	Valeria FRANCHI, Giampiero PIZZICONI
Referendari	Vanessa PINTO

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

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con Regio Decreto 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 decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e successive modificazioni (TUEL);

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, ed in particolare l'art. 7, commi 7 e 8;

Visto l'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006);

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante *“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42”*, corretto ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126;

Vista la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 che ha introdotto il principio del pareggio di bilancio nella Carta Costituzionale;

Visti gli articoli 1 e 3 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Vista la legge 24 dicembre 2012, n. 243 recante disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, sesto comma, della Costituzione;

Visto l'art. 1, comma 454 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017) che ha disposto il differimento al 28 febbraio 2017 del termine per la deliberazione del bilancio annuale di previsione 2017 per gli Enti locali;

Visto il d.l. 30 dicembre 2016, n. 244 (c.d. decreto mille proroghe), convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, concernente l'ulteriore differimento del termine per l'approvazione del bilancio di previsione per gli Enti locali al 31 marzo 2017;

Visto il decreto del Ministero dell'interno del 30 marzo 2017 con il quale per le Città metropolitane e per le Province il termine è stato ulteriormente prorogato al 30 giugno 2017;

Visto il decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, recante *“Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo”*;

Vista la propria deliberazione n. 4/2015/INPR, con cui sono state dettate *“Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali”*;

Vista, la propria deliberazione n. 31/2015/INPR, con cui sono state integrate le Linee guida Enti locali, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss. della l. n. 266/2005 (approvate con deliberazione n. 13/2015/INPR), in ordine all'utilizzo della cassa vincolata per temporanee esigenze correnti, ai sensi dell'art. 195 del TUEL;

Vista la propria deliberazione n. 32/2015/INPR, recante *“Linee di indirizzo su aspetti significativi dei bilanci preventivi 2015 nel contesto della contabilità armonizzata”*;

Vista la propria deliberazione n. 9/2016/INPR, recante *“Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli enti territoriali”*;

Vista l'esigenza di fornire agli Enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019;

Vista la nota n. 1234 del 7 giugno 2017, con la quale il Presidente della Corte dei conti ha convocato la Sezione delle autonomie per l'adunanza del 13 giugno 2017;

Uditi i relatori, Consiglieri Rinieri Ferone, Adelisa Corsetti, Elena Brandolini e Primo Referendario Valeria Franchi;

## PREMESSO

Per l'esercizio 2017, nell'ottica di un progressivo e graduale avvicinamento al percorso fisiologico tracciato dalla legge per la programmazione finanziaria, il termine per l'approvazione del bilancio di previsione fissato al 31 dicembre dell'anno precedente all'esercizio di riferimento (art. 151, comma 1, del d.lgs. n. 267/2000 -TUEL), è stato differito per gli Enti locali, inizialmente al 28 febbraio 2017 (art. 1, comma 454, l. n. 232/2016) e, successivamente, prorogato al 31 marzo per i Comuni (art. 5, comma 11, d.l. n. 244/2016,) ed al 30 giugno per Province e Città metropolitane (d.m. 30 marzo 2017).

Il termine fissato per la deliberazione dei bilanci si coniuga con quello stabilito dal decreto 12 maggio 2016 del Ministro dell'economia e delle finanze (in attuazione dell'art. 4, commi 6 e 7 del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118), che prevede l'inoltro alla banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP) di cui all'art. 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, entro trenta giorni dall'approvazione, del bilancio di previsione (così come del rendiconto e del bilancio consolidato) compresi i dati disaggregati per voce del piano dei conti integrato. Il mancato rispetto di tale termine, fermi restando gli interventi surrogatori sugli organi previsti dal TUEL ove ne ricorrano i presupposti, viene sanzionato con il divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo e di stipula di contratti di servizio fino all'avvenuto adempimento (art. 9, comma 1-*quinquies*, decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113, convertito dalla legge 7 agosto 2016, n. 160).

È da dire che lo spostamento in avanti dei termini - oltre a presentare taluni profili di non coerenza con la riforma dei sistemi contabili che ha disegnato un unico organico ciclo di bilancio che lega la fase della programmazione a quella della gestione e della rendicontazione - rende più difficoltoso l'esercizio delle funzioni di controllo interno ed esterno delle gestioni relativamente alle quali, per la fase di previsione dei bilanci, non sono agevolmente individuabili aree di riscontro dell'attività amministrativa strutturate su dati stabili e significativi nella prospettiva della programmazione annuale e triennale.

Si dà atto che, alla base della prassi del differimento del termine di deliberazione dei bilanci c'è la persistenza di margini di incertezza del quadro di riferimento normativo per l'impostazione dei bilanci medesimi, soprattutto delle risorse finanziarie disponibili e del loro impiego. Un'incertezza che, invero, non si riflette solo sulla fase della programmazione finanziaria, ma anche su quella di gestione dei bilanci deliberati; e ciò per effetto di disposizioni che, oramai da alcuni anni, intervengono in corso d'esercizio a modificare le regole della gestione ed i relativi assetti, come avvenuto, anche nel 2017, con il decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, recante "*Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative*

*a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo”.*

Corposo provvedimento quest’ultimo che, per quel che riguarda gli enti locali, incide su importanti aspetti della gestione finanziaria. In particolare: per le Città metropolitane e per le Province, oltre a reiterare disposizioni derogatorie alle ordinarie regole della programmazione finanziaria introdotte già dall’esercizio 2015 (annualità del bilancio di previsione, applicazione di quote libere e destinate del risultato di amministrazione al bilancio di previsione per il mantenimento degli equilibri, lo svincolo delle risorse trasferite dalle Regioni per il mantenimento dell’equilibrio corrente ed altre), ha previsto ulteriori risorse da destinare all’esercizio delle funzioni fondamentali ed a specifiche attività delle Province, come la manutenzione straordinaria della rete viaria, il tutto a ridosso del termine ultimo per la deliberazione dei bilanci di previsione, fissato, come si è ricordato, al 30 giugno 2017. Così come sul piano degli investimenti ha stanziato risorse per il 2017 – oltre che per gli esercizi fino al 2020 – per il finanziamento di interventi in materia di edilizia scolastica.

Non sfugge che l’impiego di tali risorse, di cui gli Enti avranno certezza giuridica solo ad avvenuta conversione del decreto-legge, secondo i nuovi canoni della contabilità che obbliga alla registrazione degli impegni solo in presenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, presenta più che potenziali criticità per quelle spese che possono essere attivate solo all’esito di procedure di gara.

Anche per i Comuni il d.l. n. 50/2017 incide sugli assetti già in esercizio della programmazione finanziaria e sugli equilibri costruiti in base ad essa, in particolare sulle misure introdotte in materia di spesa degli Enti locali mediante deroghe ai tetti alle assunzioni a tempo determinato o con la diversa e più ampia misura del “*turn over*” (art. 22 del d.l.) creando, così, maggiori spazi di spesa, il tutto a metà circa dell’esercizio in corso e con impatto, come già accennato, sul mantenimento degli equilibri costruiti in sede di deliberazione del bilancio.

In sostanza molti Enti si troveranno nella necessità di operare variazioni di bilancio che dovranno trovare riscontro nel prospetto dimostrativo del rispetto del saldo di cui all’art. 1, comma 466 della legge n. 232/2016 adeguando, naturalmente, le previsioni di cassa autorizzatorie e, ove necessario, anche quelle concernenti la competenza sugli esercizi successivi a quello di riferimento. Ciò rende quanto mai necessario che gli Enti commisurino le reali condizioni di equilibrio con la sostenibilità per la parte residua dell’esercizio delle misure di ampliamento della spesa.

È da tener presente che le funzioni di controllo esercitate dalle Sezioni regionali della Corte dei conti sulla sana gestione finanziaria di cui all’art. 1 commi 166 e ss. della l. n. 266/2005 sono ora interessate da una revisione dell’attuale sistema di acquisizione delle informazioni contabili.

Il nuovo sistema di acquisizione dei documenti di bilancio degli Enti territoriali introdotto dal già richiamato art 4, commi 6 e 7, del d.lgs. n. 118/2011, nel suo corretto funzionamento a regime, renderà disponibile la totalità delle informazioni relative alla rappresentazione contabile dei fatti di gestione di tutti gli Enti tenuti all’obbligo di trasmissione dei dati alla BDAP.

Il corretto funzionamento dipende, innanzitutto, dalla completa costruzione della rete informativa che richiede la necessaria registrazione dei contatti istituzionali destinati ad alimentare la banca dati; non meno importante si appalesa la necessità di rafforzare gli strumenti organizzativi e stimolare i supporti operativi (aziende di software, consulenti contabili) per rendere attuabile e concreta la contabilità a “*doppio binario*”: finanziaria con funzione autorizzatoria ed economico-patrimoniale con funzione conoscitiva.

In tale rinnovato contesto, gli Organi di revisione dei vari Enti sono chiamati, in particolare, a vigilare sul corretto adempimento degli obblighi di trasmissione alle Banche dati gravanti sui medesimi Enti e ad assicurare l’attendibilità dei dati ed attestare le congruenze di quelli inseriti in BDAP e in altre Banche dati (vedi banca dati Partecipate) con quelli presenti nei documenti contabili dell’Ente.

### CONSIDERATO

L’armonizzazione contabile costituisce senz’altro un presidio essenziale ad un efficace coordinamento della finanza pubblica ed è stata costruita, nella sua disciplina formale e sostanziale, secondo un criterio logico che consente di cogliere gli aspetti di congruenza delle gestioni degli Enti.

È stato già osservato da questa Sezione nei precedenti atti di indirizzo (n. 4/2015/INPR; n. 32/2015/INPR; n. 9/2016/INPR) che si tratta di operazione complessa e che per gli operatori ha creato situazioni di criticità che ne frenano le potenzialità. Volendo tratteggiare solo per sommi capi le aree applicative nelle quali si sono colti tali segni, vale considerare che il ritorno dopo circa 20 anni della previsione di cassa finalizzata ad una migliore programmazione dei flussi, ha comportato la necessità di più frequente ricorso alle variazioni di bilancio e alle connesse relazioni informatiche con i tesoreri; non meno oneroso si è rilevato il rispetto della disciplina delle variazioni di bilancio contenuta nel novellato art. 175 TUEL che contempla una variegata articolazione delle competenze per l’adozione di tali atti che va dagli organi consiliari ai responsabili dei servizi. Elementi di complessità si registrano anche nella tenuta della contabilità finalizzata alla determinazione, a fine esercizio, del risultato di amministrazione che, per l’aspetto relativo all’eventuale avanzo, impone un’analisi della sua composizione che ne rende difficile la lettura e complica la sua programmazione ed il suo utilizzo nonostante i correttivi dell’ultima legge di bilancio. Così come impegnativo, per la complessità gestionale, si presenta l’istituto del fondo pluriennale vincolato, la cui importante funzione di legare temporalmente l’acquisizione delle risorse all’utilizzo delle stesse viene realizzata solo con puntuale osservanza delle specifiche regole. In proposito una certa problematicità è stata osservata nel tracciamento finanziario delle spese di investimento pluriennali per effetto, nei casi in cui si verifica, del ripetuto transito dello stesso investimento nell’avanzo vincolato, la sua successiva applicazione o l’utilizzo del fondo pluriennale vincolato, tematica alla quale farà da moltiplicatore il rilancio degli investimenti. Non diversamente accade per la, giustamente attenta e scrupolosa, tenuta della contabilità per l’utilizzo degli incassi vincolati e degli anticipi di tesoreria e del loro rispettivo reintegro.

Peraltro non può trascurarsi di considerare che detta riforma è approvata negli uffici degli Enti interessati in concomitanza con altre impegnative riforme sia sul piano delle gestioni - si pensi al nuovo pareggio di bilancio - sia sul piano ordinamentale-organizzativo: obbligo della fatturazione elettronica, scissione contabile dell'IVA, obblighi di trasparenza ANAC, attuazione del decreto legislativo 25 maggio 2016, n 97 (riordino della disciplina riguardante il diritto di accesso civico, gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione delle informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni), riforma delle partecipate e del codice degli appalti e rispetto degli adempimenti connessi alla costruzioni dei fabbisogni standard.

