



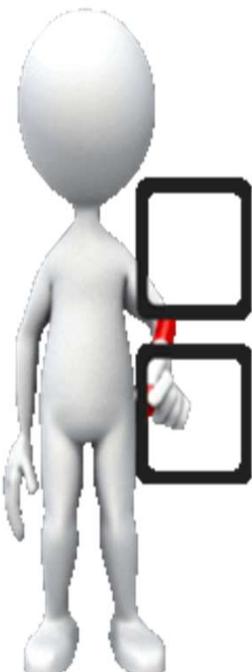

**“IL SERVIZIO ECONOMICO FINANZIARIO:
 FUNZIONI E COMPITI NELLA PROSPETTIVA
 DELLA NUOVA PROVINCIA”**

La nuova Provincia e il ruolo del servizio economico finanziario

TIZIANO TESSARO
CONSIGLIERE
CORTE DEI CONTI
SEZIONE CONTROLLO
EMILIA-ROMAGNA

Lunedì 27 - Martedì 28 marzo 2023 Spazio '51
 della Provincia di Parma- Viale Martiri della Libertà,

1



Controllo della
 Corte dei conti

- art. 100
Cost.



Responsabilità
 avanti la Corte
 dei conti

- art. 103
Cost.



Tiziano Tessaro

2

IL QUADRO DEI CONTROLLI DELLA CORTE DEI CONTI SUL PNRR

3

Il sistema dei controlli non è un sistema chiuso (sentenza n. 29 del 1995)

- la Corte costituzionale ha ritenuto che le previsioni costituzionali in materia di controlli sulle pubbliche amministrazioni (artt. 100, comma secondo, 125, comma primo, e 130 Cost.) non configurino un sistema "chiuso" di controlli e dunque non impediscano al legislatore ordinario di «introdurre forme di controllo diverse e ulteriori, purché per queste ultime sia rintracciabile in Costituzione un adeguato fondamento normativo o un sicuro ancoraggio a interessi costituzionalmente tutelati. [...] Non è quindi precluso al legislatore] un tipo di controllo, come quello [collaborativo sulla gestione] che abbia ad oggetto, non già i singoli atti amministrativi, ma l'attività amministrativa, considerata nel suo concreto e complessivo svolgimento, e che debba essere eseguito, non già in rapporto a parametri di stretta legalità, ma in riferimento ai risultati effettivamente raggiunti collegati agli obiettivi programmati nelle leggi o nel bilancio, tenuto conto delle procedure e dei mezzi utilizzati per il loro raggiungimento. [...] Sotto quest'ultimo profilo, è da sottolineare che il riferimento dei principi costituzionali ora ricordati alla pubblica amministrazione in generale – tanto se statale, quanto se regionale o locale – comporta che, salvo espresse deroghe eventualmente contenute in altre norme costituzionali, le forme di controllo previste per l'attuazione di quegli stessi principi esigano un'applicazione tendenzialmente uniforme a tutte le pubbliche amministrazioni e, quindi, postulino la loro estensione anche agli uffici pubblici regionali. Del resto, poiché il fine ultimo dell'introduzione, in forma generalizzata, del controllo sulla gestione è quello di favorire una maggiore funzionalità nella pubblica amministrazione attraverso la valutazione complessiva della economicità/efficienza dell'azione amministrativa e dell'efficacia dei servizi erogati, non si può ragionevolmente pensare che a siffatto disegno rimangano estranee proprio le amministrazioni regionali, cui compete di somministrare la maggior parte delle utilità individuali e collettive destinate a soddisfare i bisogni sociali» (sentenza n. 29 del 1995).

4

LA (NECESSARIAMENTE DIVERSA) ARTICOLAZIONE DEI CONTROLLI DOPO LA CRISI PANDEMICA

European Commission, Brussels, 17.9.2020 SWD (2020) 205 final PART 1/2
"Commission staff working document guidance to member states recovery and resilience plans"),

preoccupazioni per lo svolgimento di un controllo, da parte degli Stati membri, del corretto impiego delle risorse e sulla loro gestione,

vengono auspiccate diverse tipologie: controllo preventivo, concomitante e successivo (paragrafo 5 del documento "Payments, control and audit", pagine da 35 a 38).

nel documento Commission Staff Working Document Guidance to Member States Recovery and Resilience Plans (SWD (2020) 205 final),

con la locuzione "sound financial management", la Commissione Europea individua di fatto il concetto di "sana gestione finanziaria" che guida i controlli che la Corte dei conti è chiamata a svolgere.

il concetto di "control",

inteso come capacità di indirizzo della gestione,

è individuato esplicitamente, nel suo ciclo preventivo-concomitante-consuntivo.

Con ciò esaltando il collegamento fra gestione finanziaria e output (servizi e infrastrutture), in ottica di valorizzazione della componente di efficienza o razionalizzazione della spesa, che deve quindi essere accompagnata da un adeguato sistema di controlli finalizzato al raggiungimento di concreti obiettivi complessivi di buon andamento.

controllo della razionalizzazione della spesa

i vari soggetti che saranno esecutori del Recovery plan, spesso collegati fra loro in logica di network, vanno dotati di un sistema unitario di controlli, una sorta di mega-cruscotto di indicatori di performance chiave, key performance indicators (KPI), si veda alla p. 40 del documento sopracitato della Commissione Europea), che consenta di realizzare in modo efficace i processi di controllo, in particolare quello concomitante, anche attraverso l'incentivazione di meccanismi di trasparenza dell'agire amministrativo.

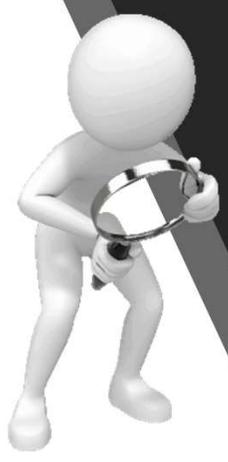
Dunque, flussi di spesa in relazione ai KPI di output, che insieme danno contenuto fattivo ai tre concetti di efficienza, efficacia ed economicità, costituiscono elementi di valutazione imprescindibili anche per la verifica dell'attuazione del Recovery plan.

5

La norma quadro in tema di PNRR :art. 9 DL 77/2021

3. Gli atti, i contratti ed i provvedimenti di spesa adottati dalle amministrazioni per l'attuazione degli interventi del PNRR sono sottoposti ai controlli ordinari di legalità e ai controlli amministrativo contabili previsti dalla legislazione nazionale applicabile.

6



Art 7, comma 7, del DL 77/2021

7. La Corte dei conti esercita il controllo sulla gestione di cui all'articolo 3, comma 4, della legge 14 gennaio 1994 n. 20, svolgendo in particolare **valutazioni di economicita', efficienza ed efficacia circa l'acquisizione e l'impiego delle risorse finanziarie provenienti dai fondi di cui al PNRR**. Tale controllo si informa a criteri di cooperazione e di coordinamento con la Corte dei conti europea, secondo quanto previsto dall'articolo 287, paragrafo 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. La Corte dei conti, ai sensi dell'articolo 3, comma 6 della legge 14 gennaio 1994 n. 20, riferisce, almeno semestralmente, al Parlamento sullo stato di attuazione del PNRR.

