



Atto del Governo sottoposto a parere Parlamentare: Schema di Decreto Legislativo recante disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi (Camera dei Deputati – Atto n. 92)

Audizione Commissione Parlamentare Attuazione federalismo fiscale

Roma, 15 maggio 2014

1.L'armonizzazione della contabilità e il principio di coordinamento della finanza pubblica

L'armonizzazione dei principi contabili, dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi è volta a realizzare la finalità, non più rinviabile, di disporre di dati di bilancio omogenei, aggregabili e confrontabili.

In questa ottica principale è d'obbligo il riferimento all'art. 1, della legge 196/2009, recante norme in materia di contabilità e finanza pubblica, in base al quale le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale, in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea, e ne condividono le conseguenti responsabilità. Tale concorso si realizza secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica.

Proprio dal principio di coordinamento della finanza pubblica è utile iniziare una riflessione sul quadro normativo di cui allo schema di Decreto Legislativo recante disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi.

La Corte Costituzionale, più volte riferendosi a tale fondamentale principio, nella sentenza 138 del 2013, ha avuto modo di affermare che: "È bene ricordare in proposito che il coordinamento della finanza pubblica attiene soprattutto al rispetto delle regole di convergenza e di stabilità dei conti pubblici, regole provenienti sia dall'ordinamento comunitario che da quello nazionale. In particolare, il patto di stabilità interno (art. 24 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2002» e successive modifiche) stabilisce, tra l'altro, che, ai fini del concorso degli enti territoriali al rispetto degli obblighi comunitari della Repubblica ed alla conseguente realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, il disavanzo di ciascun ente territoriale non può superare determinati limiti, fissati dalle leggi finanziarie e di stabilità che si sono succedute a partire dal 2002. Gli obiettivi finanziari in questione vengono pertanto accertati attraverso il consolidamento delle risultanze dei conti pubblici in quella prospettiva che è stata definita di "finanza pubblica allargata".

Ora, recentemente la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica di cui all'art. 5 della legge 5 maggio 2009, n. 42, si è occupata dell'impatto delle manovre di finanza pubblica sui vari livelli di governo, Stato, Regioni ed enti territoriali, a partire dal 2008 (D.L. 118/2008 - legge 133/2008) sino al 2013 elaborando e analizzando una situazione di grande

interesse per stabilire quale sia stato, e quale sia tuttora, il concorso dei vari livelli di governo al risanamento dei conti pubblici del Paese.

In questo contesto di riferimento l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio e di rendicontazione, rappresenta uno strumento imprescindibile per dare contenuto reale e veritiero alla determinazione dello "sforzo finanziario" che è assegnato ad ogni livello di governo per il raggiungimento della finalità principale del risanamento dei conti pubblici e del mantenimento degli equilibri di bilancio anche in vista dell'applicazione della legge 243/2012 recante "Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, sesto comma, della Costituzione".

In questa ottica avremo uno strumento di rappresentazione contabile che riuscirà, in modo trasparente e veritiero, a descrivere quali sacrifici finanziari sono richiesti ai vari livelli di governo e quali conseguenze si possono determinare sull'esercizio delle funzioni fondamentali agli stessi attribuite: non più sperequazioni nelle valutazioni d'impatto ma leale condivisione secondo le rispettive responsabilità istituzionali.

In questo senso la Commissione permanente per il coordinamento della finanza pubblica disporrà di uno strumento conoscitivo fondato su principi contabili comuni e su regole uniformi nella rappresentazione della varie realtà di governo, dal momento della programmazione, alla gestione sino alla rendicontazione.

Ma questa riflessione si basa su un assunto che necessita di essere attuato, e attualmente non è soddisfatto: i principi contabili, e in particolare il principio della competenza finanziaria cosiddetta "potenziata", devono essere necessariamente applicati, pur tenendo conto di eventuali diverse specificità (ma sempre nell'osservanza dei principi su cui si fonda l'armonizzazione), non solo da Regioni, Comuni, Province e loro organismi gestionali, ma altresì dallo Stato e dalle altre amministrazioni pubbliche diverse da quelle considerate dalla delega di cui all'art. 2 della legge 42/2009 e rientranti nella delega di cui all'art. 2 della legge 196/2009 (Amministrazioni pubbliche diverse da Regioni ed enti locali) oltre che nel dettato dell'art. 42 delle legge 196/2009 per quanto riguarda lo Stato.