Il 2017 costituisce, quindi, anche essenziale momento di verifica della maggiore assimilazione e, ove necessario, “correzione” delle distorsioni che non sono mancate nel dare attuazione alla - molto complessa - “architettura” dei nuovi sistemi contabili e schemi di bilancio. Una complessità della quale può essere considerata sintomatica anche la difficoltà registrata in una larga fascia di Enti, di adeguata attuazione della nuova contabilità economico-patrimoniale.

Per le esposte ragioni, sottolineando ancora una volta l'importanza del processo di armonizzazione contabile in atto, si ritiene di accompagnare l'azione degli Enti anche per l'esercizio 2017, fornendo utili indicazioni di principio ed operative su alcuni profili di particolare rilievo, anche al fine di migliorare l'applicazione uniforme delle disposizioni in materia.

La Corte, in questa sede, ribadisce l'esigenza che si proceda nel percorso intrapreso per migliorare la qualità dei conti degli Enti territoriali, che costituiscono una componente primaria del conto della pubblica amministrazione.

A differenza di quanto avvenuto per l'esercizio 2016, per le ragioni già precisate, questa delibera non è accompagnata dal questionario;

### **DELIBERA**

di adottare le unite linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266.

Le presenti linee di indirizzo riguardano, le Città metropolitane, le Province ed i Comuni, anche operanti nel territorio delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome, nei limiti della compatibilità con gli specifici ordinamenti.

### **DISPONE**

Che copia della presente deliberazione venga trasmessa, per le pertinenti valutazioni, al Ministro dell'interno e al Ministro dell'economia e delle finanze.

La presente deliberazione sarà pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 13 giugno 2017.

**I Relatori**

**F.to Rinieri FERONE**

**F.to Adelisa CORSETTI**

**F.to Elena BRANDOLINI**

**F.to Valeria FRANCHI**

**Il Presidente**

**F.to Adolfo T. DE GIROLAMO**

**Depositata in Segreteria il 23 giugno 2017**

**Il Dirigente**

**F.to Renato PROZZO**



# ***CORTE DEI CONTI***

## *Sezione delle autonomie*

**LINEE DI INDIRIZZO PER LA RELAZIONE DEI REVISORI DEI CONTI DEI COMUNI, DELLE CITTÀ METROPOLITANE E DELLE PROVINCE SUI BILANCI DI PREVISIONE 2017-2019 PER L'ATTUAZIONE DELL'ART. 1 COMMA 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005 N. 266.**

### **1. Disposizioni concernenti l'esercizio provvisorio 2017.**

Anche per l'esercizio 2017, sia pure per un arco di tempo più limitato rispetto agli ultimi anni, si è fatto ricorso all'esercizio provvisorio (autorizzato per il 2017 fino al 31 marzo per i Comuni e fino al 30 giugno per Province e Città metropolitane).

In proposito appare utile ribadire i principali indirizzi diramati con le precedenti deliberazioni (n. 9/SEZAUT/2016/INPR; n. 18/SEZAUT/2014/INPR; n. 23/SEZAUT/2013/INPR) a presidio delle situazioni di rischio connesse alla gestione in esercizio provvisorio, indirizzi che qui si confermano anche nell'ottica di una verifica di coerenza dei documenti definitivi già in fase di gestione ed in funzione, ove possibile, di interventi correttivi, a maggior ragione per gli Enti che ancora non hanno deliberato il bilancio. Essi riguardano:

- criticità nel riferire la gestione finanziaria in esercizio provvisorio agli stanziamenti di spesa dell'anno precedente in presenza di manovre di riduzione delle risorse e della spesa;
- impatto negativo sugli equilibri di competenza e di cassa, quest'ultimo connesso anche al ritardo nella riscossione dei tributi propri;
- difficoltà di approvare efficaci manovre finanziarie finalizzate alla razionalizzazione e riduzione della spesa, ad esercizio finanziario inoltrato;
- difficoltà nell'adozione delle azioni di riequilibrio per quegli Enti che hanno presentato, nell'esercizio precedente, disavanzo di amministrazione e/o di gestione, nonché nel perfezionamento di eventuali piani di riequilibrio finanziario pluriennale;
- problematicità nei processi di riconoscimento e finanziamento di debiti fuori bilancio accertati o in corso di formazione;
- difficoltà di attivare, in assenza dello strumento autorizzatorio, fonti di finanziamento nazionali e comunitarie da destinare ad interventi di investimento, con il conseguente rischio di dover rinunciare ai conferimenti assegnati;

- mancata approvazione del Piano esecutivo di gestione, con riflessi negativi sugli aspetti connessi alla valutazione della *performance* della dirigenza e del personale degli enti.

Per le Province e le Città metropolitane, che hanno predisposto il bilancio di previsione per la sola annualità 2016, è stata prevista, altresì, l'applicazione dell'art. 163 del TUEL "esercizio provvisorio e gestione provvisoria" con riferimento al bilancio di previsione definitivo approvato per il 2016 (art. 1-ter del d.l. n. 78/2015, convertito dalla l. n.125/2015, come modificato dall'art. 18 del d.l. n. 50/2017).

In base all'art. 18 del d.l. n. 50/2017, le Province e le Città Metropolitane possono predisporre, anche per il 2017, il bilancio di previsione per la sola annualità 2017 e, al fine di garantire il mantenimento degli equilibri finanziari, possono applicare al bilancio di previsione l'avanzo libero e destinato.

Si conferma altresì la possibilità di utilizzare, agli stessi fini, l'avanzo vincolato, tenuto conto dei rendiconti relativi all'anno 2016 e ciò in base al comma 462-*bis* dell'art. 1 della legge n. 232/2016 (legge di bilancio 2017) inserito dal terzo comma dell'art. 18 del d.l. n. 50/2017. Si tratta della facoltà per le Regioni di svincolare i trasferimenti già attribuiti alle Province e alle Città Metropolitane e confluiti nell'avanzo di amministrazione vincolato del 2016 per il loro mancato utilizzo.

Naturalmente gli spazi di spesa coperti dalle risorse in avanzo dagli esercizi precedenti devono indurre ad una particolare attenzione nella verifica della realizzazione delle stesse da considerare, in prima approssimazione, in termini di incidenza sulla cassa iniziale. Peraltro, sempre nell'ottica del mantenimento degli equilibri di cassa, occorre tenere conto che l'avanzo non forma oggetto delle previsioni di bilancio.

La situazione emergenziale delle Province e delle Città Metropolitane e la possibilità di predisporre bilanci soltanto annuali hanno determinato un sostanziale annullamento della capacità programmatica degli Enti per cui in materia di investimenti, già limitati dalla scarsità di risorse, la programmazione degli stanziamenti delle relative spese dovrà essere effettuata con una scrupolosità nella definizione della tempistica e della correlata esigibilità che consenta l'utile costituzione e la corretta gestione del fondo pluriennale vincolato.

Problematica questa che riguarda la totalità degli Enti locali che devono misurare la politica degli investimenti con la complessità delle procedure preordinate all'affidamento degli appalti.

## **2. Le distorsioni nelle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui: riflessi sui bilanci di previsione.**

L'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, nelle intenzioni del legislatore, avrebbe dovuto rappresentare un "pilastro portante nelle fondamenta" della riforma della contabilità degli Enti territoriali.

In sede di audizione sullo schema di decreto legislativo recante "disposizioni integrative e correttive del d.lgs. n. 118/2011, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi" (atto n. 92 - *commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale* - 29 maggio 2014) la Corte così si esprime: "*Il riaccertamento straordinario dei*

*residui, propedeutico all'avvio della competenza «a scadenza», si pone come una «operazione verità» sull'effettiva situazione finanziaria degli enti territoriali, mediante una rappresentazione veritiera, corretta e consolidata della finanza di regioni ed enti locali.»*

La Sezione delle autonomie ha individuato i profili irrinunciabili di tale operazione i quali devono essere considerati dagli Enti anche nella impostazione del bilancio 2017 – 2019: concretamente occorre valutare se il ripiano del disavanzo accertato dopo l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, non solo sia garantito dalle operazioni di esercizio anno per anno, ma anche se tale ripiano, diluito nel tempo, sia sostenibile dall'Ente e assicuri la governabilità dei conti per l'esercizio delle funzioni fondamentali.

Ancora sul piano dei profili essenziali della correttezza dell'operazione è stato, in particolare, evidenziato che una eliminazione dei residui attivi inferiore a quanto previsto dalle nuove regole avrebbe potuto attenuare gli effetti dell'attività di riaccertamento straordinario e prolungare, sostanzialmente, la stagione dei “disavanzi occulti”.

È da considerare, altresì, che per i residui attivi, a differenza di quelli passivi, le regole del riaccertamento straordinario non sono così diverse da quelle del riaccertamento ordinario, sicché la valutazione circa l'esigibilità dei crediti da mantenere in bilancio resta affidata al responsabile del servizio economico-finanziario degli Enti. La problematica degli avanzi fittizi, generata dall'omessa cancellazione di residui attivi inesigibili o inesistenti, è stata evidenziata dalla delibera n. 31/SEZAUT/2016/FRG – Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni.

La determinazione delle entrate di dubbia e difficile esazione è un adempimento di particolare delicatezza e importanza. La conseguente “svalutazione” deve avere effetto sulla programmazione e previsione degli impieghi delle medesime entrate in termini di spesa, al fine di tutelare l'Ente dal rischio di utilizzare entrate non effettive, finanziando obbligazioni passive perfezionate, scadute ed esigibili con entrate non disponibili e quindi finanziando il bilancio di previsione e la gestione in “sostanziale situazione di disavanzo” (deliberazione n. 4/SEZAUT/2015/INPR – Corte Costituzionale sentenze n. 250 /2013 e n. 213/2008).

È indefettibile la contestualità dei presupposti che giustificano le previsioni autorizzatorie di spesa del bilancio di previsione, con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime.

Tali principi assumono particolare rilevanza nella determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) da iscrivere nel bilancio 2017/2019: le entrate oggetto di svalutazione devono essere analiticamente individuate, unitamente a tutti i parametri che devono dare contenuto alla motivazione riferita alla quantificazione del fondo da iscrivere in bilancio e che deve trovare la propria esplicitazione nella nota integrativa, allegata al bilancio di previsione 2017-2019 (Principio contabile applicato della programmazione, punto 9.11.2).

Al riguardo, è fondamentale la dichiarazione di adeguatezza del FCDE iscritto in bilancio che *“assume, pertanto, una specifica rilevanza giuridica e sostanziale e deve essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione e alla correlata competenza di coordinamento e vigilanza del responsabile del servizio economico – finanziario dell’ente e alla necessaria verifica dell’organo di revisione”* (cfr. deliberazione n. 32/SEZAUT/2015/INPR).

L’analisi accurata e analitica del risultato di amministrazione rideterminato al 1 gennaio 2015 – a seguito del riaccertamento straordinario – è presupposto per un’adeguata e completa valutazione degli equilibri presenti e futuri della gestione (cfr. citata deliberazione n. 32/2015)

Tra le principali criticità che sono emerse dall’operazione di riaccertamento straordinario dei residui, sintetizzate dalla deliberazione n. 31/SEZAUT/2016/FRG risultano le seguenti:

- la mancata formalizzazione in specifici atti delle ragioni sottese alle determinazioni assunte dall’Ente in ordine alla cancellazione, mantenimento e reimputazione dei residui;

- le modalità di reimputazione dei residui attivi e passivi agli esercizi di effettiva esigibilità sia per ciò che attiene alla corretta individuazione dell’esercizio sia per ciò che attiene al volume dei residui interessati dalla predetta operazione;

- l’impropria cancellazione in occasione del riaccertamento straordinario di partite creditorie insussistenti che avrebbero dovuto essere espunte all’esito del riaccertamento ordinario relativo all’esercizio 2014, con ogni conseguenza in ordine alla rideterminazione del risultato di amministrazione 2014 e del disavanzo straordinario oggetto di ripiano ex d.m. 2 aprile 2015;

- l’insufficienza della motivazione della deliberazione per il ripiano del disavanzo straordinario sotto il profilo delle fonti di finanziamento individuate mediante generico riferimento al d.m. 2 aprile 2015.