7

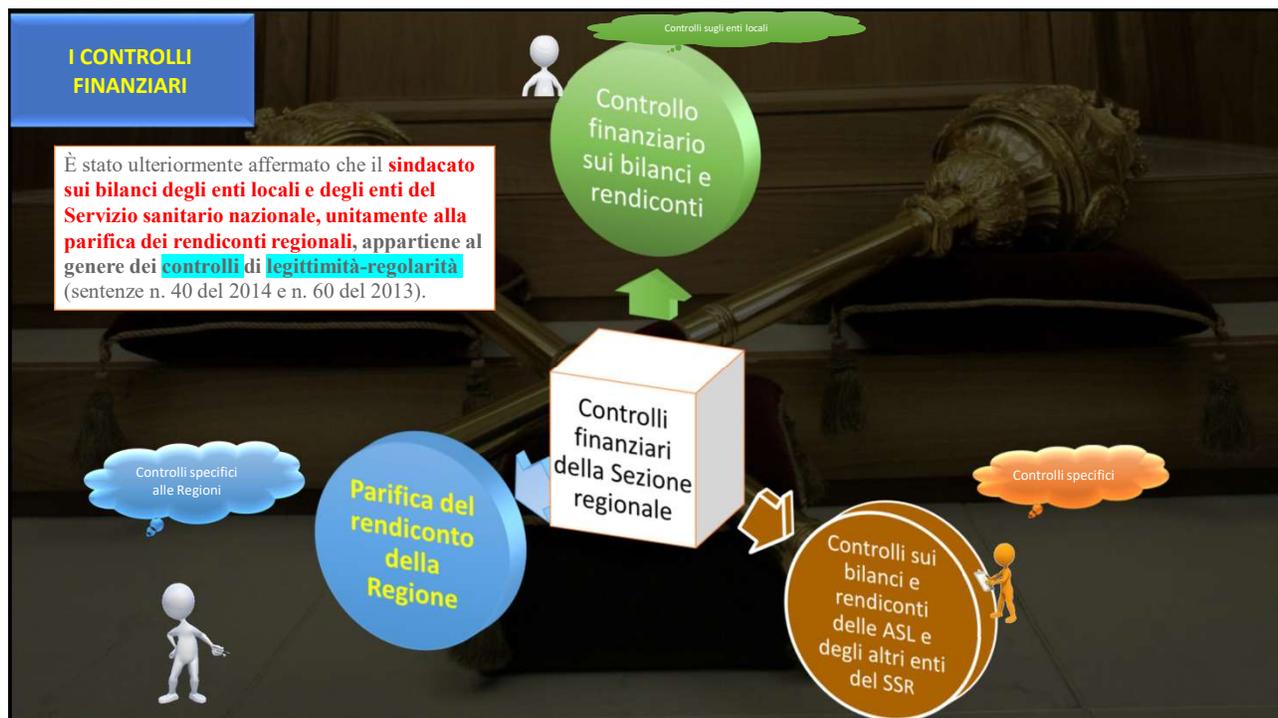


8

PRIMA PARTE

controlli finanziari della Corte dei conti sugli equilibri

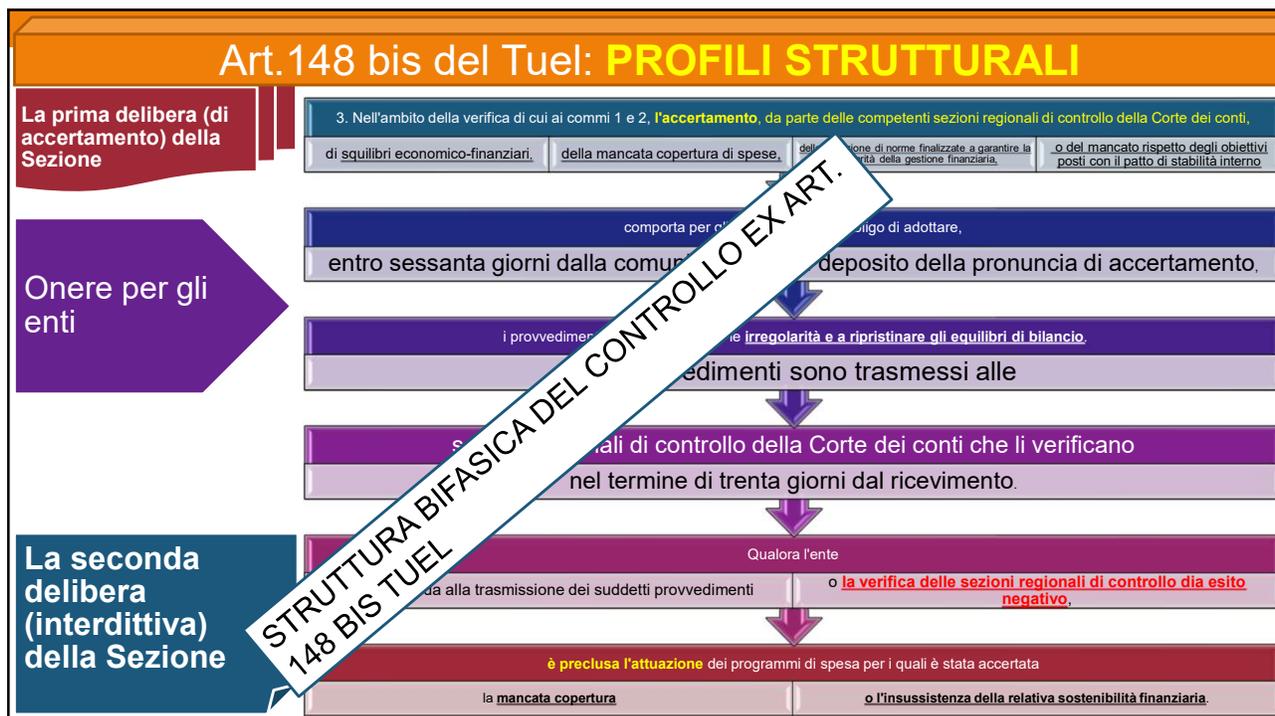
9



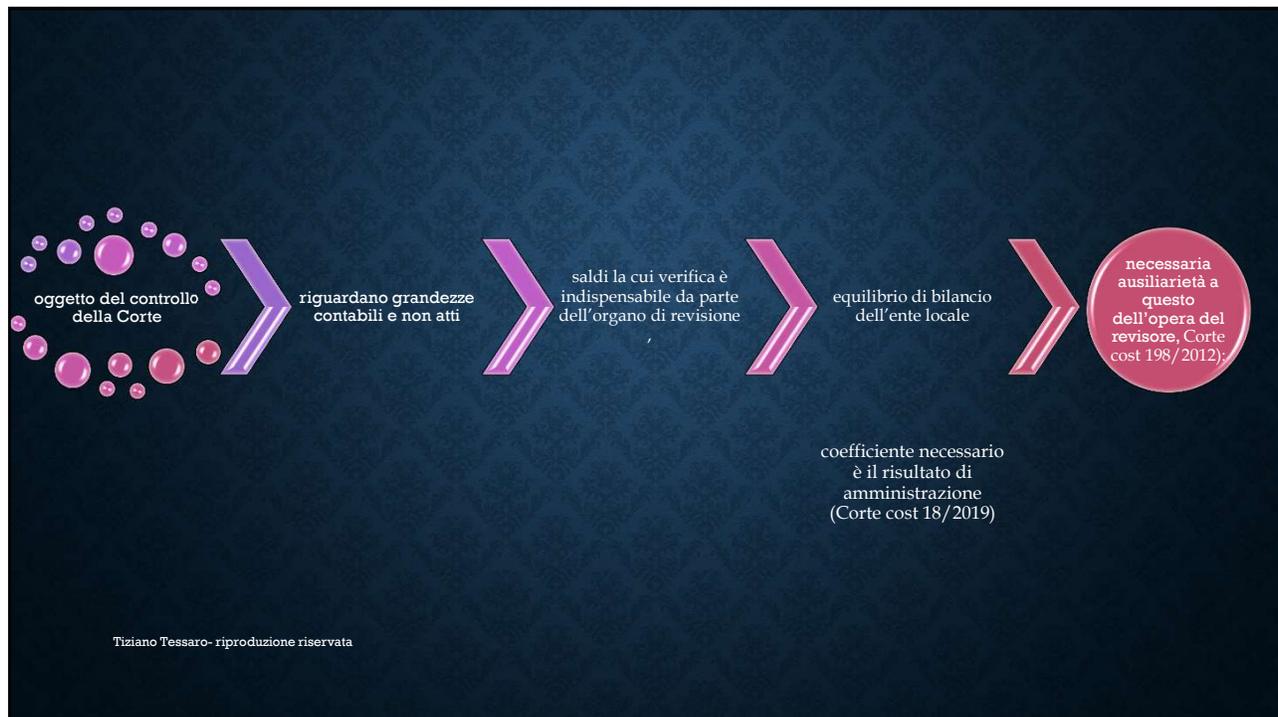
10



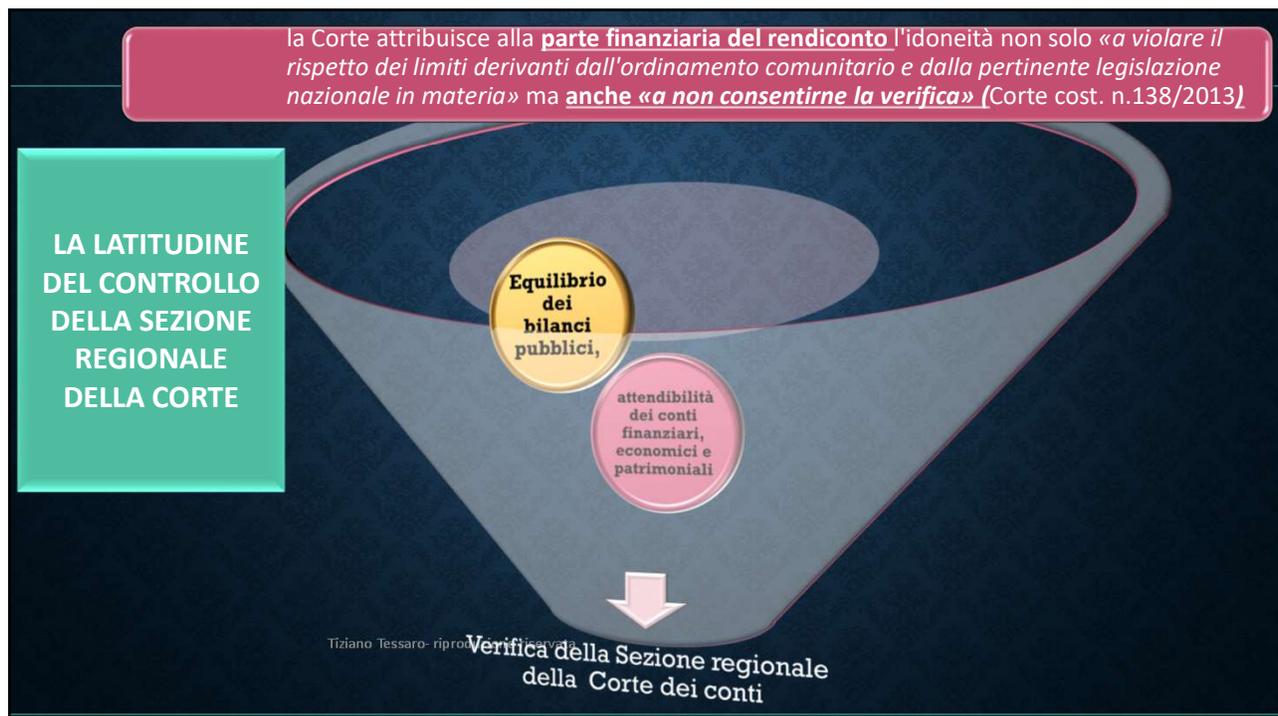
11



12



13



14



CONTROLLO FINANZIARIO, EQUILIBRI E VERIFICA DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

È nel risultato di amministrazione (...) che emergono eventuali disavanzi ed è sempre in questa sede che possono annidarsi tentativi di dissimulazione — anche dolosa — di eventuali disavanzi



gli avanzi di amministrazione degli enti territoriali, impiegabili per liberare spazi finanziari o consentire nuove spese agli enti che ne sono titolari, e le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato devono essere assoggettati a una rigorosa verifica in sede di rendiconto (Corte Cost. sent. 101/2018)

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

15

Il significato del controllo sulla gestione

Controllo sui saldi

Controllo sui fenomeni gestionali sottostanti

16



17



18



19



20

Art.148 bis del Tuel: **PROFILI FUNZIONALI**

Oggetto del controllo →

Finalità della verifica →

1. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i **bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali** ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266,

per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno ,	dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione,	della sostenibilità dell'indebitamento ,	dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti .
--	---	---	--

21

Art.148 bis del Tuel: **PROFILI STRUTTURALI**

La prima delibera (di accertamento) della Sezione

Onere per gli enti →

La seconda delibera (interdittiva) della Sezione

3. Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'**accertamento**, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, dell'osservanza delle norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno.

comporta per il Comune il deposito della pronuncia di accertamento, entro sessanta giorni dalla comunicazione del provvedimento.

I provvedimenti di cui al comma 1, in caso di irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio, sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento.

Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti, o la **verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo**, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