Il D.Lgs. 91/2011 "Disposizioni recanti attuazione dell'art. 2 della legge 196/2009, in materia di adeguamento e armonizzazione dei sistemi contabili" deve trovare una propria applicazione nell'ottica sopra evidenziata estendendo il comune linguaggio contabile a tutte le amministrazioni pubbliche per le finalità sopra analizzate.

2. L'utilizzo delle risorse pubbliche, la loro allocazione, i debiti della pubblica amministrazione: gli strumenti dell'armonizzazione

Risulta altresì evidente, nella logica della riflessione che si sta conducendo, che si deve rispondere anche alle pressanti richieste di controllo della spesa pubblica da parte dei vari portatori d'interesse, sempre più attenti alle modalità di utilizzo delle risorse.

Si deve garantire una base conoscitiva rigorosa nell'applicazione dei principi contabili e veritiera al fine di affrontare allora anche altre sfide:

- misurazione e determinazione dei fabbisogni standard, necessari per individuare il giusto livello di risorse da riconoscere a ciascun ente attraverso l'autonomia finanziaria o per individuare il corretto livello di perequazione;
- applicazione dei criteri di virtuosità nella distribuzione delle manovre finanziarie da porre a carico di ciascun ente anche attraverso le regole del patto di stabilità interno;

Percorsi questi che non possono prescindere dalla confrontabilità di dati omogenei e veritieri, al fine di evitare risultati fuorvianti e paradossali.

Ci poniamo ora un'altra domanda che riteniamo fondamentale nel processo che si realizzerà a seguito di tale vera "riforma contabile":

- a quanto ammonta il debito degli enti territoriali nei confronti dei cittadini e delle imprese e più in generale del sistema economico di riferimento?
- quali cause possono essere individuate per i ritardi nei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni?

Il principio della competenza finanziaria "potenziata" consentirà finalmente di determinare non solo i "veri" residui attivi degli enti, quali crediti esigibili, ma altresì i "veri" residui passivi degli enti, quali debiti esigibili dai terzi, con una piena e completa inerenza tra crediti e debiti ed eliminazione di tutti i residui impropri e cosiddetti di "stanziamento" che non rappresentano "debiti" della Pubblica Amministrazione e costituiscono in oggi una componente rilevante dei conti pubblici locali.

3. L'armonizzazione e il processo di semplificazione del sistema

Ma allora ciò deve condurre ad un processo contestuale di "semplificazione" del sistema: non sarà più necessario ricorrere a norme come quelle del D.L. 35/2013 - legge 64/2013 o, in ultimo, alla complessità procedurale dell'impianto del D.L. 66/2014 che aggrava gli enti di adempimenti onerosi e che impattano sulle responsabilità della dirigenza, per conoscere e monitorare la situazione dei debiti della pubblica amministrazione locale e dei relativi tempi di smaltimento secondo le direttive Europee: i rendiconti di gestione degli enti e la relativa nota integrativa tecnica devono garantire la conoscenza puntuale e aggregata delle situazioni debitorie e consentirne il relativo monitoraggio nel tempo.

Ciò è reso possibile da un'applicazione rigorosa ed estesa, come sopra indicato, del principio della competenza finanziaria potenziata di cui al D.Lgs. 118/2001 rivisto ed integrato alla luce degli esiti della sperimentazione contabile in corso dal 2012.

4. La programmazione e gestione di cassa

Altro tema correlato con i precedenti è l'introduzione negli enti locali di una "cultura della gestione di cassa" mediante lo strumento autorizzatorio del bilancio di cassa previsionale riferito al primo anno del periodo di riferimento. Anche in questo caso l'applicazione estesa e completa dei principi contabili e della responsabilità sulle erogazioni in termini di cassa deve permettere di fare chiarezza sui rapporti finanziari tra i vari livelli di governo non solo in termini di allocazioni di competenza ma anche di effettiva attribuzione di cassa: sappiamo bene come molte delle sofferenze di liquidità degli enti locali dipendano da mancate attribuzioni in termini di cassa di trasferimenti e contributi di altri livelli di governo e non solo da vischiosità, pur esistenti, nella gestione di cassa delle entrate proprie.