Le Sezioni regionali hanno operato un controllo dell’operazione di riaccertamento straordinario dei residui, che si è conclusa in molti casi con la richiesta di reiterare in autotutela tale operazione, senza peraltro evidenziare un contrasto con il principio di unicità dell’operazione solo allorché *“l’interesse specifico e concreto all’autotutela sia connesso alla rilevazione, da parte della Magistratura di controllo, di irregolarità contabili così gravi da non essere altrimenti ripianabili se non attraverso una revisione del suddetto riaccertamento straordinario – ora per allora – in modo da ricondurre gli esiti dello stesso al rispetto dei principi dell’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio introdotti dal d. lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal d. lgs. n. 126/2014 e, altresì, dei principi di veridicità, sostenibilità e conservazione nel tempo in ossequio alle finalità del coordinamento finanziario, poste dall’art. 117, comma 3, Cost. (SRC Campania n.1/2017/PRSP; cfr. anche SRC Campania n. 37/2016/PRSP, SRC Liguria n. 2,8,11,12,13,92,107/2016/PRSP; SRC Puglia n. 145/2015/PRSP; SRC Lombardia 120,415/2016; SRC. Lazio 111/2016/PRSP- SRC Molise 22,23,147,148,152/2016/PRSP).*

Mentre è evidente e va rimarcata l’inammissibilità di autonome iniziative dell’Ente tese a ripetere l’operazione di riaccertamento straordinario anche *“al fine di evitare comportamenti opportunistici”*

(principio contabile applicato della contabilità finanziaria punto 9.3), l'orientamento della giurisprudenza delle Sezioni regionali di controllo non appare in contrasto con i principi esposti nella citata delibera d'indirizzo n. 4/2015 della Sezione delle autonomie che ha evidenziato come l'operazione di riaccertamento costituisca un'operazione *“straordinaria, non frazionabile e ripetibile in considerazione delle finalità che sono quelle di adeguare l'ammontare unitario e complessivo dei residui attivi e passivi al nuovo principio della competenza finanziaria cosiddetta potenziata, con decorrenza dal 1° gennaio dell'anno in corso”*

Infatti, nell'ottica di una normalizzazione dei rimedi alle distorsioni rilevate in una operazione di riaccertamento straordinario condotta in modo non veritiero e al fine di ristabilire la veridicità della gestione finanziaria e dei risultati di esercizio e di amministrazione inficiati da rappresentazioni non corrispondenti alla reale situazione finanziaria degli Enti la Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR (Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli Enti territoriali) ha rilevato: *“Il riaccertamento straordinario ha avuto lo scopo di adeguare i residui attivi e passivi, conservati al 31 dicembre 2014 in forza delle regole vigenti prima dell'entrata in vigore della riforma contabile, al principio della competenza finanziaria potenziata che, a far data dal 1° gennaio 2015, è divenuto la regola fondamentale da applicare alla gestione finanziaria degli enti e, quindi, anche alla gestione dei residui. Gestione quest'ultima che deve essere ispirata, altresì, al principio di prudenza, in virtù del quale, tutti gli enti sono tenuti ad effettuare, in vista della predisposizione del rendiconto della gestione e con effetti sullo stesso, una ricognizione complessiva dei residui attivi e passivi, ai sensi dell'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011, verificando adeguatamente le ragioni del loro mantenimento. La ricognizione annuale è tesa ad individuare anche le voci che non siano state correttamente appostate in bilancio e che debbano essere oggetto di riclassificazione. Per effetto della gestione ordinaria dei residui, che comporta ogni anno la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione di vecchi crediti, lo stock di residui attivi dovrebbe tendere ad una naturale stabilizzazione, mentre i residui passivi devono tendere verso una progressiva riduzione”*.

Pertanto le eventuali rettifiche, opportunamente e analiticamente motivate, potranno essere effettuate tramite il riaccertamento ordinario dei residui ai sensi dell'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011, e secondo quanto previsto dal principio contabile applicato della contabilità finanziaria, punto 9.1.

### **3. La programmazione ed il rispetto dei principi della veridicità e dell'attendibilità delle previsioni.**

Anche in questa sede va richiamata l'attenzione sulla rilevanza del processo di programmazione e dei suoi documenti principali (cfr.: deliberazioni di indirizzo n. 9/SEZAUT/2016/INPR e n. 24/SEZAUT/2016/INPR).

**3.1.** Il principio contabile applicato (All. n. 4.1 al d.lgs. n. 118/2011) definisce la programmazione come *“processo di analisi e valutazione che, comparando e ordinando coerentemente tra loro le politiche e i piani per il governo del territorio, consente di organizzare, in una dimensione temporale predefinita, le attività e le risorse necessarie per la realizzazione di fini sociali e la promozione dello sviluppo economico e*

*civile delle comunità di riferimento*” per la cui attuazione si richiede il rispetto dei principi contabili generali (All. 1 d.lgs. n. 118/2011) ed in particolare del principio della veridicità.

Giova, in proposito, ricordare che il principio della veridicità:

- fa esplicito riferimento alla regola del *true and fair view* che ricerca nei dati contabili di bilancio la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio;

- non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari ed economici generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento.

Ne consegue che la corretta applicazione di detto principio -che richiede anche l'enunciazione degli altri postulati di bilancio dell'attendibilità, della correttezza e della comprensibilità (All. 1, punto 5) - impone di valutare le singole poste secondo una rigorosa analisi di controllo atta ad evitare sottovalutazioni e/o sopravvalutazioni delle stesse.

Ciò comporta che:

- le previsioni e, in generale, tutte le valutazioni a contenuto economico - finanziario e patrimoniale, in applicazione del principio dell'attendibilità, devono essere sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse atte a rendere attendibili i documenti predisposti;

- la formazione dei documenti contabili, in applicazione del principio della correttezza, deve caratterizzarsi per il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione degli stessi non solo in sede di programmazione e previsione ma, anche, in sede di gestione, di controllo e di rendicontazione. Infatti, il principio della correttezza “*si estende anche ai principi contabili generali e applicati che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio, anche non previste da norme giuridiche, ma che ispirano il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni specifica amministrazione pubblica. Il principio della correttezza si applica anche alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica*” (All. 1, punto 5);

- il sistema di bilancio, in ossequio al principio della chiarezza o comprensibilità, deve essere particolarmente chiaro nel classificare le voci finanziarie, economiche e patrimoniali. Si ricorda in proposito che il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio base della veridicità.

Il processo di programmazione deve, quindi, svolgersi nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie e tenendo conto della possibile evoluzione della gestione dell'Ente. Infatti attraverso l'attività di programmazione, tutte le amministrazioni pubbliche, ivi compresi gli Enti locali,

concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale, in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica emanati in attuazione degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione e ne condividono le conseguenti responsabilità.

Il processo si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto a programmi e piani futuri riferibili alle missioni dell'Ente. Pertanto:

- i contenuti della programmazione devono essere declinati in coerenza con il programma di governo, che definisce le finalità e gli obiettivi di gestione perseguiti dall'Ente anche attraverso il sistema di Enti strumentali e società controllate/partecipate e con gli indirizzi di finanza pubblica definiti in ambito comunitario e nazionale;

- le finalità e gli obiettivi di gestione devono essere misurabili e monitorabili in modo da potere verificare il loro grado di raggiungimento e gli eventuali scostamenti fra risultati attesi ed effettivi;

- i documenti del processo devono esplicitare con chiarezza il collegamento tra il quadro complessivo dei contenuti della programmazione, i portatori di interesse di riferimento, le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili e le correlate responsabilità di indirizzo, gestione e controllo.

Tra gli strumenti della programmazione particolare rilevanza assumono:

- il Documento unico di programmazione (DUP) che rappresenta la guida strategica ed allo stesso tempo operativa della gestione degli Enti, nonché il necessario presupposto di tutti gli altri documenti di programmazione, ed è indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione (art. 170 TUEL). Il primo documento unico di programmazione è adottato con riferimento agli esercizi 2016 e successivi. Si ricorda che gli Enti sono tenuti a disciplinare, attraverso il proprio regolamento di contabilità, i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di Consiglio e di Giunta che non sono coerenti con le previsioni e i contenuti programmatici del DUP (All. 4/1, punto 8.3);

- il "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" di cui all'articolo 18-bis, del d.lgs. n. 118/2011, che assume valenza di strumento per il monitoraggio degli obiettivi e dei risultati di bilancio e che integra i documenti di programmazione;

- il bilancio di previsione, che rappresenta il momento conclusivo della fase di previsione e programmazione. Da predisporre nel rispetto di quanto stabilito dal più volte richiamato principio contabile applicato 4/1, punto 9, il bilancio deve rappresentare con chiarezza non solo gli effetti contabili delle scelte assunte, ma anche la loro motivazione e coerenza con il programma politico dell'amministrazione, con il quadro economico-finanziario e con i vincoli di finanza pubblica.

**3.2.** Il DUP, sia nella sua forma ordinaria, prevista per gli Enti con popolazione superiore a 5.000 abitanti dal principio contabile applicato della programmazione di bilancio (allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, punti 8.1 - 8.3), sia nella forma semplificata per gli Enti con popolazione fino a 5.000 abitanti

(punto 8.4 stesso principio contabile), si configura come atto presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione, strettamente connesso sia al bilancio di previsione che al Piano esecutivo di gestione (PEG) – strumento obbligatorio solo per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti (art. 169 TUEL) – e presupposto necessario di tutti gli altri documenti di programmazione. In tale ottica il DUP compendia in sé le diverse linee programmatiche relative alla gestione delle risorse umane, finanziarie e strumentali degli Enti, al fine di garantirne la complessiva coerenza, anche in vista del perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica. Il disposto normativo (art. 170 TUEL e principio contabile applicato all. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, punto 8) individua struttura e contenuti minimi essenziali di detto documento programmatico. Giova, comunque, ricordare che mentre la Sezione strategica individua le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo, la Sezione operativa costituisce lo strumento attraverso il quale, nell'ambito dell'arco temporale di riferimento del bilancio di previsione, si concretizzano le finalità della Sezione strategica. Quest'ultima, pertanto, ha carattere generale, contiene la programmazione operativa dell'Ente e costituisce, al contempo, la guida e il vincolo in relazione ai processi di redazione dei documenti contabili di previsione. Ogni anno gli obiettivi strategici, contenuti nella SeS, devono essere verificati nello stato di attuazione e possono essere, a seguito di variazioni rispetto a quanto previsto nell'anno precedente e dandone adeguata motivazione, opportunamente riformulati. Devono essere altresì verificati gli indirizzi generali e i contenuti della programmazione strategica con particolare riferimento alle condizioni interne dell'Ente, al reperimento e impiego delle risorse finanziarie e alla sostenibilità economico – finanziaria.

Oltre ai contenuti minimi essenziali, già normativamente previsti, nell'ambito della Sezione operativa è auspicabile che una particolare analisi sia dedicata al "Fondo pluriennale vincolato" (FPV) sia di parte corrente, sia relativo agli interventi in conto capitale, non solo sotto il profilo contabile, ma soprattutto in relazione alla valutazione dei tempi e delle modalità della realizzazione dei programmi e degli obiettivi dell'amministrazione. Sul punto si richiamano integralmente gli orientamenti già espressi dalla Sezione con le deliberazioni di indirizzo n. 4/SEZAUT/2015 e n. 9/SEZAUT/2016 nell'ambito dei quali è stato sottolineato come, in concreto, il FPV sia uno strumento fondamentale per il rafforzamento della funzione programmatica e come si renda necessario che, da un lato, lo stesso sia finanziato da entrate regolarmente accertate e imputate in applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata e, dall'altro, che sia perfezionato il procedimento amministrativo di accertamento dell'entrata che finanzia la spesa con l'adozione del provvedimento amministrativo previsto dai rispettivi ordinamenti, atteso che non è conforme al principio contabile la costituzione del FPV a copertura degli impegni che scadono in esercizi successivi a quello di registrazione e imputazione della relativa entrata, in mancanza dell'atto di accertamento di tale entrata - che ne costituisce la copertura - e della relativa classificazione di bilancio.