STRUTTURA BIFASICA DEL CONTROLLO EX ART. 148 BIS TUEL

22

Il significato del controllo sulla gestione

Controllo sui
saldi

Controllo sui
fenomeni
gestionali
sottostanti

23

Il significato del controllo sulla gestione

Controllo
sui saldi

Controllo sui fenomeni
gestionali sottostanti

Fondamento giuridico delle poste

- «la copertura finanziaria delle spese deve **indefettibilmente avere un fondamento giuridico**, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero [nel bilancio] per realizzare nuove e maggiori spese» (Corte costituzionale n. 197/2019)

Attendibilità' delle poste

- Occorre cioè una **stima attendibile delle espressioni numeriche**, che sia assicurata la **coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione** (Corte costituzionale, sentenza n. 227/2019)

ragionevolezza dei presupposti

- la copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio **non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica** degli stanziamenti in parte entrata e spesa (ex plurimis, sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla **ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici** che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio (Corte Cost. sentenza n. 250/2013)

Effettività e congruenza delle risorse

- «i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati dall'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano (...) a condizione che **le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti**. [Corte costituzionale 70/2012]

Contestualita' dei presupposti

- "necessaria" «**contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime**». (Corte Cost. n. 213 / 2008)

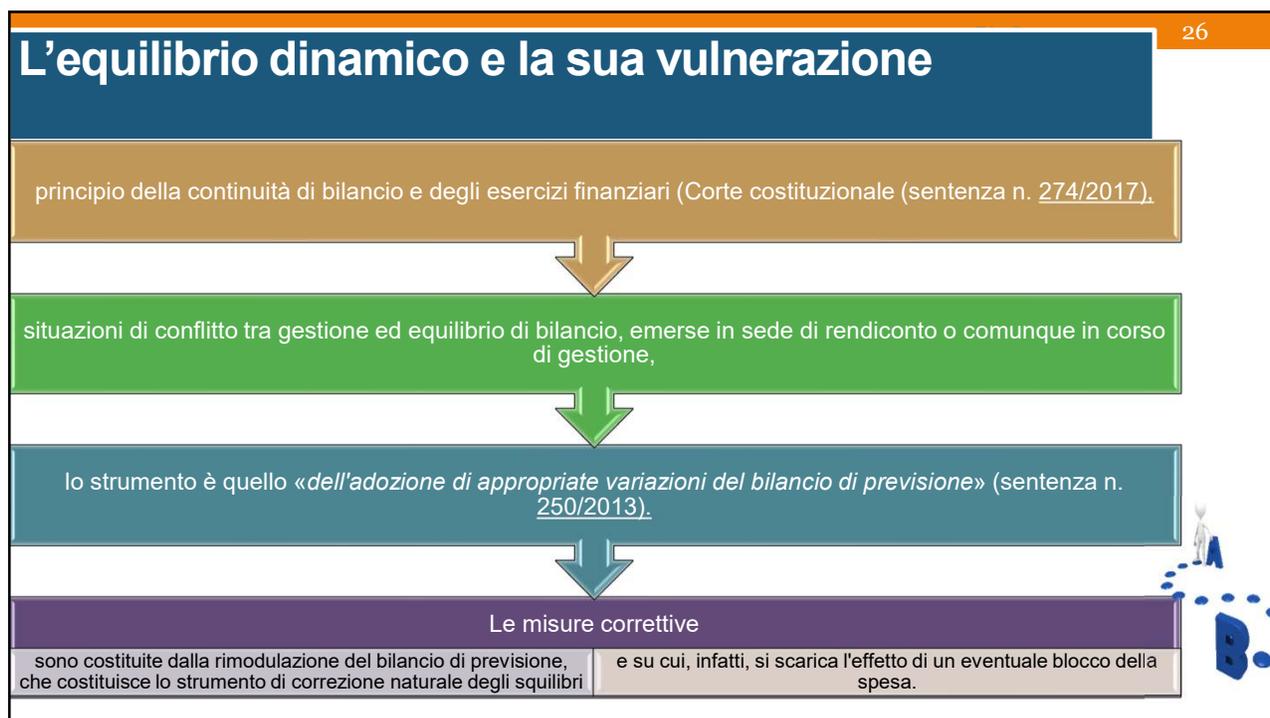
Pareggio sostanziale

- il «**principio dell'equilibrio del bilancio [...] ha contenuti di natura sostanziale: esso non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata** (Corte cost. n. 1/1966)

24



25



26



27

I fattori patologici causa di effetti perturbanti dell'equilibrio di bilancio

la forza espansiva dell'art. 81, quarto [oggi terzo] comma, Cost., presidio degli equilibri di finanza pubblica, si sostanzia in una vera e propria clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi **causa di effetti perturbanti** la sana gestione finanziaria e contabile' (sentenza n. 192 del 2012)" (sentenza n. 184 del 2016) (sentenza n. 274 del 2017)".