La mancanza di liquidità si ripercuote sulla determinazione della situazione debitoria nei confronti del sistema economico locale e determina ritardo nei pagamenti e ricorso a operazioni di finanza straordinaria (ad esempio utilizzo di fondi vincolati europei, statali o regionali) che sono causa di squilibri strutturali gravi.

Anche in questo caso l'armonizzazione della contabilità pone in essere strumenti e principi adeguati.

5. Il piano dei conti integrato, il SIOPE, la banca dati unitaria della Pubblica Amministrazione

Altro strumento strategico della riforma contabile è il “Piano dei conti integrato” quale strumento che riconduce ad uno schema classificatorio comune le operazioni contabili di tutti gli enti a cui si applica il piano, superando le differenti e frammentate rappresentazioni contabili e consentendo una conoscenza analitica e altresì aggregata delle informazioni sia per esigenze di finanza pubblica (saldi di finanza pubblica), sia per esigenze di finanza locale e dei sub- settori della Pubblica Amministrazione.

In questo senso l’esperienza del SIOPE è stata un inizio positivo verso tale finalità, a patto che le informazioni siano poi rese disponibili a tutti gli enti che formano la Pubblica Amministrazione del Paese e si contribuisca ad una semplificazione degli adempimenti informativi che attualmente sono richiesti agli enti locali da diversi interlocutori (Corte dei Conti, Ministeri, Istat e così via).

In questo senso l’attuazione della Banca dati unitaria della Pubblica Amministrazione si pone come obiettivo strategico di cui l’armonizzazione contabile costituisce strumento fondamentale.

Ma soltanto la conoscenza dei dati non è sufficiente per dare contenuto alle scelte di politica locale sui servizi e sugli investimenti.

6. La programmazione nel processo di riforma

In questo senso altro pilastro fondamentale della riforma deve essere il rafforzamento della fase di programmazione strettamente correlata al nuovo principio di competenza potenziata.

Leggendo dal principio applicato della programmazione otteniamo una definizione condivisibile di tale processo fondamentale per la definizione delle politiche pubbliche e del sistema decisionale pubblico:

“La programmazione è il 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.

Il processo di programmazione si svolge nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie e tenendo conto della possibile evoluzione della gestione dell'ente, richiede il coinvolgimento dei portatori di interesse nelle forme e secondo le modalità definite da ogni ente, si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto a programmi e piani futuri riferibili alle missioni dell'ente.

Attraverso l'attività di programmazione le amministrazioni concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale, in coerenza con 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."

Non dobbiamo dimenticare che gli enti locali sono incardinati sul territorio e devono garantire servizi e investimenti alla comunità di riferimento pur in coerenza con il principio di coordinamento della finanza pubblica come già detto.

Un aspetto ci pare di dover sottolineare nel processo di programmazione (tanti sarebbero i contenuti da analizzare) ed è quello dell'organizzazione delle attività istituzionali e di sviluppo e delle relative risorse in "una dimensione temporale predefinita" (vedi principio).

Troppe volte abbiamo considerato la realizzazione delle politiche, e delle relative attività attuative, come processo "a-temporale": ritardi nella realizzazione delle opere pubbliche, ritardi nei pagamenti dei debiti di funzionamento, inefficienze nell'utilizzo tempestivo delle risorse finanziarie disponibili sia proprie, sia derivate, inefficienze nell'impiego delle risorse acquisite mediante ricorso al debito e così di seguito.

Lo strumento del "Fondo Pluriennale vincolato" in questa ottica è una leva fondamentale di carattere conoscitivo e a contenuto programmatico per determinare, tra l'altro, la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle risorse e il loro effettivo impiego e favore dei territori.

Ciò deve responsabilizzare però ogni livello di governo, come detto sopra, in un processo di leale collaborazione di sistema.

7. Il Bilancio consolidato e il gruppo ente locale

Sarebbero tante le considerazioni da svolgere per un progetto così importante e di riforma reale.

Prima di tutto nei contenuti dei principi e nella modificazione degli approcci alla raccolta e all'impiego delle risorse pubbliche (una nuova cultura pubblica) e poi nelle tecniche, nelle procedure amministrative e nelle regole contabili.