In sostanza, non sembra superfluo sottolineare nuovamente la necessità che l'adempimento, di tale fase programmatica *“sia curato nella piena consapevolezza della sua funzione fondativa di un nuovo criterio di impostazione della gestione; un criterio che, in particolare, esalta l'aspetto della continuità*

*dell'azione amministrativa verso la realizzazione degli obiettivi di sviluppo economico-sociale"* (deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR).

**3.3.** In conformità alle disposizioni normative, gli Enti locali ed i loro organismi ed Enti strumentali sono tenuti ad adottare il "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" a decorrere dall'esercizio 2016, con prima applicazione riferita al rendiconto della gestione 2016 e al bilancio di previsione 2017-2019. Il Piano deve essere allegato al bilancio di previsione ed al bilancio consuntivo.

In particolare gli Enti locali devono allegare il piano degli indicatori al bilancio di previsione redatto secondo gli schemi di cui all'allegato n. 1 al DM 22 dicembre 2015 per il bilancio di previsione e secondo l'allegato n. 2 allo stesso DM, con riferimento al rendiconto di gestione. In riferimento a ciascun programma il piano degli indicatori attesi deve indicare gli obiettivi che l'Ente si propone di realizzare per il triennio della programmazione finanziaria.

Gli organismi e gli Enti strumentali degli Enti locali in contabilità finanziaria adottano il Piano secondo gli schemi di cui all'allegato 3, stesso DM, con riferimento al bilancio di previsione e secondo gli schemi di cui all'allegato 4, con riferimento al rendiconto della gestione.

**3.4.** Quanto al bilancio di previsione, si rammenta che per l'esercizio 2017, sulla base delle disposizioni contenute nel d.l. n. 50/2017 (art. 18) le Province e le Città Metropolitane, in deroga alle norme di contabilità vigenti che richiedono la predisposizione di un bilancio triennale, possono predisporre il bilancio di previsione per la sola annualità 2017. Inoltre, come già in precedenza evidenziato (par. 2), la novella normativa estende al 2017 la possibilità per i predetti Enti di applicare ai rispettivi bilanci di previsione le quote dell'avanzo di amministrazione risultanti da trasferimenti della Regione a seguito dell'intervenuto svincolo, da parte di quest'ultima, di tali risorse.

In linea generale, poi, si evidenzia che l'entrata a regime della contabilità armonizzata impone agli Enti di porre maggiore attenzione alla sostenibilità economico-finanziaria degli obiettivi perseguiti alla luce anche del nuovo principio di contabilizzazione delle entrate e delle spese secondo esigibilità delle sottostanti obbligazioni attive e passive, che impone adeguata ed attenta valutazione delle entrate realmente disponibili e delle spese effettivamente sostenibili (deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR), di cui si dirà più avanti (par. 3.6).

Tra i documenti da allegare al bilancio di previsione, ai sensi dell'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 118/2011, particolare rilievo assume la Nota integrativa, da redigersi secondo le modalità di cui al successivo comma 5, i cui contenuti sono puntualmente evidenziati nel punto 9.11 del principio contabile applicato. Sostanzialmente, la prima parte della nota integrativa riguarda i criteri adottati per la determinazione degli stanziamenti di entrata e di spesa di ciascun esercizio finanziario considerato nel bilancio. Per le entrate una particolare attenzione deve essere dedicata alle previsioni riguardanti le principali imposte e tasse, agli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle oggetto di prima applicazione e di quelle recanti esenzioni o riduzioni, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli

obiettivi perseguiti. Per la spesa, relativamente al contenuto di ciascun programma di spesa, la nota integrativa deve illustrare i criteri di formulazione delle previsioni. La nota deve analizzare altresì l'articolazione e la relazione tra le entrate e le spese ricorrenti e quelle non ricorrenti. Al riguardo il principio contabile applicato evidenzia che le entrate sono distinte in ricorrenti e non ricorrenti a seconda se l'acquisizione dell'entrata sia prevista a regime ovvero limitata ad uno o più esercizi, e allo stesso modo le spese sono distinte in ricorrenti e non ricorrenti, a seconda se la spesa sia prevista a regime o limitata ad uno o più esercizi. Il principio contabile precisa, altresì, quali sono le entrate e le spese che, in ogni caso, sono da considerarsi non ricorrenti.

Si ricorda, poi, che tutti i documenti contabili devono essere predisposti e redatti sulla base del sistema di codifica della contabilità armonizzata e che, a decorrere dall'anno 2017, tutti gli Enti territoriali di cui all'articolo 9 della l. 24 dicembre 2012 n. 243 (Regioni, Comuni, Province, Città metropolitane e Province autonome di Trento e di Bolzano), devono concorrere alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 1, commi da 463 a 484, della legge di bilancio 2017 (l. 11 dicembre 2016, n. 232), che costituiscono principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, ai sensi degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione (vedi *infra*, par. 5). Al fine di garantire l'equilibrio, quale sopra indicato, nella fase di previsione, in attuazione del comma 1° dell'art. 9 della l. n. 243/2012, al bilancio di previsione deve essere allegato il prospetto dimostrativo del rispetto del saldo di cui all'art. 1, comma 466, legge di bilancio 2017, previsto nell'allegato n. 9 del d.lgs. n. 118/2011, vigente alla data dell'approvazione di tale documento contabile.

Si osserva, comunque, che l'intervenuta novella legislativa sul pareggio di bilancio non esclude assolutamente la costruzione ed il mantenimento degli equilibri - complessivi e di parte corrente - previsti dall'ordinamento contabile degli Enti locali e delle Regioni, rispettivamente ai sensi dell'articolo 162, comma 6, del d.lgs. n. 267/2000 [come sostituito dall'art. 74, comma 1, n. 11), lett. b), del d.lgs. n. 118/2011, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. aa), del d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126], per gli Enti locali e dell'art. 40 del d.lgs. n. 118/2011 per le Regioni, sia l'equilibrio di cassa (Atti parlamentari, Senato, Analisi di impatto della Regolamentazione –AIR- Sez. I).

**3.5.** Ai fini della verifica dell'attendibilità delle entrate e congruità delle spese previste per gli esercizi 2017-2019, alla luce del quadro normativo di riferimento, dovranno essere considerate e valutate con attenzione le novelle intervenute a seguito della l. n. 232/2016 (citata legge di bilancio 2017), del d.l. n. 113/2016, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili) e del d.l. n. 50/2017. Sul fronte delle entrate si richiamano i commi 42, 43 e 460 dell'art. 1 della legge di bilancio 2017.

La prima disposizione ha prorogato a tutto il 2017 il blocco dei poteri degli Enti locali di deliberare aumenti dei tributi e delle addizionali (sono escluse la Tari e il canone occupazione spazi ed aree

pubbliche) e, nel contempo, ha confermato la possibilità per i Comuni di applicare la maggiorazione dello 0,8 per mille dell'aliquota Tasi per gli immobili non esenti.

La seconda, ha prorogato fino al 31 dicembre 2017 (art. 1, comma 43) l'innalzamento da tre a cinque dodicesimi del limite massimo di ricorso degli Enti locali ad anticipazioni di tesoreria, disposto dall'articolo 2, comma 3-bis, del d.l. n. 4/2014, misura concessa al fine di agevolare il rispetto da parte degli Enti locali stessi dei tempi di pagamento nelle transazioni commerciali.

L'ultima delle richiamate norme prevede che, a partire dal 1/1/2018, i proventi del contributo per permesso di costruire e relative sanzioni siano destinati esclusivamente: a) alla realizzazione e manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria; b) al risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate; c) agli interventi di riuso e di rigenerazione; d) agli interventi di demolizione di costruzioni abusive; e) all'acquisizione e realizzazione di aree verdi destinate ad uso pubblico; f) agli interventi di tutela e riqualificazione dell'ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e delle tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico; g) agli interventi volti a favorire l'insediamento di attività di agricoltura in ambito urbano.

Sempre sul fronte delle entrate i Comuni dovranno poi prestare particolare attenzione agli effetti delle disposizioni di cui al d.l. n. 193/2016, per le ovvie ripercussioni che le importanti novità ivi contenute in materia di riscossione possano avere sui bilanci degli Enti.

Si richiamano in particolare gli articoli 2 e 6.

L'art. 2 (oggetto di rivisitazione ad opera dell'art. 35 del d.l. n. 50/2017), in materia di riscossione locale, ha prorogato al 30 giugno 2017 la possibilità per gli Enti locali di avvalersi di Equitalia per la riscossione delle proprie entrate (comma 1) e, nel contempo, ha stabilito (comma 2 novellato) che i predetti Enti possono deliberare dal 1° luglio 2017 l'affidamento al nuovo Ente preposto alla riscossione nazionale (Agenzia delle Entrate-Riscossione, Ente strumentale dell'Agenzia delle entrate sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze) - che subentra, dal 1° luglio 2017, ad Equitalia - delle attività di riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate tributarie o patrimoniali proprie e, fermo restando quanto previsto dall'articolo 17, commi 3-bis e 3-ter, del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, delle società da esse partecipate.

L'art. 6 dispone in materia di “*definizione agevolata*” per i carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016. In relazione a tali rilevanti novità si pone la necessità di una attenta valutazione della congruità delle entrate nel triennio considerato e di un attento monitoraggio degli effetti della cosiddetta “*rottamazione*” dei ruoli attesi per i possibili, connessi, rischi di minori entrate derivanti dall'adesione dei contribuenti alla definizione agevolata: rischi che, verosimilmente, potrebbero non trovare integrale copertura dall'accantonamento in bilancio del FCDE e del FCDE accantonato nel risultato di amministrazione. Lo stesso dicasi per i casi di pagamento dilazionato oltre i 12 mesi dalla scadenza del credito originario. In tal caso, infatti, dette entrate dovranno essere reimputare

nell'esercizio di esigibilità e, laddove il FCDE non copra la cancellazione, l'eventuale disavanzo dovrà essere finanziato secondo le regole ordinarie.

Ai fini di una corretta programmazione finanziaria guardata nello sviluppo triennale va anche richiamata l'attenzione sulle misure stabilite, in favore dei Comuni terremotati, più di recente, con il già citato d.l. n. 50/2017.

Si richiamano, in particolare l'art. 43, che dispone alcune proroghe di termini in materia di adempimenti e di versamenti tributari, cosa che impone una valutazione attenta in funzione degli equilibri e l'art. 45, che autorizza il Commissario straordinario per la ricostruzione ad erogare ai Comuni colpiti dagli eventi sismici del 2016 una compensazione della perdita del gettito della TARI, fino ad un massimo di 16 milioni di euro per l'anno 2016, da erogare nel 2017, e di 30 milioni di euro annui per il triennio 2017-2019. Con D.M. 21 marzo 2017 è stato disposto in materia di rimborso (a titolo di anticipazione) del minor gettito derivante dall'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) e dal tributo per i servizi indivisibili (TASI), per i Comuni interessati.

Sul fronte delle spese, si richiama l'attenzione sulle nuove disposizioni in materia di spesa del personale di cui al d.l. n. 113/2016 e, soprattutto, del recente d.l. n. 50/2017, che nell'introdurre elementi di flessibilità e/o di deroga in relazione alle norme vincolistiche di settore, impongono la salvaguardia degli obiettivi di finanza pubblica ed il rispetto delle procedure di legge. In particolare, la correlazione instaurata da quest'ultimo decreto tra allentamento dei vincoli di spesa e rispetto degli obiettivi di finanza pubblica (art. 22, comma 1, d.l. n. 50/2017), rappresenta una notevole accentuazione della centralità del tema degli equilibri di bilancio, il che giustifica l'attenzione della Corte, anche mediante le presenti linee di indirizzo alla corretta applicazione delle regole di armonizzazione contabile e dei sottostanti principi di veridicità e attendibilità delle previsioni di bilancio.