28

Le norme relative al risultato di amministrazione



ART.186 TUEL

1. Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.

Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.

1-bis. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

Art. 187 del Tuel

1. Il risultato di amministrazione è **distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.** (...)

Nel caso in cui **il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188.**

29

Risultato di amministrazione:
fondo cassa+ residui attivi-residui passivi-fondo pluriennale vincolato di spesa



Componenti positive

- Fondo cassa
- Residui attivi
 - Velocità della riscossione

Componenti passive

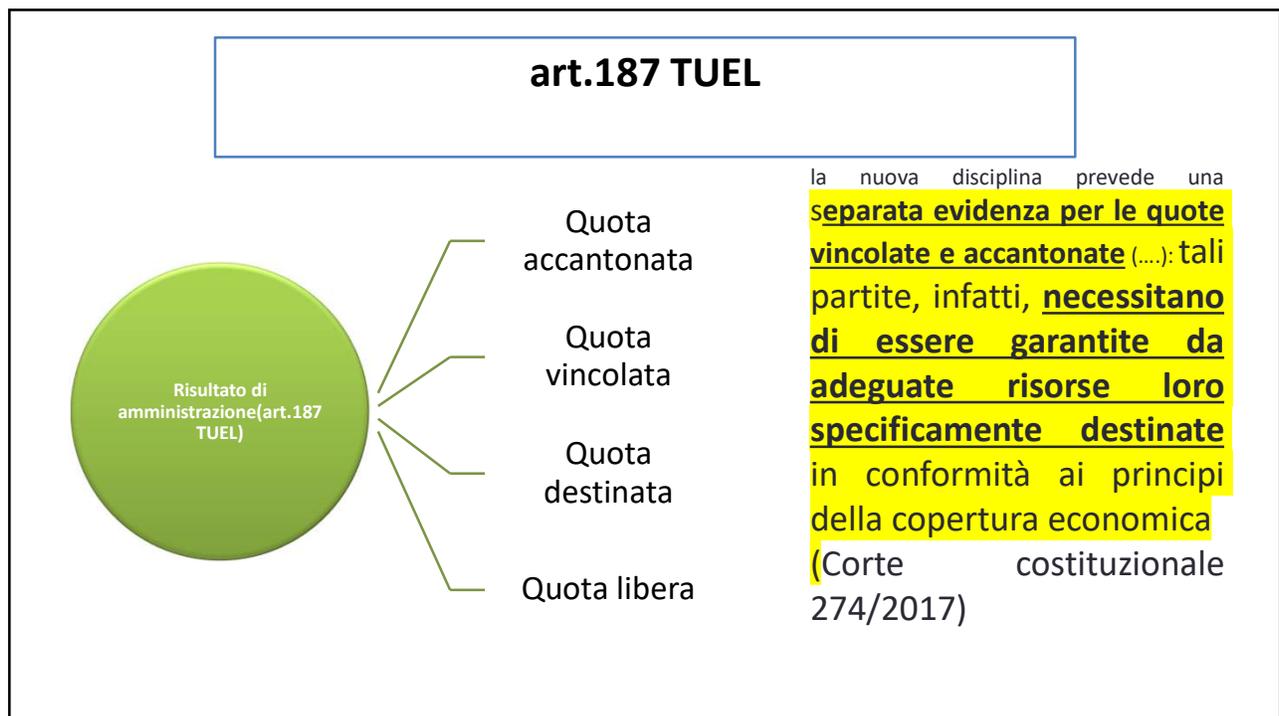
- Residui passivi
 - Tempestività dei pagamenti
- Fondo pluriennale vincolato di spesa

«[I]a quantificazione delle **partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa)** non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri» (Corte costituzionale Sentenza n. 49/2018 Considerato diritto 3.1.2)

30



31



32

I fattori patologici causa di effetti perturbanti dell'equilibrio di bilancio

Art 186 Tuel

- le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla sovrastima – in sede previsionale – dei flussi finanziari di entrata.
- I due fenomeni sono strettamente collegati poiché, se i crediti vengono sovrastimati e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa e con produzione – in prospettiva pluriennale – di rilevanti disavanzi di amministrazione.
- A ben vedere, i richiamati fenomeni di sovrastima e di mancata riscossione delle entrate appartengono alla categoria delle **gravi patologie finanziario-contabili (Corte cost, 6/2017)**

Art 187 Tuel

- la nuova disciplina prevede una **separata evidenza per le quote vincolate e accantonate** (...): tali partite, infatti, **necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate** in conformità ai principi della copertura economica (Corte costituzionale 274/2017)

33

SECONDA PARTE

34



35



36

1

La verifica dei residui attivi (e delle poste correlate)

Corte cost 6/2017

*le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla **sovrastima – in sede previsionale – dei flussi finanziari di entrata.***

*I due fenomeni sono strettamente collegati poiché, se i crediti vengono sovrastimati e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente **necessario ricorso alle anticipazioni di cassa** e con produzione – in prospettiva pluriennale – di rilevanti disavanzi di amministrazione.*

A ben vedere, i richiamati fenomeni di sovrastima e di mancata riscossione delle entrate appartengono alla categoria delle gravi patologie finanziario-contabili

37

LE VERIFICHE DELLA SEZIONE SUI RESIDUI ATTIVI

La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi è operazione fondamentale ai fini della corretta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e quindi dell'attendibilità di questo, talché una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi può portare a un'errata determinazione dell'avanzo/disavanzo dell'ente, inducendo in errore l'organo di indirizzo politico che approva il bilancio ed al contempo i terzi, cittadini, creditori e organi di controllo.

- E' a tale adempimento che fanno riferimento le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, comma 3, del Tuel, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011 (punto 9.1), le quali postulano l'esigenza di operare una **rigorosa ed attenta ricognizione delle voci classificate nei residui**, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possano essere previsti con un ragionevole grado di certezza.

38

Le verifiche della Sezione sui residui attivi

La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi è operazione fondamentale ai fini della corretta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e quindi dell'attendibilità di questo, talché una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi può portare a un'errata determinazione dell'avanzo/disavanzo dell'ente, inducendo in errore l'organo di indirizzo politico che approva il bilancio ed al contempo i terzi, cittadini, creditori e organi di controllo.

È a tale adempimento che fanno riferimento le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, comma 3, del Tuel, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al d.lgs. 119/2011 (punto 9.1), le quali postulano l'esigenza di operare una **attenta e rigorosa ricognizione delle voci classificate nei residui**, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possano essere previsti con un ragionevole grado di certezza.