Ragioni di economia di tempo mi portano a citare solo un'ultima acquisizione dell'armonizzazione che è rappresentata dallo strumento del bilancio consolidato.

Esso introduce il concetto di "Gruppo dell'ente locale" a cui fare riferimento dal momento degli indirizzi di programmazione sino alla rendicontazione sui risultati.

Sappiamo quanto oggi siamo lontani da una logica di gruppo locale e di responsabilità condivise sulle scelte e sui vincoli di finanza pubblica.

8. La formazione e la sperimentazione

Certamente il processo è complesso e comporta un'attuazione graduale, così come prevista dalle norme, e accompagnata da un programma di formazione di livello scientifico garantito.

Le Province, nonostante il difficile periodo a livello istituzionale, hanno contribuito con impegno costante alla sperimentazione dei nuovi principi contabili e dei nuovi schemi di bilancio, sia a livello di enti (sono in oggi ben 23 enti) sia nel lavoro del gruppo tecnico operante presso il Ministero dell'Economia quale emanazione della Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale.

Su alcune esigenze tecniche particolari si sofferma l'analisi che segue.

9. Alcune considerazioni e proposte a contenuto tecnico

Il riaccertamento straordinario dei residui e l'accantonamento a fondo crediti di dubbia e difficile esazione: impatto sul risultato di amministrazione

Rappresenta esigenza imprescindibile quella di determinare la reale e veritiera situazione di gestione (competenza dell'anno di riferimento) e di amministrazione (competenza dell'anno di riferimento e residui degli anni precedenti) ai fini della valutazione analitica e complessiva dei conti pubblici degli enti locali.

Ciò significa che in fase di primo impianto dei nuovi principi contabili occorre evitare ogni atteggiamento elusivo da parte degli enti determinato dalla preoccupazione di fare emergere una situazione di squilibrio dei conti che nella sostanza è presente e deve essere conosciuta e affrontata, mentre oggi non si evidenzia sulla base dell'ordinamento contabile vigente e potrebbe essere nascosta anche da un'applicazione non rigorosa dei nuovi principi: ciò sarebbe un inizio per la riforma errato e fuorviante.

Se tale assunto è condiviso, occorre allora affrontare il tema degli "eventuali disavanzi" che potrebbero emergere (e che debbono emergere), per effetto della prima applicazione dei principi contabili di cui al nuovo impianto normativo, consentendo agli enti di poter ripianare i disavanzi, o i maggiori disavanzi, che risultano dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui e dalla determinazione del fondo crediti di dubbia e difficile esazione (soltanto quelli e non anche i pregressi) in un ragionevole periodo di tempo, compatibile con le esigenze di equilibrio finanziario dei conti pubblici locali in relazione ai servizi resi alle comunità di riferimento.

Riaccertamento straordinario dei residui: impatto sui risultato di amministrazione nella quota libera e vincolata

Altra esigenza è quella di una corretta determinazione della quota vincolata dell'avanzo di amministrazione risultante dall'operazione di riaccertamento dei residui.

Come noto allorchè un residuo passivo viene cancellato per inesistenza dell'obbligazione giuridica perfezionata, scaduta ed esigibile, che ne deve costituire il fondamento, se la fonte di finanziamento della spesa di cui al residuo medesimo oggetto di cancellazione ha natura vincolata (trasferimento

regionale o statale vincolato per legge, indebitamento e così di seguito) la quota di entrate che affluisce al risultato di amministrazione deve "alimentare la quota vincolata di tale risultato" e non la quota "libera e disponibile per tutti i possibili impieghi consentiti dalla legge e dai principi contabili".

Per evitare che gli enti determinino risultati di amministrazione (avanzi di amministrazione o minori disavanzi di amministrazione) ove la quota libera contiene in modo anomalo entrate aventi vincolo di specifica destinazione (con rischio di utilizzo per esigenze generali di bilancio di fondi vincolati o in ogni caso di determinazione di minori disavanzi di amministrazione per imputazione non corretta di fondi vincolati) occorre che nella deliberazione di riaccertamento straordinario dei residui gli enti indichino per ogni residuo eliminato, perché non correlato a obbligazioni giuridiche perfezionate, la natura della relativa fonte di finanziamento (se libera o vincolata, e di quale tipologia).