**3.6.** Ai fini delle ulteriori attività connesse con il processo della programmazione si richiama l'attenzione degli Enti e degli organi di revisione sui seguenti ulteriori adempimenti:

- rispetto dei termini per l'invio dei dati relativi al bilancio di previsione alla banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP);
- completamento dell'armonizzazione contabile da parte dei Comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti. Detti Enti, infatti: a decorrere dal 2017 sono tenuti ad adottare un sistema di contabilità economico patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico patrimoniale (vedi *infra* par. 8).

#### **4. La corretta applicazione del principio della prudenza.**

Nel richiamare le deliberazioni n. 9/2016 e n. 32/2015 di questa Sezione, le cui argomentazioni costituiscono tutt'ora linea guida di riferimento, si ribadisce l'importanza della corretta impostazione contabile degli accantonamenti in conto competenza e della costituzione e gestione del Fondo pluriennale vincolato, di parte corrente e di parte capitale.

**4.1.** L'accantonamento in conto competenza riguarda innanzitutto (ma non solo) il Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), ai sensi dell'art. 167 del d.lgs. del TUEL, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 d.lgs. n. 118/2011. Inserito nella logica del principio contabile generale di prudenza, (*“nei documenti sia finanziari sia economici, devono essere iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti negative saranno limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste”*) il FCDE consente di evitare che le entrate di dubbia esigibilità previste ed accertate nel corso dell'esercizio, possano finanziare spese esigibili nel corso del medesimo esercizio. Per l'esercizio 2017 la quota dell'importo dell'accantonamento calcolato secondo la procedura di cui al punto 3.3. principio contabile All. 4/2, non può essere inferiore al 70%; mentre nel 2018 non può essere inferiore all'85%. Dal 2019 l'accantonamento deve raggiungere l'intero importo derivante dal complemento a 100 della percentuale di incasso calcolata secondo il principio contabile.

Sono oggetto di accantonamento a FCDE tutte le entrate finali, fatta eccezione di quelle derivanti da crediti verso amministrazioni pubbliche, da crediti assistiti da fidejussioni, quelle accertate per cassa nei casi ammessi dal principio contabile di cui al punto 3.7. In caso di riscossioni da parte di Ente (es. Unione) per conto di altro Ente (es. Comune), destinate ad essere versate all'Ente beneficiario finale, il FCDE è accantonato solo da quest'ultimo.

Durante l'esercizio deve essere verificata la congruità del fondo accantonato, sia in sede di assestamento generale di bilancio, sia in occasione delle variazioni apportate alle entrate. Occorre adeguare lo stanziamento di FCDE accantonato, nella misura derivante dall'applicazione della percentuale utilizzata in sede di determinazione del fondo in fase previsionale, all'importo maggiore tra lo stanziamento iniziale e l'accertamento rilevato alla data dell'adeguamento. Se il complemento a 100 del rapporto, tra gli incassi in conto competenza e gli accertamenti dell'esercizio, risulta inferiore alla percentuale utilizzata in fase di bilancio, si utilizza tale minore percentuale per adeguare il FCDE. In caso, viceversa, di maggiore percentuale, si dovrà procedere all'adeguamento del fondo innanzitutto in conto competenza durante la gestione o, in caso di motivata impossibilità, in sede di rendiconto. Le somme accantonate in conto competenza assicurano - se non sono finanziate da avanzo di amministrazione nei casi ammessi - corrispondenti spazi ai fini del pareggio sui saldi di finanza pubblica di cui all'art. 1 commi 465 e seguenti della l. n. 232/2016. Tali accantonamenti non potranno essere impegnati durante l'anno e le relative risorse a copertura confluiranno nel risultato di amministrazione al termine dell'esercizio.

Anche in occasione della redazione del rendiconto è necessario verificare la congruità del FCDE accantonato nel risultato di amministrazione, analizzando, secondo il sistema ordinario, l'incassato a residuo rispetto ai residui attivi iniziali degli ultimi cinque esercizi. Fino al rendiconto relativo all'esercizio 2018 è possibile procedere, oltre che con il sistema ordinario, con il sistema semplificato di

cui al punto 3.3. dei principi contabili, anche se è consigliabile accantonare quote maggiori per avvicinarsi all'importo dell'accantonamento previsto a regime. La verifica della congruità del FCDE è condizione essenziale per poter applicare, durante l'esercizio, l'avanzo di amministrazione.

Si raccomanda il coinvolgimento di tutti i responsabili della gestione delle entrate nel calcolo iniziale e nell'adeguamento del FCDE, con il coordinamento del responsabile del servizio economico finanziario e la verifica dell'Organo di revisione.

Particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza.

Gli Enti devono prestare massima attenzione anche alla quantificazione, se ne sussistono i presupposti, degli accantonamenti a fondo rischi per escussione garanzie, come da punto 5.5. principio contabile All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 e a fondo perdite società partecipate di cui art. 21 del d.lgs. 19 agosto 2016, n. 175 *“Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica”*, seguendo procedure analoghe di quantificazione iniziale e verifica congruità durante l'esercizio, come evidenziato nei punti precedenti. Sarà inoltre a carico dell'Ente e oggetto di verifica dell'Organo di revisione, la quantificazione di accantonamenti a fronte di altri rischi non coperti dai fondi individuati.

Si richiama inoltre la necessità di provvedere a stanziare adeguati accantonamenti, finanziati da entrate correnti non vincolate, per fronteggiare oneri futuri quali il rinnovo del contratto dei dipendenti (per le annualità in corso definito da dpcm 27 febbraio 2017), il trattamento di fine mandato di Sindaco e Presidente ed altri oneri futuri specifici, i quali richiedono la preventiva quantificazione sulla base degli ultimi dati disponibili.

Per quanto riguarda il Fondo per anticipazione di liquidità ex d.l. n. 35/2013 e successivi rifinanziamenti, si ricorda la necessità di una puntuale ricognizione dello stesso in sede di rendiconto (per la parte non utilizzata per finanziare il Fondo crediti dubbia esigibilità - FCDE - ai sensi dell'art. 2 comma 6, d.l. n. 78/2015). Tale fondo sarà svincolato, parzialmente e gradualmente, solo dopo aver incassato i residui attivi incagliati che hanno determinato la richiesta di liquidità. Come evidenziato dalla deliberazione n. 33/2015 della Sezione delle autonomie, è importante evitare effetti espansivi della capacità di spesa, iscrivendo, secondo esigibilità, nel relativo titolo IV il rimborso prestiti finanziandolo con nuove entrate correnti di competenza e non certo con le risorse provenienti dallo stesso anticipo di liquidità, posto che quest'ultimo, per il suo carattere neutrale rispetto alla capacità di spesa dell'Ente, è finalizzato al pagamento dei debiti scaduti e non certo al rimborso di sé stesso.

La parte di residui attivi che non arriverà ad incasso e che sarà, di conseguenza eliminata dal conto del bilancio, con opportune motivazioni, determinerà invece corrispondente eliminazione di avanzo accantonato, nella forma specifica di FCDE (nella misura di cui all'art. 2 comma 6, d.l. n. 78/2015) o nella forma di avanzo accantonato da Fondo ex d.l. n. 35/2013 e norme correlate.

**4.2.** La corretta determinazione del Fondo pluriennale vincolato (FPV) incide sia sul piano contabile, sia sul rispetto del pareggio sui saldi di bilancio di cui art. 1 commi 465 e ss. Legge 232/2016. Il FPV 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. 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. Solo in limitati e particolari casi è ammesso che il FPV sia formato da entrate correnti libere, per finanziare la premialità e il trattamento accessorio del personale dell'anno in corso da liquidare nell'anno successivo; le spese derivanti da conferimento di incarico a legali esterni su procedure di contenzioso, la cui esigibilità non è determinabile. Prescinde inoltre dalla natura vincolata o destinata dell'entrata esclusivamente il FPV costituito dal riaccertamento straordinario dei residui (se non ancora completamente utilizzato) e dal riaccertamento ordinario ma solo, in quest'ultimo caso, per ipotesi di effettiva impossibilità sopravvenuta a svolgere la prestazione, come richiamato nel principio contabile al punto 5.4. lett. a). Eventuali reimputazioni di impegni correnti, coperti con entrate non vincolate, non potranno essere finanziati con FPV (tranne i casi in deroga citati), ma semmai (nei casi ammessi) con entrate di competenza dell'anno successivo. Nemmeno è ammissibile utilizzare il FPV in caso di impegni in corso d'anno, nelle poche ipotesi in cui è possibile ai sensi dell'art. 183 comma 6 del TUEL. Si richiama a tal proposito il punto 5.2. b) del principio contabile All. 4/2, in particolare dove è precisato *“al momento della firma del contratto di fornitura continuativa di servizi a cavallo tra due esercizi si impegna l'intera spesa, imputando distintamente nei due esercizi le relative quote di spesa. Ciascuna quota di spesa trova copertura nelle risorse correnti dell'esercizio in cui è imputata e non richiede la costituzione del fondo pluriennale vincolato”*

In fase di previsione di bilancio, il FPV stanziato tra le spese è formato da due componenti bene distinte che vanno seguite attentamente durante la gestione: 1) la quota di risorse già accertate negli esercizi precedenti, che coprono spese impegnate giuridicamente negli esercizi precedenti ed esigibili negli esercizi successivi; 2) la quota di risorse che si prevede di accertare durante l'esercizio stesso, che danno copertura a spese che si impegneranno durante l'esercizio, con esigibilità, e relativa imputazione, negli esercizi successivi.

La verifica della corretta determinazione del FPV in gestione richiede: a) nell'esercizio di riferimento, la nascita dell'obbligazione giuridica perfezionata e la piena esigibilità dell'entrata vincolata o destinata agli investimenti (oppure di entrate non vincolate nei soli casi in deroga citati); b) l'impegno giuridicamente perfezionato nell'esercizio, con esigibilità (parziale o totale) negli esercizi successivi e relativa conseguente imputazione; c) la prestazione in corso di svolgimento. In caso di prestazione

conclusa per importi inferiori all'impegno originario finanziato da FPV, si provvede alla cancellazione dell'impegno e alla dichiarazione di indisponibilità di quota corrispondente di FPV iscritto in entrata, con liberazione di risorse che confluiranno nel risultato di amministrazione. Se l'entrata è stata accertata o anche incassata ma la spesa non è stata impegnata, tutti gli stanziamenti di spesa e lo stesso FPV vengono cancellati e le relative risorse affluiscono nel risultato di amministrazione.

Sugli stanziamenti di spesa intestati ai singoli Fondi pluriennali vincolati non è possibile assumere impegni né effettuare pagamenti.

In merito alla determinazione del FPV relativo alle spese di investimento si ricorda che possono essere finanziate da FPV solo le spese relative a procedure di affidamento effettivamente attivate, come chiarito dal principio contabile All. 4/2. In caso di formazione del FPV in assenza di tale requisito o in casi diversi da quelli previsti dal principio contabile, l'Ente incorre in ipotesi di elusione ai fini del rispetto del pareggio sui saldi di bilancio, richiamate dalla Circolare Ragioneria Generale dello Stato n. 17/2017 al paragrafo I.

Per la corretta imputazione della spesa, è inoltre fondamentale la definizione di un puntuale cronoprogramma sulle opere pubbliche, anche ai fini di eventuali variazioni per esigibilità a fronte di attuazione delle opere differenti dalla programmazione. La nota integrativa al bilancio, nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato comprendono anche investimenti ancora in corso di definizione, indica le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronogrammi.

Anche in caso di assenza di cronoprogramma, è comunque ammesso stanziare il FPV nel primo esercizio in cui si prevede l'investimento, per importo pari all'investimento stesso. Nel corso dell'esercizio, non appena definito il cronoprogramma, l'Ente dovrà apportare le relative variazioni di bilancio per stanziare la spesa e di conseguenza il FPV negli esercizi di presunta esigibilità.