VERIFICA DEL TITOLO : Corte cost 138/2013

- la permanenza in bilancio e la relativa contabilizzazione di un **numero rilevante di residui attivi** deve trovare adeguata dimostrazione, poiché diversamente il mero riferimento ad **un'aggregazione apodittica e sintetica è suscettivo di alterare le risultanze finali dei conti consuntivi**, e di riflesso il conto consolidato di tutte le pubbliche amministrazioni, con conseguente pregiudizio della tenuta dei saldi di bilancio nonché delle correlate finalità di coordinamento della finanza pubblica

VERIFICA VETUSTA': Sez. Piemonte n. 68/2019/SRCPIE/PRSP

- La **conservazione di residui attivi così risalenti desta perplessità in ordine al permanere dell'esigibilità di tali crediti e colora ancor più di incertezza il risultato di amministrazione (...)**. Il mantenimento di residui attivi di dubbia esigibilità, incidendo sull'attendibilità ed effettività del risultato di amministrazione, fa apparire come imprudente oltre che non conforme alla Legge (...), l'applicazione di un "avanzo" meramente contabile

39

Le verifiche della Sezione sui residui attivi

VERIFICA DEL TITOLO : Corte cost 138/2013

- la permanenza in bilancio e la relativa contabilizzazione di un **numero rilevante di residui attivi** deve trovare adeguata dimostrazione, poiché diversamente il mero riferimento ad **un'aggregazione apodittica e sintetica è suscettivo di alterare le risultanze finali dei conti consuntivi**, e di riflesso il conto consolidato di tutte le pubbliche amministrazioni, con conseguente pregiudizio della tenuta dei saldi di bilancio nonché delle correlate finalità di coordinamento della finanza pubblica

VERIFICA VETUSTA': Sez. Piemonte n. 68/2019/SRCPIE/PRSP

- La **conservazione di residui attivi così risalenti desta perplessità in ordine al permanere dell'esigibilità di tali crediti e colora ancor più di incertezza il risultato di amministrazione (...)**. Il mantenimento di residui attivi di dubbia esigibilità, incidendo sull'attendibilità ed effettività del risultato di amministrazione, fa apparire come imprudente oltre che non conforme alla Legge (...), l'applicazione di un "avanzo" meramente contabile

- l'ente locale, nella verifica dei residui da mantenere nel conto del bilancio, **oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito)**, deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito riguardante le condizioni di **insolvibilità del debitore** che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; **cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non è più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizione (art. 230 del Testo unico sugli enti locali, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (inter alia, Corte conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).**

40

VERIFICA DEL TITOLO :
Corte cost. 138/2013

- la permanenza in bilancio e la relativa contabilizzazione di un numero rilevante di residui attivi deve trovare adeguata dimostrazione, poiché diversamente il mero riferimento ad un'aggregazione apodittica e sintetica è suscettivo di alterare le risultanze finali dei conti consuntivi, e di riflesso il conto consolidato di tutte le pubbliche amministrazioni, con conseguente pregiudizio della tenuta dei saldi di bilancio nonché delle correlate finalità di coordinamento della finanza pubblica

Le verifiche della Sezione sui residui attivi

VERIFICA VETUSTA': Sez. Piemonte n. 68/2019/SRCPIE/PRSP

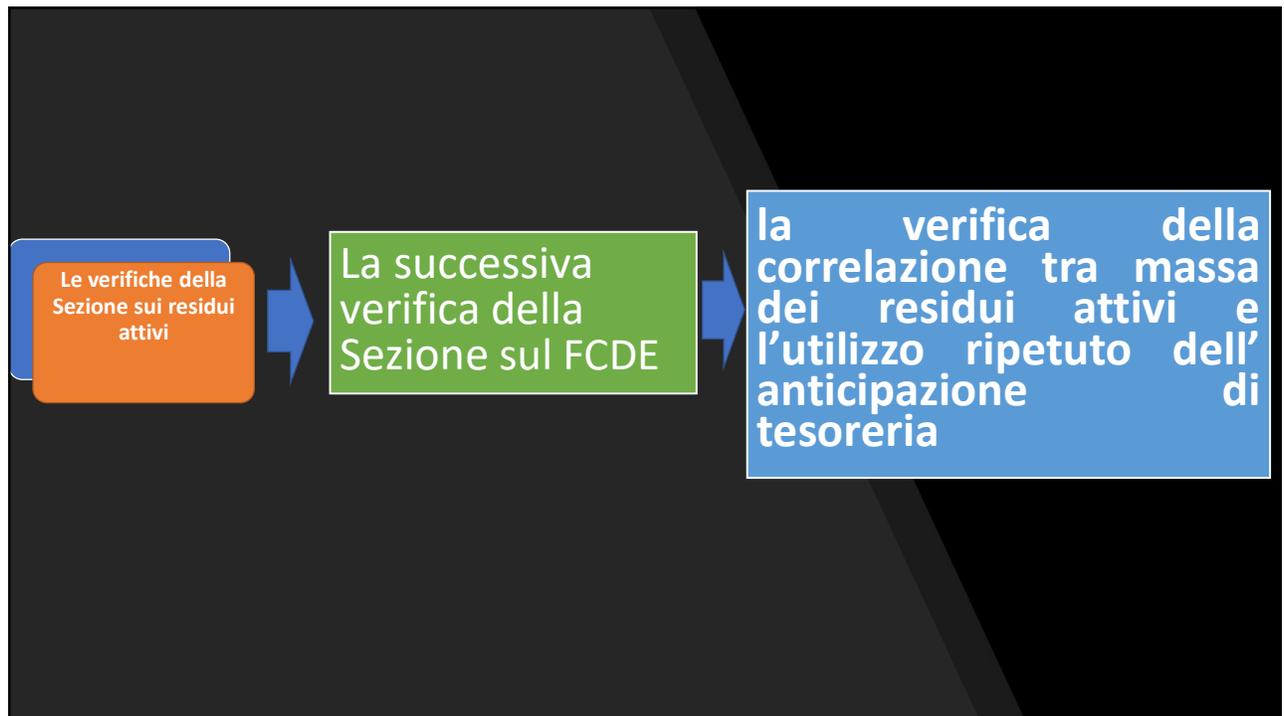
- La conservazione di residui attivi così risalenti desta perplessità in ordine al permanere dell'esigibilità di tali crediti e colora ancor più di incertezza il risultato di amministrazione (...). Il mantenimento di residui attivi di dubbia esigibilità, incidendo sull'attendibilità ed effettività del risultato di amministrazione, fa apparire come imprudente oltre che non conforme alla Legge (...), l'applicazione di un "avanzo" meramente contabile

- l'ente locale, nella verifica dei residui da mantenere nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito riguardante le condizioni di insolubilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non è più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizione (art. 230 del Testo unico sugli enti locali, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (*inter alia*, Corte conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

La successiva verifica della Sezione sul FCDE

La determinazione delle entrate di dubbia e difficile esazione e la conseguente "svalutazione" rappresenta uno degli adempimenti fondamentali nel nuovo regime contabile (cfr. Sezione delle Autonomie deliberazioni n. 4/SEZAUT/2015/INPR e n. 32/SEZAUT/2015/INPR): tali operazioni sono, infatti, finalizzate a tutelare l'ente dal rischio di utilizzare entrate non effettive, finanziando obbligazioni passive scadute ed esigibili con entrate non disponibili e quindi finanziando il bilancio e la gestione in "sostanziale situazione di disavanzo" (Sezione Sicilia, Deliberazione n. 121/2018/PRSP)

41



42

la verifica della correlazione tra massa dei residui attivi e l'utilizzo ripetuto dell'anticipazione di tesoreria

fenomeni di inappropriata gestione:

- quando fenomeni come **la sovrastima delle entrate e l'incapacità a riscuotere** si sommano in modo progressivo nel tempo, fino a rendere l'adempimento delle obbligazioni passive sempre più tardivo e aleatorio. (Corte cost. 4/2020)

fenomeni di sovrastima e di mancata riscossione delle entrate come gravi patologie finanziario-contabili

- le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla **sovrastima – in sede previsionale – dei flussi finanziari di entrata**.
- **due fenomeni sono strettamente collegati** poiché, se i crediti vengono sovrastimati e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente **necessario ricorso alle anticipazioni di cassa e co** produzione in prospettiva pluriennale – di rilevanti disavanzi di amministrazione.
- (Corte cost. 6/2017)

43

LA NORMA DELL'ORDINAMENTO CONTABILE ARMONIZZATO CHE PREVEDE LA FACOLTA DI STRALCIO PUNTO 9.1 PC 4/2

Trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale.

44

45

NT+ Enti Locali & Edilizia | 94 DLR

I temi di NT+ Professionisti a cura di Ancrel

Coerenza tra saldo della certificazione Covid e risultato di amministrazione, anticipazione di tesoreria e Fpv: importanti indicazioni dalla Corte conti Emilia Romagna

di Marco Castellani e Tommaso Pazzaglini - Rubrica a cura di Ancrel
01 Luglio 2022

La sezione regionale di Controllo per l'Emilia Romagna ha recentemente posto l'attenzione su tre questioni rilevanti nei bilanci degli enti locali.