L' emendamento al decreto correttivo è pertanto il seguente:

All'articolo 1, comma 1, lett. c), aggiungere alla fine dell'articolo 3, comma 7, lettera a), il seguente periodo: "Per ciascun residuo passivo eliminato in quanto non correlato a obbligazioni giuridicamente perfezionate, è indicata la natura della relativa fonte di copertura".

Anche tale argomento appare fondamentale per la veridicità dei risultati relativi ai conti pubblici locali.

L'argomento è già all'attenzione del gruppo tecnico operante presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze e potrà essere sviluppato in un aggiornamento del principio della contabilità finanziaria sul presupposto essenziale della norma adeguata come sopra indicato.

Principio sulla programmazione: proposta di rinvio dell'applicazione al 2016

Sull'importanza di tale principio per le autonomie locali già si è detto nella parte generale.

Occorre ora valutare l'opportunità di spostare al 2016 l'applicazione di tale principio per le seguenti principali ragioni:

- nel 2015 il bilancio armonizzato sarà introdotto in parallelo con il bilancio riportante la precedente struttura che manterrà carattere autorizzatorio: appare pertanto non congruente richiedere agli enti di introdurre il nuovo Documento Unico di Programmazione (DUP), che rappresenta la novità principale del nuovo ciclo di programmazione degli enti locali, riferendolo

ad un bilancio di previsione che con la nuova struttura prevista dal Decreto sarà a regime dal 2016;

- ciò consentirà anche di lavorare ancora al principio, soprattutto per costruire uno schema "minimale" di modelli che possano essere adottati dagli enti in applicazione dei contenuti dello stesso. Questa richiesta è pervenuta anche dagli enti sperimentatori che per primi si sono confrontati con il lavoro di elaborazione del nuovo DUP e del relativo Piano esecutivo di gestione (Vedi Province di Roma e Firenze ad esempio ma non solo). I modelli non dovranno rappresentare una gabbia rigida per gli enti ma un ausilio soprattutto per gli enti di minori dimensioni.
- Ciò deve consentire di iniziare con l'introduzione del DUP e l'applicazione del nuovo principio di programmazione nelle migliori condizioni possibili per un messa a regime adeguata e ordinata. Si tenga conto che il lavoro richiesto agli enti per il primo anno di applicazione dei nuovi principi è gravoso e impegnativo non solo per i tecnici di contabilità ma per l'intera struttura delle responsabilità direzionali degli enti che devono partecipare all'attuazione della riforma in modo attivo e collaborativo. Si coglie l'occasione per affermare ancora una volta che l'attuazione della riforma non è un mero problema di contabilità pubblica locale ma assume aspetti organizzativi, procedurali e di responsabilità diffusa nella struttura degli enti: soltanto in questo modo si potrà avere successo nell'attuazione dei nuovi principi.

Sulla base delle considerazioni sopra espresse si propone pertanto lo spostamento al 2016 dell'applicazione del nuovo principio di programmazione e dei relativi strumenti applicativi.

Recepire i nuovi principi contabili in allegato al decreto correttivo tenendo conto degli aggiornamenti più recenti riferiti agli esiti della sperimentazione del 2014

Appare necessario che in allegato al decreto correttivo siano approvati i principi contabili nel testo più recente licenziato dal gruppo di lavoro operante presso il Ministero dell'Economia e formalmente approvati in linea tecnica.

Tali principi sono adeguati agli esiti della sperimentazione relativa anche al 2014, in corso, e perciò rispondono in modo ottimale alle esigenze degli enti manifestate anche nel corso del lavoro degli ultimi mesi.

Trattandosi di allegati al decreto, approvati in line tecnica dall'apposita struttura come sopra indicato, non dovrebbero sussistere problemi procedurali per accogliere la richiesta.

Recepimento dell'intesa sancita in Conferenza Unificata

Infine, si ricorda che in sede di Conferenza Unificata, lo scorso 3 aprile, è stata sancita l'intesa tra Governo, Regioni ed enti locali, contenente alcuni emendamenti – proposti ed accolti – allo schema di decreto legislativo concernente disposizioni integrative e correttive del dlgs 118/2011.