Il Fondo pluriennale vincolato, depurato della quota proveniente da indebitamento, sarà allocato negli anni 2017 - 2018 - 2019 tra le entrate e le spese finali ai fini del raggiungimento del pareggio dei saldi di cui art. 1, comma 465, l. n. 232/2017. A partire dall'esercizio 2020, invece, sarà rilevante ai fini del pareggio solo il FPV finanziato dalle entrate finali.

## **5. Il saldo di finanza pubblica per il triennio 2017-2019**

In tale contesto di riferimento vanno a collocarsi le nuove regole introdotte dal legislatore al fine di completare il percorso attuativo del disegno tratteggiato dalla l. n. 243/2012 – peraltro significativamente rivisitato per effetto della novella recata dalla legge 12 agosto 2016, n. 164 – ed avviato con la legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) che, come noto, ha previsto l'introduzione di nuovi saldi di finanza pubblica in luogo del patto di stabilità interno.

A superamento della regola della c.d. competenza finanziaria mista – e nelle more della entrata in vigore della richiamata legge rinforzata – la legge di stabilità 2016 ha, invero, previsto la graduale introduzione del c.d. pareggio di bilancio semplificato, disponendo, con un rilevante ampliamento

della platea dei destinatari, che tutti gli Enti territoriali sono tenuti a conseguire un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali come partitamente specificate (cfr. art. 1, commi 710 e 711).

Nella citata deliberazione di indirizzo n. 9/SEZAUT/2016/INPR si è avuto, peraltro, modo di rimarcare la correlazione tra il sistema di contabilità armonizzata ed il nuovo vincolo di finanza pubblica la cui *“concreta portata va vista alla luce dei principi che regolano il riformato sistema di contabilità”* avendo specifico riguardo agli *“effetti che producono sulla programmazione e sulla gestione”* (cfr. deliberazione citata, pag. 15).

A tal proposito, pur valorizzando gli aspetti di maggior favore, soprattutto sotto il profilo delle movimentazioni di cassa, del nuovo regime *che “associa alla finalità propria di strumento di controllo dell’indebitamento netto la teorica disponibilità di maggiori spazi di spesa che dovrebbero servire a superare il gap della programmazione nel settore degli investimenti”* sono stati formulati specifici *caveat* rilevando come, a detti fini, assumano particolare rilevanza *“le valutazioni in termini di attendibilità delle entrate previste in bilancio, corrette secondo i criteri della reale esigibilità (costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità) nonché la ponderata allocazione delle risorse rispettosa dei vincoli imposti soprattutto ai fini della revisione della spesa”*.

Nella medesima prospettiva è stato, altresì, rilevato come in vista di un effettivo conseguimento del nuovo vincolo di finanza non possa prescindersi ma debbano, anzi, tenersi in debita considerazione le prescrizioni dettate dall’art. 40 d.lgs. n. 118/2011 e dal novellato art. 162, comma 6, TUEL in tema di equilibri di bilanci.

Dalle stesse discende, invero, l’esigenza, per un verso, di una corretta determinazione del risultato di amministrazione – e, dunque, dell’eventuale avanzo utilizzabile, ovvero dell’eventuale disavanzo da ripianare – nonché, per altro verso, di una movimentazione di liquidità tale da assicurare un fondo di cassa non negativo.

Tali raccomandazioni risultano attuali alla luce della riconduzione a sistema dei saldi di finanza pubblica previsti per l’esercizio 2016, mediante l’art. 9, comma 1, della l. n. 243/2012 (come modificata dalla l. n. 164/2016).

È, quindi, a regime per gli Enti territoriali l’obbligo di conseguire un saldo non negativo, in termini di competenza, tra entrate finali (titoli 1-5 dello schema di bilancio armonizzato) e spese finali (titoli 1-3 del medesimo schema di bilancio).

Sostanziale continuità con quanto previsto per l’esercizio 2016 è dato rilevare, altresì, per ciò che attiene alla regolazione del FPV di entrata e di spesa atteso che, nelle more della modifica strutturale prevista a decorrere dall’esercizio 2020 dall’art. 9 comma 1-bis della l. n. 234/2012, parimenti per il triennio 2017-2019, lo stesso è computato nel saldo finale di competenza al netto della quota riveniente da debito.

Ne consegue, di tutta evidenza, un *favor* per gli Enti, in termini di rispetto degli equilibri, oltre che di aumento, nell'arco temporale considerato, della capacità di spesa, soprattutto sul versante degli investimenti.

Nondimeno, anche alla luce del regime differenziato previsto dall'art. 9 comma 1-*bis* della legge 234/2012 – in forza del quale a decorrere dall'esercizio 2020 tra le entrate e le spese finali è incluso il FPV di entrata e di spesa solo se finanziato dalle entrate finali – non appare superfluo richiamare le sollecitazioni già formulate con la menzionata deliberazione di orientamento n. 9/SEZAUT/2016/INPR circa la necessità di una capacità programmatica di più ampio respiro informata a valutazioni prudenziali sì da neutralizzare il rischio di illusorie capacità di spesa.

D'altro canto, nel fare rinvio a quanto si dirà appresso in ordine al potere sanzionatorio che il comma 481 della l. n. 232/2016 intesta alle Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti, si raccomanda un attento monitoraggio relativamente alla corretta costituzione del FPV rimarcando come una gestione dello stesso difforme dalle chiare indicazioni dei principi contabili – laddove tale da incidere in termini di effettività sul conseguimento del saldo pur formalmente rispettato – possa comportare l'attivazione del peculiare potere sanzionatorio.

Sotto lo specifico profilo della corretta costituzione del FPV e delle sue correlazioni con il pareggio si ritiene utile richiamare l'attenzione sugli effetti che si producono nella costituzione del FPV determinato dalla devoluzione di mutui e da avanzo vincolato derivante da economie di spese finanziate da mutui da considerarsi alla stessa stregua dell'indebitamento e, quindi, da escludersi dal saldo finale di competenza rilevante ai fini del pareggio.

Particolare cura dovranno prestare gli Enti nella descritta evenienza, sia nell'individuazione del saldo programmatico rilevante ai fini del vincolo di finanza pubblica, sia nella verifica successiva dell'effettivo conseguimento. In pratica la diversa destinazione ad altri investimenti delle risorse derivanti dalle suddette economie o da eventuali nuovi finanziamenti o da altre cause deve essere contabilizzato eliminando solo il residuo passivo e mantenendo quello attivo che, quindi, concorre alla formazione dell'avanzo vincolato. Tale avanzo, per la copertura delle nuove spese, dovrà essere considerato come indebitamento e non come utilizzo del risultato di amministrazione strutturalmente proprio, per cui il FPV che dovesse generare, ai fini del saldo di finanza pubblica, nell'esercizio di sua formazione, non avrà rilievo né in entrata, né in uscita.

In una prospettiva più generale preme, peraltro, ribadire come la centralità del principio di programmazione e lo stretto rapporto di interdipendenza reciproca tra lo stesso principio ed il rispetto del nuovo vincolo rappresenti criterio informatore della complessiva disciplina che ne occupa.

Le stesse prescrizioni relative al monitoraggio ed alla certificazione del rispetto del vincolo di finanza pubblica, lungi dal risolversi su un piano meramente ricognitivo, si atteggiavano come uno strumento

efficace per monitorare con continuità il rispetto del pareggio e per garantire la coerenza delle previsioni finanziarie con le regole di finanza pubblica.

Per quanto di interesse, con specifico riferimento al c.d. prospetto dimostrativo, si richiama, invero, l'attenzione sull'ampiezza di siffatto adempimento che –pur non costituendo un'assoluta novità rinvenendosi omologhe disposizioni già nella legge di stabilità 2016 – si è arricchito di nuovi contenuti in forza, dapprima, della previsione di cui all'art. 1, comma 468 della legge di bilancio 2017, che ha ricompreso nell'obbligo di verifica del rispetto del pareggio di bilancio, già previsto per il bilancio di previsione e per le variazioni di competenza consiliare (ancorché adottate in via d'urgenza dalla Giunta con i poteri del Consiglio), una serie di variazioni adottate con provvedimenti amministrativi ed idonee ad incidere sul rispetto del saldo di finanza pubblica e, successivamente, per effetto dell'art. 26 del d.l. n. 50/2017 che ha ulteriormente esteso l'ambito applicativo del predetto obbligo. Significativo momento di chiusura della nuova disciplina è la previsione di uno specifico apparato sanzionatorio che, pur non del tutto originale, presenta aspetti di interesse che appare opportuno, in tale sede, evidenziare.

Rileva, in particolare, sotto tale profilo il comma 475 della citata legge di bilancio 2017 che, nel confermare, per l'ipotesi di mancato conseguimento del saldo di competenza, il tradizionale impianto incentrato su a) riduzione del FSC ( Fondo di solidarietà comunale), b) limitazione degli impegni di parte corrente, c) divieto di indebitamento, d) divieto di assunzioni ed e) riduzione delle indennità, introduce, tuttavia, criteri di proporzionalità previsti *ex novo* dalla l.-n. 243/2012 e volti a garantire la sostenibilità della sanzione oltre che a contenere l'incidenza della stessa sulla gestione e sulla funzionalità dell'Ente.

Ciò nondimeno stringenti sono le indicazioni fornite dal Mef con la circolare n. 17 del 3 aprile 2017 concernente le regole di finanza pubblica per il triennio 2017-2019 in ordine all'autoapplicazione delle sanzioni.

Sul punto si precisa che *“ la stessa opera anche nel corso dell'esercizio in cui vi sia chiara evidenza che, alla fine dello stesso, non sarà rispettato il saldo di finanza pubblica” e che “più precisamente in tale circostanza l'Ente autonomamente deve autoapplicare le sanzioni in corso di esercizio nonché ogni altro provvedimento correttivo e contenitivo finalizzato a non aggravare la propria situazione finanziaria al fine di recuperare il prevedibile mancato conseguimento del saldo di finanza pubblica evidenziato in corso di gestione finanziaria”*.

Del tutto inedita è, di contro, l'introduzione di un sistema premiale (cfr. comma 479 della legge di bilancio 2017), parimenti informato a criteri di proporzionalità, e correlato al conseguimento, unitamente al saldo di finanza pubblica, di ulteriori e specifici obiettivi – in termini di saldi di cassa ovvero di contenimento del c.d. *overshooting* entro limiti considerati fisiologici – per effetto dei quali l'Ente virtuoso può beneficiare rispettivamente di una premialità monetaria o di un alleggerimento dei vincoli alla spesa di personale.

Ne consegue, all'evidenza, un articolato regime nell'ambito del quale, al pari che per il previgente patto di stabilità interno, appare imprescindibile il rispetto sostanziale del vincolo di finanza pubblica.

In tal senso, nell'evidenziare come il comma 480 della legge di bilancio 2017 confermi la comminatoria di nullità dei contratti di servizio e degli altri atti posti in essere in elusione delle rinnovate regole di finanza pubblica, si sollecita, altresì, un'attenta riflessione sulle c.d. operazioni elusive di cui al successivo comma 481 attese le conseguenze che si riconnettono alle stesse.

Detta disposizione ribadisce, infatti, l'attribuzione di peculiari poteri sanzionatori in favore delle Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti per l'ipotesi che "il rispetto delle regole sia stato artificiosamente conseguito mediante una non corretta applicazione dei principi contabili di cui al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 o altre forme elusive".

Appare, peraltro, opportuno in questa sede evidenziare come il citato comma 481 introduca un elemento di novità – rispetto ad omologhe previsioni introdotte sin dal d.lgs. n. 118/2011 con riguardo all'ambito applicativo della disciplina in parola: si rileva, sul punto, come il riferimento al "responsabile amministrativo" in luogo del solo responsabile del servizio finanziario comporti, invero, una estensione del novero dei soggetti al sindacato della magistratura contabile che risulta, del tutto, coerente con l'ampliamento degli attori del nuovo sistema di contabilità armonizzata.