● Nella deliberazione n. 55/2022, la Sezione torna sul tema del reiterato utilizzo dell'anticipazione di tesoreria che, oltre a rappresentare un comportamento evidentemente difforme dalla sana gestione finanziaria, dimostra l'esistenza di squilibri di bilancio, dovuti in primis dalle basse percentuali di riscossioni delle entrate, che potrebbero pregiudicare seriamente la sana gestione finanziaria dell'ente. In particolare: «Il fatto che il Comune, nel corso dell'esercizio, abbia contratto delle anticipazioni di tesoreria per l'intero periodo, per importi che rimangono considerevoli e che la tendenza – già verificatasi in precedenza con continuità – è perdurata nel 2021, rischia di trasformare tale istituto da strumento di correzione degli squilibri temporali tra riscossioni e pagamenti in una forma d'indebitamento vero e proprio, gestito in alternativa al debito ordinario. Tale operazione, quando si verifica senza soluzione di continuità, costituisce comportamento difforme dai criteri di una sana e prudente gestione finanziaria e, per l'assenza del presupposto della temporaneità del deficit di cassa, rappresenta un sintomo di possibile violazione della regola aurea di destinazione dell'indebitamento alle spese d'investimento».

45

Corte cost
138/2013

I residui attivi

Il principio della previa dimostrazione analitica dei crediti e delle somme da riscuotere,

- iscrivibili nelle partite dei residui attivi e computabili ai fini dell'avanzo d'amministrazione, è, nel nostro ordinamento, principio risalente, in ragione della sua stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria. Alla luce di tale principio, la definizione dei residui attivi – contenuta nell'art. 21, comma 1, del d.lgs. n. 76 del 2000 – come «somme accertate e non riscosse» ha un implicito valore deontologico cogente, nel senso che il legislatore ha voluto che del conto consuntivo possano entrare a far parte solo somme accertate e non presunte

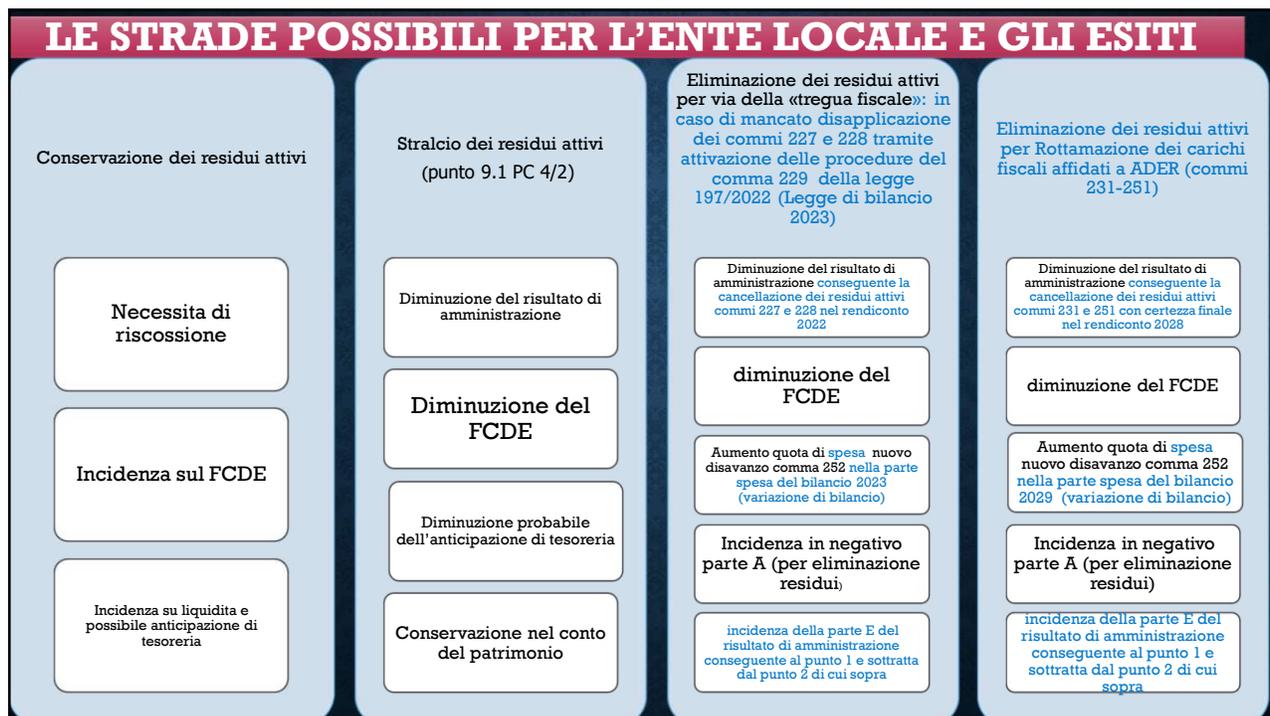
l'accertamento delle partite attive provenienti da esercizi precedenti dovrà essere ancora più limitato e rigoroso

- di quanto previsto dall'art. 21 della legge quadro sulla finanza regionale n. 76 del 2000, per effetto dell'obbligatoria istituzione di una posta correttiva in diminuzione, cosiddetto "fondo svalutazione crediti", proporzionale «alla dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti, [...] [a]lla loro natura e [a]ll'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata)» (art. 7, comma 1, allegato 2, punto 3.3). In sostanza la parte attiva del bilancio, inerente ai residui attivi, già soggetta ad accertamento secondo quanto in precedenza specificato, dovrebbe essere compensata da una ulteriore decurtazione, secondo un coefficiente proporzionale alla capacità media di realizzazione dei crediti del quinquennio precedente.

46



47



48

L'IPOTESI DEL COMMA 227-229

Residui attivi cancellati	-100
---------------------------	------

Fcde	+ 50
------	------

Disavanzo generato	-50
--------------------	-----

Spalmatura del
disavanzo in 5
anni
 $50/5 = 10$

49

Allegato 10 al D. Lgs. n.118/2011- All. a) Risultato di amministrazione

Parte accantonata ⁽³⁾				
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/.... ⁽⁴⁾				
Accantonamento residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni) ⁽⁵⁾				
Fondo anticipazioni liquidità				
Fondo perdite società partecipate				
Fondo contenzioso				
Altri accantonamenti				
		Totale parte accantonata (B)		0,00
Parte vincolata				
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili				
Vincoli derivanti da trasferimenti				
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui				
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente				
Altri vincoli				
		Totale parte vincolata (C)		0,00
Parte destinata agli investimenti				
		Totale parte destinata agli investimenti (D)		0,00
		Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)		0,00

50



La verifica sul Fondone Il congruaggio e la norma della legge di bilancio

51

I temi di NT+ Professionisti a cura di Ancrel

Coerenza tra saldo della certificazione Covid e risultato di amministrazione, anticipazione di tesoreria e Fpv: importanti indicazioni dalla Corte conti Emilia Romagna

di Marco Castellani e Tommaso Pazzaglini - Rubrica a cura di Ancrel
01 Luglio 2022

La sezione regionale di Controllo per l'Emilia Romagna ha recentemente posto l'attenzione su tre questioni rilevanti nei bilanci degli enti locali.

◆ La prima riguarda la certificazione covid-19 con riferimento alle istruttorie sui rendiconti 2020 ma il ragionamento sarà riproposto con le istruttorie sui rendiconti 2021. Infatti l'attenzione della Sezione si è concentrata, tra le altre, sulle certificazioni rese dagli organi di revisione le quali devono trovare piena coerenza con l'evidenza della parte vincolata del risultato di amministrazione 2020, anche tenendo conto, distintamente, di eventuali vincoli per ristori specifici di spesa. La stessa avvertenza riguarda gli ulteriori fondi messi a disposizione per la medesima finalità dall'articolo 1, comma 822, della «legge di bilancio» 2021 (legge n. 178/2020), come integrati dalle ulteriori misure adottate dal decreto «sostegni» che saranno oggetto di un'analogha certificazione riferita al 2021, (che dopo la trasmissione avvenuta entro il 31 maggio 2022 può essere modificata entro il 31 luglio 2022

52

Norme e Rubriche | 334 DIRE

I temi di NT+ Professionisti a cura di Ancrel

Coerenza tra saldo della certificazione Covid e risultato di amministrazione, anticipazione di tesoreria e Fpv: importanti indicazioni dalla Corte conti Emilia Romagna

di Marco Castellani e Tommaso Pazzaglioni - Rubrica a cura di Ancrel
01 Luglio 2022

In particolare, nella Deliberazione n. 54/2022 come esito delle verifiche condotte la Sezione ha rilevato come l'ente abbia rappresentato le risorse vincolate non utilizzate del "fondone", nella parte vincolata del risultato d'amministrazione, nei vincoli derivanti da trasferimenti, e i ristori specifici di spesa non utilizzati relativi al fondo prestazioni di lavoro straordinario del personale della polizia locale tra i vincoli derivanti dalla legge in contrasto con quanto indicato dalla Faq Rgs 38/2021 che prevede, al contrario, che tutte le risorse non utilizzate del fondo per le funzioni fondamentali debbano essere rappresentate tra i "vincoli da legge" e i ristori specifici di spesa, non utilizzati, devono essere rappresentati tra i "vincoli da trasferimenti" tra le risorse vincolate del risultato d'amministrazione. Pertanto, l'ente è stato richiamato al rispetto di quanto sopra rappresentato sottolineando l'importanza della «trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge» (Corte costituzionale, sentenza n. 274/2017), al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio. Del puntuale rispetto di detti principi, l'ente è stato chiamato a dare dimostrazione in occasione della rappresentazione nel rendiconto 2021.

53



Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale", n. 303 del 29 dicembre 2022 - Serie generale

Spedisce: abb. post. - art. 1, comma 1
Legge 27-03-2004, n. 46 - Filiale di Roma

GAZZETTA UFFICIALE

DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA Roma - Giovedì, 29 dicembre 2022 SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA, 70 - 00186 - ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - VIA SALARIA, 591 - 00138 ROMA - CENTRALINO 06-85081 - LIBRERIA DELLO STATO
PIAZZA O. VERRI, 1 - 00198 ROMA

N. 43/L.

LEGGE 29 dicembre 2022, n. 197.

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.

54

Comma 785 Conguaglio finale a seguito di certificazione ristori Covid
Procedura per la verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese certificate negli anni 2021, 2022 e 2023 (entro il 31 maggio).

785. All'articolo 106, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, il quarto periodo è sostituito dal seguente: « Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro il 31 ottobre 2023, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono individuati i criteri e le modalità per la verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese, provvedendo all'eventuale regolazione dei rapporti finanziari tra comuni e tra province e città metropolitane, ovvero tra i due predetti comparti, mediante apposita rimodulazione dell'importo assegnato nel biennio 2020 e 2021. Le eventuali risorse ricevute in eccesso sono versate all'entrata del bilancio dello Stato».

**art. 106
 comma 1
 del D.L.
 34/2020**

istitutivo del fondo funzioni degli enti, cosiddetto Fondone Covid, prevede "A seguito della verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese, da effettuare entro il 31 ottobre 2023, si provvede all'eventuale conseguente regolazione dei rapporti finanziari tra Comuni e tra Province e Città metropolitane."

**Art 1
 comma
 785
 legge di
 bilancio
 2023**

sarà adottato entro la data del 31 ottobre 2023, previa intesa in Conferenza stato città ed autonomie locali, un **decreto del Ministero dell'interno, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze**, che individuerà i criteri e le modalità per la predetta verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese correlate alla crisi pandemica, tenendo conto delle risorse assegnate a vario titolo dallo Stato a ristoro delle minori entrate e delle maggiori spese correlate alla crisi pandemica.

Con lo stesso decreto si provvederà all'eventuale **regolazione dei rapporti finanziari tra Comuni e tra Province e Città metropolitane** ovvero tra i due predetti comparti, mediante apposita rimodulazione dell'importo assegnato nel biennio 2020 e 2021.

le eventuali risorse ricevute in eccesso dagli enti saranno versate all'entrata del bilancio dello Stato.

55

LA SPESA

56



La maggiore spesa per l'energia e i trasferimenti erariali

La nota istruttoria e le novita della legge di bilancio

57

L'aumento dei costi delle utenze

+48% LUC
+61% GAS

Con quali risorse si puo' finanziare la relativa variazione di bilancio?

spesa per la materia energia | spesa per il trasporto e la gestione del contatore | spesa per oneri di sistema | imposte

UN ANNO A TUTTO GAS
Prezzo del gas naturale in Europa

Fonte: TTF-Olanda

58

PROVVEDIMENTI CHE HANNO DESTINATO RISORSE AGLI ENTI LOCALI PER FINANZIARE LE SPESE SOSTENUTE PER L'ENERGIA ANNO 2022				
<p>art. 27, comma 2 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34)</p> <p>ripartiti con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro per gli affari regionali 1° giugno 2022;</p> <p>250 milioni di euro</p>	<p>art. 40, comma 3 decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91</p> <p>ripartiti con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro per gli affari regionali 22 luglio 2022;</p> <p>170 milioni di euro</p>	<p>art. 16, comma 1 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142</p> <p>ripartiti con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro per gli affari regionali 27 settembre 2022;</p> <p>400 milioni di euro</p>	<p>art. 5, comma 1 del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175</p> <p>ripartiti con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro per gli affari regionali 6 dicembre 2022;</p> <p>200 milioni di euro</p>	<p>art. 2, comma 1 del decreto-legge 23 novembre 2022, n. 179</p> <p>ripartiti con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro per gli affari regionali 29 dicembre 2022.</p> <p>150 milioni di euro</p>

59



Le novità della legge di bilancio 2023 sul punto

Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale", n. 303 del 29 dicembre 2022 - Serie generale

Spazio: abb. post. - art. 1, comma 1
Legge 27-03-2004, n. 46 - Filiale di Roma



GAZZETTA UFFICIALE

DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA Roma - Giovedì, 29 dicembre 2022 SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA, 70 - 00186 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - VIA SALARIA, 591 - 00138 ROMA - CENTRALINO 06-85081 - LIBRERIA DELLO STATO
PIAZZA G. VERDI, 1 - 00186 ROMA

N. 43/L

LEGGE 29 dicembre 2022, n. 197.

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.

60

Comma 29 - Contributi per maggiore spesa per energia e gas in favore degli enti territoriali

- 29 Per garantire la continuità dei servizi erogati è riconosciuto agli enti locali un contributo straordinario. A tal fine, è istituito nello stato di previsione del Ministero dell'interno un fondo con una dotazione di 400 milioni di euro per l'anno 2023, da destinare per 350 milioni di euro in favore dei comuni e per 50 milioni di euro in favore delle città metropolitane e delle province. Alla ripartizione del fondo tra gli enti interessati si provvede con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro per gli affari regionali e le autonomie, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da adottare entro il 31 marzo 2023, in relazione alla spesa per utenze di energia elettrica e gas, rilevata tenendo anche conto dei dati risultanti dal SIOPE - Sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici.

Il comma prevede il finanziamento anche per l'anno 2023 del contributo straordinario per garantire la continuità dei servizi già previsto nel 2022 e istituito per la prima volta dall'articolo 27, comma 2, del D.L. n. 17 del 2022 (Decreto Energia).

Il contributo previsto per i Comuni per l'anno 2023, pari a 350 milioni di euro è quantificabile nel bilancio di Previsione 2023/2025 di ciascun Ente,

in attesa del Decreto di ripartizione del fondo stesso, facendo riferimento alla quota assegnata nel corso dell'anno 2022 dall'articolo 16, comma 1, del D.L. n. 115/2022 (Decreto Aiuti-bis), ripartita con il decreto del Ministro dell'interno 27 settembre 2022

61

4

L'utilizzo dell'avanzo

Due interventi nel 2022

62

Utilizzo dell'avanzo art. 40 comma 4

63

La parte corrente

art. 40 comma 4 :Utilizzo dell'avanzo

- *“in via eccezionale e limitatamente all'anno 2022, in considerazione degli effetti economici della crisi ucraina e dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, gli enti locali possono approvare il bilancio di previsione con l'applicazione della quota libera dell'avanzo, accertato con l'approvazione del rendiconto 2021”.*



63

IL SECONDO INTERVENTO

64

Art. 37-ter. Decreto-Legge 21/2022 convertito con modificazioni dalla **L. 20 maggio 2022, n. 51** (in G.U. 20/05/2022, n. 117)

«(Utilizzo degli avanzi di amministrazione per la copertura di maggiori oneri derivanti dalle spese per l'energia).)»