Inalterato permane il quadro per ciò che riguarda l'intensità di siffatto sindacato che, secondo un orientamento ormai consolidato, può estendersi all'esame della natura sostanziale delle poste ovvero delle operazioni scrutinate in applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

Quanto alla individuazione delle specifiche fattispecie si segnalano i contenuti della già richiamata circolare Mef n. 17/2017-e la disamina operata, sia pur a fini meramente esemplificativi, alla luce dei nuovi istituti introdotti dall'armonizzazione: di interesse, in particolare, il richiamo alla non corretta formazione ed utilizzo del FPV, all'allocazione tra le spese per partite di giro e servizi in conto terzi di poste che avrebbero dovuto trovare corretta appostazione tra le spese correnti o in conto capitale, alla imputazione delle spese di competenza di un esercizio finanziario ai bilanci degli esercizi successivi.

Attuali permangono, altresì, le indicazioni già elaborate, anche dalla giurisprudenza contabile, nella vigenza del patto di stabilità interno, circa il carattere elusivo di operazioni poste in essere dagli Enti con le proprie società partecipate (valorizzazioni immobiliari al solo fine di reperire risorse in difetto di una effettiva vendita del patrimonio, sottostima dei contratti di servizio) nonché delle operazioni di investimento contabilizzate in difformità ai principi contabili ovvero gestite *off balance* in difetto dei dovuti presupposti.

## **6. La costruzione degli equilibri finanziari di bilancio**

La costruzione e la conservazione degli equilibri di bilancio 2017-2019 richiede una precisa azione volta al rispetto sia degli equilibri di bilancio di competenza e di cassa sia dei numerosi vincoli di finanza pubblica, dal pareggio dei saldi, ai limiti alle spese di personale e vincoli assunzionali,

all'indebitamento, ai tetti di spesa di cui al d.l. n. 78/2010 ed al d.l. n. 95/2012 e altre norme di finanza pubblica, pur con le attenuazioni portate dal recente d.l. n. 50/2017.

Occorre innanzitutto evidenziare la necessità di garantire, già in sede di predisposizione del bilancio, non solo un equilibrio generale di parte corrente, bensì un equilibrio strutturale di parte corrente, dando copertura a spese relative ad obbligazioni giuridiche già assunte (spese a carattere permanente) solo con entrate correnti ripetitive, garantite da un *trend* costante, maturato negli anni precedenti.

L'equilibrio di parte corrente si fonda soprattutto su entrate tributarie, per la cui determinazione gli Enti locali non hanno potuto prevedere, in sede di approvazione di bilancio 2017 – 2019 per l'annualità 2017, aumenti di aliquote, in applicazione di quanto previsto dall'art. 1, comma 42, legge n. 232/2016, fatta eccezione per la tassa sui rifiuti, per la maggiorazione Tasi applicata nella stessa misura del 2016 e per gli Enti che hanno deliberato il riequilibrio pluriennale di cui all'art. 243-*bis* del TUEL o che hanno deliberato il dissesto di cui all'art. 244 dello stesso Testo unico. La possibilità di aumentare le aliquote è preclusa anche per ripristinare l'equilibrio corrente in caso di squilibrio accertato ai sensi art. 193 del TUEL, come ha ribadito il Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle Finanze, nella recente Risoluzione n. 1/DF del 29 maggio 2017.

Il Fondo di solidarietà comunale mantiene anche nel bilancio 2017 - 2019 la fisionomia del 2016, con l'articolazione in due quote, di cui una a valere sui ristori per il minore gettito Imu e Tasi abitazione principale ed una derivante dalla quota di alimentazione, pari al 22,43% dell'Imu ad aliquota base, da parte dei Comuni. Tale ultima quota è assegnata, ai Comuni a credito, per una parte (parte fissa, nel 2017 pari al 60%) sulla base della spesa storica e per una parte (parte variabile, nel 2017 pari al 40%) sulla base della differenza tra fabbisogni standard e capacità fiscale. La parte variabile crescerà progressivamente nel corso dei prossimi anni (nel 2018 al 55%; nel 2019 al 70%, fino a raggiungere il 100% nell'anno 2021).

Significative per gli equilibri di bilancio sono le risorse di parte corrente derivanti dai fondi di cui all'art. 1 comma 433 e comma 437, l. n. 232/2016, come ripartiti sulla base di quanto disposto dal comma 439. Si raccomanda tuttavia di prevedere la spesa finanziata da tali fondi, non di carattere permanente, in modo correlato alle relative entrate, che presentano carattere di straordinarietà, sebbene alcune di esse siano già previste dalla norma anche per gli anni successivi.

Risorse straordinarie, quindi utilizzabili per finanziare unicamente spesa non permanente, sono anche quelle rivenienti dalla rinegoziazione dei mutui, per le quali cui l'art. 1, comma 440, legge n. 232/2016 consente in via straordinaria per l'anno 2017 l'utilizzo anche in parte corrente, in deroga al loro naturale sbocco volto a finanziare gli investimenti.

L'utilizzo dei proventi da concessioni edilizie e sanzioni di cui al d.P.R. n. 380/2001, è disciplinato per l'anno 2017 dall'art. 1, comma 737, l. n. 208/2015, con la possibilità di finanziare spesa corrente per manutenzione ordinaria delle strade, del verde e del patrimonio comunale impiegando fino al 100% delle entrate stesse. L'utilizzo di tale fonte per la spesa di investimento non presenta per l'anno 2017

vincoli particolari, mentre a partire dall'esercizio 2018 l'utilizzo sarà condizionato dall'entrata a regime dell'art. 1, comma 460, legge n. 232/2016 che permetterà l'utilizzo delle entrate da concessioni edilizie e sanzioni per finanziare manutenzioni ordinarie delle sole opere di urbanizzazione primaria e secondaria e per finanziare spesa in conto capitale solo per realizzazione e manutenzione straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria e per altri interventi straordinari (risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate; interventi di riuso e di rigenerazione; interventi di demolizione di costruzioni abusive, acquisizione e realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico; interventi di tutela e riqualificazione dell'ambiente e del paesaggio anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico; tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico; interventi volti a favorire l'insediamento di attività di agricoltura nell'ambito urbano).

Il FPV di parte corrente finanzia spesa corrente impegnata giuridicamente negli anni precedenti ed imputata, secondo esigibilità, sul bilancio 2017-2019, ma solo nei casi ammessi, ovvero: spesa corrente coperta da entrate correnti vincolate; spesa corrente coperta da entrate correnti non vincolate nei soli casi in deroga (premierità e trattamento accessorio del personale dell'anno in corso da liquidare nell'anno successivo; spese derivanti da conferimento di incarico a legali esterni su procedure di contenzioso; spese reimputate in occasione del riaccertamento straordinario; spese reimputate con il riaccertamento ordinario ma solo per ipotesi di effettiva impossibilità sopravvenuta a svolgere la prestazione).

La parte capitale del bilancio sarà finanziata, oltre che da FPV per finanziare spesa per investimenti impegnata giuridicamente negli anni precedenti ed imputata, secondo esigibilità, sul bilancio 2017-2019, da fonti diverse quali: eventuale eccedenza di parte corrente ed entrate correnti destinate agli investimenti; entrate da trasferimenti in conto capitale e da alienazioni (sulla cui esigibilità si richiamano i principi contabili); entrate da concessioni edilizie. Il ricorso all'indebitamento è possibile solo in caso di incapienza di altre risorse alternative non onerose e in caso di disponibilità di spazi ai fini del rispetto del pareggio sui saldi di bilancio. L'applicazione dell'avanzo di amministrazione, articolato nelle diverse componenti accantonate, vincolate, destinate agli investimenti, libere, deve seguire rigorosamente quanto previsto dall'art. 187 TUEL e dal punto 9.2 principi contabili All. 4/2.

In caso di estinzione anticipata di mutui e prestiti, che alleggeriscono, a parità di condizioni, la parte corrente di bilancio per gli anni successivi è possibile utilizzare, qualora l'Ente non disponga di una quota sufficiente di avanzo libero, può utilizzare, per detto scopo, quote di avanzo destinato agli investimenti, purché l'Ente accantoni somme per una quota pari al 100 per cento del Fondo crediti di dubbia esigibilità risultante e che garantisca, comunque, un pari livello di investimenti aggiuntivi.

Particolare attenzione, inoltre, deve essere riservata agli equilibri di cassa, affinché, in un dato istante e in proiezione al 31 dicembre dell'anno, l'Ente disponga sempre di un fondo cassa finale presunto positivo, dato dalla somma del fondo cassa iniziale e delle entrate incassate/incassabili in conto competenza e in conto residui, detratte le spese pagate/pagabili in conto competenza e in conto residui

e il fondo di riserva di cassa. All'interno del fondo di cassa occorre tenere distinta la quota vincolata, per la quale si richiama la deliberazione della Sezione delle autonomie n. 31/2015.

In caso di utilizzo dell'anticipo di tesoreria di cui all'art. 222 TUEL, si raccomanda la verifica delle condizioni per la puntuale restituzione o l'individuazione di un tempestivo piano di rientro, agendo anche sulla competenza.

Per il rispetto dei vincoli di finanza pubblica si richiama l'osservanza di quanto previsto dalla normativa vigente, come recentemente chiarito dalla circolare Ragioneria Generale dello Stato n. 17/2017, in materia di pareggio dei saldi di bilancio, e dalle circolari Ragioneria Generale dello Stato n. 26/2016 e n. 18/2017 in materia di limiti alla spesa, tenendo conto di quanto previsto dal d.l. n. 50/2017.

## **7. Programmazione e gestione di cassa**

Il bilancio di previsione degli Enti locali torna a contenere, dopo vent'anni di assenza, le previsioni dei residui e della cassa e proprio queste ultime, a suo tempo, venivano redatte senza alcuna cognizione di causa, effettuando una mera somma aritmetica tra le previsioni dei residui e quelle della competenza. Affinché il bilancio di previsione svolga pienamente la sua funzione di "sintesi numerica della programmazione", deve distribuire le risorse finanziarie tra missioni e programmi, in coerenza con quanto previsto nel documento unico di programmazione indicando, per ciascuna unità di voto, anche l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere e delle spese che si prevede di pagare nel medesimo esercizio, senza distinzioni tra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.

Il pareggio semplificato, cioè l'obbligo per gli Enti territoriali di concorrere al contenimento dei saldi di finanza pubblica conseguendo un saldo non negativo tra le entrate e le spese finali soltanto in termini di competenza, richiede, comunque, cautele gestionali e, soprattutto, non deroga ai principi contabili generali che impongono al sistema di bilancio e alle sue previsioni *veridicità, attendibilità, correttezza, congruità e coerenza*.

I nuovi saldi di finanza pubblica previsti dall'art. 9, comma 1, l. n. 243/2012 (come modificato dalla l. n. 164/2016) non devono indurre a relegare le previsioni di cassa a un mero esercizio aritmetico dato dalla sommatoria dei residui con la competenza. La possibilità, poi, di considerare tra le entrate finali rilevanti ai fini del pareggio il saldo del FPV, per la parte che non proviene dall'indebitamento, facilita il rispetto degli equilibri ed aumenta la capacità di spesa, capacità che può rivelarsi illusoria se non corroborata da una adeguata giacenza di cassa.

Con la competenza finanziaria potenziata, gli accertamenti e gli impegni imputati all'esercizio di riferimento sono relativi, generalmente, a partite da realizzare o liquidare nell'anno e l'evenienza che, alla fine dell'anno, si trasformino in residui è ipotesi assai circoscritta e temporalmente limitata. Nel confinare gli accertamenti di competenza ai soli crediti esigibili nell'esercizio, la formazione di residui

attivi diventa fisiologica, in quanto limitata alle sole ipotesi contemplate dal principio applicato della contabilità finanziaria potenziata.

La rigidità dei bilanci richiede attente riflessioni circa il grado di realizzazione delle entrate previste in bilancio sia in conto competenza sia in conto residui, tenuto conto dell'inesigibilità registrata negli ultimi esercizi e considerata ai fini della corretta determinazione del FCDE. Di conseguenza, è necessaria una ponderata allocazione delle autorizzazioni di cassa dal lato della spesa. Ambito che l'ordinamento ha presidiato adeguatamente, attribuendo il coordinamento e la gestione dell'attività finanziaria al responsabile del servizio finanziario, con il concorso, su un piano di pari responsabilità (per i rispettivi profili di competenza), dei responsabili dei servizi (art. 153 TUEL).

Un'adeguata previsione di cassa richiede l'impegno di tutti i responsabili dei servizi per la determinazione degli effettivi flussi di entrata e di uscita necessari a garantire l'attuazione delle linee programmatiche. Essi dovranno ispirarsi ai principi di veridicità, di attendibilità, di congruità e di prudenza, al fine di rendere credibili le autorizzazioni di spesa in termini di cassa. Con l'applicazione della competenza potenziata il legislatore intende infatti avvicinare – con la valorizzazione dell'esigibilità delle obbligazioni giuridiche – i due momenti della gestione.

Gli stanziamenti di spesa di competenza devono riflettere strettamente le provviste finanziarie necessarie a garantire lo svolgimento delle attività e gli interventi programmati che daranno luogo ad obbligazioni esigibili negli esercizi considerati nel bilancio di previsione.

Un impegno conservato a residuo, generalmente, equivale a un debito scaduto e, come tale, deve tendenzialmente trovare esito in tempi utili a evitare l'insorgenza di ulteriori oneri finanziari. Un residuo passivo risalente a un anno o oltre è indicativo di una patologia, che richiede una attenta disamina delle ragioni che ne sono alla base. La permanenza anomala di somme su una singola posta di bilancio può essere correlata ad un debito controverso o temporaneamente "congelato" per l'assenza della regolarità contributiva o fiscale, mentre la larga diffusione del fenomeno è sintomatica di uno stato di carenza di risorse finanziarie.

In sostanza, la previsione di cassa costituisce un elemento chiave del bilancio che va determinata sulla base dei postulati sopra enunciati, calcolando, per ciascuna entrata, l'ammontare che presumibilmente si potrà riscuotere. Il gettito delle entrate che si presume di riscuotere andrà sommato alla giacenza iniziale di cassa e su tale sommatoria si potranno determinare le previsioni di cassa per la spesa, cioè le autorizzazioni al materiale pagamento per singola unità elementare del bilancio o del PEG.

Si rende necessario, pertanto, eseguire previsioni di entrata attendibili e coerenti al fine di determinare il limite autorizzatorio effettivo entro il quale il titolare del potere di spesa può disporre *ex novo* sull'esercizio corrente.

A mente dell'art. 162, comma 6 del TUEL, il pareggio complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo e del recupero del disavanzo di amministrazione, deve garantire un fondo di

cassa finale non negativo. La concreta declinazione di tale postulato presuppone che il totale dei pagamenti venga bilanciato, al più, dalla sommatoria del fondo di cassa iniziale e del totale delle riscossioni. L'eventuale esubero di tale sommatoria costituirà il fondo di riserva di cassa.

Per contro, il bilancio non può presentare stanziamenti di cassa maggiori della somma degli stanziamenti di residui e di competenza, mentre l'avanzo ed il disavanzo, i fondi pluriennali vincolati di entrata e di spesa nonché tutti i capitoli appartenenti alla missione 20 (fondi ed accantonamenti), non possono contenere previsioni di cassa.

Fa eccezione il fondo di riserva di cassa la cui previsione (di sola cassa) deve risultare coerente e congrua con quella dei singoli flussi di cassa di entrata e spesa. La sua sussistenza è incompatibile con la contemporanea previsione del ricorso all'anticipazione di tesoreria o all'utilizzo in termini di cassa di entrate a specifica destinazione non reintegrate entro l'esercizio. Infatti, l'obbligo di garantire un fondo di cassa finale non negativo va interpretato in senso "sostanziale" e non puramente formale, per cui gli Enti che a fine esercizio non avessero reintegrato tutte le entrate vincolate utilizzate temporaneamente per le spese correnti, o non avessero restituito tutta l'anticipazione di tesoreria concessa, devono considerarsi in squilibrio di cassa.

Ad accrescere la complessiva efficienza del "sistema di cassa" finora illustrato concorrono le disposizioni contenute nell'art. 9 del d.l. n. 78/2009, relative alla tempestività dei pagamenti, trasfuse nell'art. 56, comma 6, del d.lgs. n. 118/2011 per le Regioni e nell'art. 183, comma 8 del TUEL, per gli Enti locali, unitamente al costante monitoraggio dei debiti delle pubbliche amministrazioni finalizzato alla verifica del rispetto dei tempi di pagamento (cfr. le misure previste dagli articoli 27, 35 e 41 del d.l. n. 66/2014, in coerenza con il quadro normativo delineato dal d.lgs. n. 231/2002).

Ne deriva che la previsione di cassa di fatto viene a costituire il vero limite entro il quale possono disporsi spese, senza incorrere nelle responsabilità disciplinari, amministrative e contabili in capo al funzionario che adotta la determina di spesa e che non abbia accertato di poter tempestivamente onorare il debito.

L'Organo consiliare dovrà deliberare gli stanziamenti di cassa con la consapevolezza che essi costituiranno, per il funzionario deputato alla spesa, vero limite autorizzatorio, anche a prescindere da maggiori disponibilità sugli stanziamenti di competenza che, se impegnate, potrebbero generare nuove obbligazioni che scadranno nell'esercizio in corso e non potranno essere pagate per insufficiente autorizzazione di cassa.

## **8. Avvio del bilancio consolidato, della contabilità economico-patrimoniale e del piano dei conti integrato.**

La centralità del bilancio consolidato, nell'ottica di una maggiore trasparenza e responsabilizzazione dei diversi livelli di governo e nella prospettiva della salvaguardia degli equilibri complessivi della finanza territoriale, è stata ribadita dalla precedente deliberazione d'indirizzo n. 9/SEZAUT/2016/INPR, nella quale sono state affrontate talune rilevanti problematiche tra cui, in

particolare, la tempistica e le modalità del consolidamento dei conti tra gli Enti e gli organismi loro partecipati, nonché i profili legati alla conciliazione dei rapporti credito-debito tra Enti e organismi.

Per il primo aspetto, è stata evidenziata la facoltà degli Enti territoriali (non aderenti alla fase di sperimentazione) di rinviare all'esercizio 2016 la tenuta della contabilità economico-patrimoniale e l'adozione del piano dei conti integrato, ai fini della redazione del conto consolidato nell'anno in corso (con riferimento al 2016, ai sensi degli artt. 3, comma 12 e 11-bis, comma 4, d.lgs. n. 118/2011). Lo slittamento di un ulteriore anno è previsto in favore degli enti locali con popolazione al di sotto dei 5000 abitanti, i quali possono rinviare all'esercizio 2017 la tenuta della contabilità economico-patrimoniale (art. 232 TUEL), così da redigere il bilancio consolidato nel 2018 con riferimento al 2017 (in tal senso è da intendere la previsione dell'art. 233-bis, TUEL, come precisato dal principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato, allegato 4/4, par. 1, d.lgs. n. 118/2011). È stata sollecitata in sede di Conferenza Stato-Città, inoltre, la proroga al 31 luglio 2017 del termine di presentazione del conto economico e dello stato patrimoniale, con trasmissione alla BDAP nei 30 giorni successivi (art. 18 del già ricordato d.l. n. 50/2017).

Per il secondo profilo, la richiamata deliberazione n. 9/2016 riferiva che le prime esperienze di consolidamento (da parte degli enti in sperimentazione) hanno dimostrato che, a fronte dell'ampiezza della previsione normativa, che include nel perimetro un gran numero di organismi (aziende, Enti e organismi strumentali degli Enti territoriali, società controllate e meramente partecipate, ex art. 11-bis, d.lgs. n. 118/2011), l'applicazione matematica della soglia di rilevanza prevista dal principio contabile applicato, di fatto, potrebbe comportare l'effetto distorsivo dell'esclusione dall'area di consolidamento di un gran numero di società, tra cui proprio quelle che godono di affidamenti *in house* e che, comunque, ricavano dal pubblico le risorse per il proprio sostentamento (richiamando C. conti, sez. Puglia, deliberazione n. 66/2016/PRSP).

In effetti, il richiamato principio contabile chiarisce che *“Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10 per cento per gli enti locali e al 5 per cento per le regioni e le province autonome rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo: totale dell'attivo, patrimonio netto, totale dei ricavi caratteristici”*.

La Sezione delle autonomie, nella relazione annuale sugli Organismi partecipati (deliberazione n. 27/SEZAUT/2016/FRG, par. 1.3.3 e par. 3.7), ha monitorato l'estensione dell'area della “rilevanza” su un campione relativamente ridotto ma fortemente caratterizzato: di 698 organismi interamente partecipati da un unico ente locale, solo 330, il 47,3% del totale, sono risultati assoggettabili a consolidamento in base ai predetti criteri, contro 368, il 52,7% del totale, che sarebbero “irrilevanti”. Si tratta di un dato che fa riflettere, in quanto la partecipazione totalitaria da parte di un unico Ente depone per la considerazione dell'organismo come un'articolazione interna del primo (sia pure con tutti i “distinguo” correlati anche alle diverse tipologie di organismo), rendendo poco plausibile la sua esclusione dal bilancio del “gruppo”.

Invero, il predetto principio contabile applicato contempera il criterio della “rilevanza” – fondato sul mero calcolo matematico – con quello della “significatività”, prevedendo che “Al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato gli Enti possono considerare non irrilevanti i bilanci degli Enti e delle società che presentano percentuali inferiori a quelle sopra richiamate”.

Si tratta, evidentemente, di una valutazione che il legislatore affida alla discrezionalità degli enti o, meglio, alla loro responsabilità, dal momento che i due elenchi (degli organismi che compongono il gruppo amministrazione pubblica e di quelli compresi nel bilancio consolidato) “sono oggetto di approvazione da parte della Giunta”. Nell’ambito di tale valutazione, potrebbero essere ammessi al consolidamento gli organismi e le società partecipati al 100% dall’Ente territoriale e/o che siano affidatari diretti di servizi da parte del medesimo Ente, benché sotto la soglia di rilevanza.

La Sezione delle autonomie, nelle Linee guida destinate agli Organi di revisione presso gli Enti locali per la relazione sul bilancio di previsione, ha chiesto di riferire circa la predisposizione dei due elenchi riguardanti il consolidamento e, in particolare, se “è stata effettuata una valutazione della significatività delle partecipazioni con percentuali inferiori alla soglia di rilevanza, includendole nel perimetro di consolidamento” (deliberazione n. 24/SEZAUT/2016/INPR, quesito 13.1). In senso analogo sono le Linee guida ai revisori dei conti presso le Regioni (deliberazione n. 21/SEZAUT/2016/INPR, quesito 5.2).

L’auspicio è che l’applicazione del principio di significatività, con riferimento alle partecipazioni non rilevanti, sia in grado di correggere l’effetto distorsivo sopra evidenziato, nell’ambito di una valutazione che, allo stato, resta affidata alla responsabilità degli Enti.

Per il terzo profilo, si rammenta che, vigente l’obbligo del bilancio consolidato, resta fondamentale la verifica della corrispondenza dei rapporti credito-debito tra Enti ed organismi, come già esposto nella precedente deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR. Nell’ambito delle regole sull’armonizzazione contabile è, infatti, previsto che tutti gli Enti territoriali, per una migliore comprensione dei dati contabili, illustrino, nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto, gli esiti della verifica dei debiti e crediti reciproci con i propri Enti strumentali e società controllate/partecipate (art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

Per garantire la piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori, l’obbligo di asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di revisione sia degli Enti territoriali sia degli organismi controllati/partecipati (cfr. C. conti, deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG). Tuttavia, in caso di eventuali discordanze, motivate nella nota informativa, è lo stesso organo esecutivo dell’Ente che deve assumere senza indugio, e comunque non oltre il termine dell’esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie, nell’ambito dei poteri di indirizzo e di controllo che sono intestati agli Enti controllanti/partecipanti. È, quindi, necessario che gli Enti territoriali eseguano un costante monitoraggio della corrispondenza dei reciproci rapporti debitori-creditori con i propri organismi, anche in vista degli adempimenti richiesti in sede di rendicontazione.