1. All'articolo 13 del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 26, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 6 e' aggiunto, in fine, il seguente periodo: **"Per l'anno 2022, le risorse di cui al presente articolo possono essere utilizzate a copertura dei maggiori oneri derivanti dall'incremento della spesa per energia elettrica, non coperti da specifiche assegnazioni statali, riscontrati con riferimento al confronto tra la spesa dell'esercizio 2022 e la spesa registrata per utenze e periodi omologhi nel 2019";**

64

65

articolo 37-ter, comma 1, lettera a), del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51

Ampliamento delle previsioni DELL'ARTICOLO 13 DEL DECRETO- LEGGE 27 GENNAIO 2022, N. 4, CONVERTITO, CON MODIFICAZIONI, DALLA LEGGE 28 MARZO 2022, N. 25.

possibilità di utilizzare, **per l'anno 2022**, a copertura dei maggiori oneri derivanti dall'incremento della spesa per energia elettrica, non coperti da specifiche assegnazioni statali, riscontrati in base al confronto tra la spesa dell'esercizio 2022 e la spesa registrata per utenze e periodi omologhi nel 2019:

gli avanzi di amministrazione disponibili

i proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni in materia edilizia

gli "avanzi Covid",

- ossia gli eventuali avanzi vincolati relativi a somme non utilizzate delle risorse straordinarie assegnate per la pandemia nel 2020-2021 (c.d. "Fondone") di cui all'articolo 1, comma 822, della legge 30 dicembre 2020, n. 178.
- con esclusione dei ristori specifici di spesa, che mantengono le proprie finalità originarie.

65

art. 40 comma 3 bis del D.L. 50/2022 di modifica dell'art. 13 comma 6 del D.L. 4/2022 (dal 17 maggio 2022)

- Superamento limitazione previgente della possibilità di utilizzo delle risorse della quota libera di avanzo di amministrazione di cui all'art. 109 comma 2 del DL 18/2020, a copertura delle sole utenze elettriche,
- **Introduzione possibilità di copertura anche dei maggiori costi per utenze gas** non coperti da specifiche assegnazioni statali,

art. 41 del D.L. 50/2022, in via eccezionale e derogatoria, **per il solo anno 2022**

- possibilità di "destinare i proventi effettivamente incassati di cui all'articolo 142, commi 12-bis e 12-ter, e all'articolo 208, comma 4, del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, nonché le entrate derivanti dalla riscossione delle somme dovute per la sosta dei veicoli nelle aree destinate al parcheggio a pagamento, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera f), del medesimo codice, nei soli limiti delle percentuali di propria spettanza e competenza, **a copertura della spesa per le utenze di energia elettrica e gas**".

66

RIEPILOGO 2022 : i maggiori oneri derivanti dalla spesa per **energia elettrica e gas** possono essere finanziati da

A) **avanzi di amministrazione** disponibili;

B) **proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni in materia edilizia** fatta eccezione per le sanzioni di cui all'art. 31 comma 4 bis del DPR 380/2001;

C) **avanzi COVID relativi a eventuali avanzi vincolati** relativi alle somme del FONDONE (art. 1 comma 822 della L. 178/2020

• escludendo i ristori che avevano finalità specifiche originarie e che le devono mantenere) –FAQ 49 del 1 giugno 2022;

D) proventi **effettivamente INCASSATI** di cui all'art. 142 commi 12-bis e 12-ter del codice della strada;

E) proventi dell'art. 208 comma 4 del codice della strada;

F) entrate derivanti dalla RISCOSSIONE delle somme dovute per la sosta dei veicoli nelle aree destinate **AL PARCHEGGIO A PAGAMENTO** ai sensi dell'art. 7 comma 1 lettera f) del codice della strada

67

La qualificazione costituzionale dell'avanzo

Corte cost. n.
167/2021

- **l'avanzo "libero" «non può essere inteso come una sorta di utile di esercizio**, il cui impiego sarebbe nell'assoluta discrezionalità dell'amministrazione. Anzi, l'avanzo di amministrazione "libero" delle autonomie territoriali è soggetto a un impiego tipizzato» (sentenza n. 138 del 2019). Infatti, l'art. 42, comma 6, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (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), per le Regioni, e l'art. 187, comma 2, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), per gli enti locali, stabiliscono, in maniera sostanzialmente coincidente, i possibili impieghi della quota libera dell'avanzo di amministrazione e il relativo ordine di priorità. In particolare, specificamente per gli enti locali, essi consistono: 1) nella copertura dei debiti fuori bilancio; 2) nella salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 del d.lgs. n. 267 del 2000, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari; 3) nel finanziamento delle spese di investimento; 4) nel finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente; 5) nell'estinzione anticipata dei prestiti».

68



Le novità della legge di bilancio 2023 sul punto

Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale", n. 303 del 29 dicembre 2022 - Serie generale

Spedite: abb. post. - art. 1, comma 1
Legge 27-02-2004, n. 46 - Filiale di Roma

GAZZETTA UFFICIALE
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA Roma - Giovedì, 29 dicembre 2022

SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE: PRESSO IL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA, 70 - 00186 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - VIA SALARIA, 651 - 00186 ROMA - CENTRALINO 06-80011 - LIBRERIA DELLO STATO
PIAZZA G. VERDI, 1 - 00186 ROMA

N. 43/L

LEGGE 29 dicembre 2022, n. 197.

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.

69

Comma 775 Avanzo libero e Bilancio di Previsione

- 775. In via eccezionale e limitatamente all'anno 2023, in considerazione del protrarsi degli effetti economici negativi della crisi ucraina, gli enti locali possono approvare il bilancio di previsione con l'applicazione della quota libera dell'avanzo, accertato coll'approvazione del rendiconto 2022. A tal fine il termine per l'approvazione del bilancio di previsione per il 2023 è differito al 30 aprile 2023.

Come per l'anno 2022 il comma 775 prevede la possibilità, in deroga alle disposizioni dell'art. 187, comma 2, del TUEL, di applicare l'avanzo libero in sede di previsione iniziale.

SOLO dopo l'approvazione del rendiconto 2022, atto ufficiale deputato ad accertarne la quantificazione.

70



71



72



Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale", n. 303 del 29 dicembre 2022 - Serie generale

Spedite: abb. post. - art. 1, comma 1
Legge 27-02-2004, n. 46 - Filiale di Roma

GAZZETTA UFFICIALE
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA Roma - Giovedì, 29 dicembre 2022

SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI
DIREZIONE E REDAZIONE: PRESSO IL MINISTERO DELLA GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA, 70 - 00186 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - VIA SALARIA, 651 - 00186 ROMA - CENTRALINO 06-80011 - LIBRERIA DELLO STATO
PIAZZA G. VERDI, 1 - 00186 ROMA

N. 43/L

LEGGE 29 dicembre 2022, n. 197.

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025.

73

Legge di bilancio 2023 svincolo delle quote di avanzo vincolato di amministrazione

comma 822 in sede di approvazione del rendiconto 2022, le regioni e gli enti locali, nonché gli enti ad essi strumentali (art. 2 decreto legislativo n. 118 del 2011) sono autorizzati, previa comunicazione all'amministrazione statale o regionale che ha erogato le somme, allo svincolo delle quote di avanzo vincolato di amministrazione che ciascun ente individua, riferite ad interventi conclusi o già finanziati negli anni precedenti con risorse proprie, non gravate da obbligazioni sottostanti già contratte e con esclusione delle somme relative alle funzioni fondamentali e ai livelli essenziali delle prestazioni.

comma 823 le somme svincolate e utilizzate per le finalità di cui al comma precedente devono essere comunicate anche al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato. La disposizione demanda, inoltre, a un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, adottato sentita la Conferenza Stato Regioni, la determinazione delle modalità applicative dei commi segnalati.

Le risorse così svincolate possono essere utilizzate da ciascun ente per tre finalità:

- la copertura dei maggiori costi energetici sostenuti dagli enti territoriali, nonché dalle aziende del servizio sanitario regionale;
- la copertura del disavanzo della gestione 2022 delle aziende del servizio sanitario regionale derivante dai maggiori costi diretti e indiretti conseguenti alla pandemia di Covid-19 e alla crescita dei costi energetici;
- contributi per attenuare la crisi delle imprese dovuta ai rincari delle fonti energetiche.

74



75

DIVERSE TIPOLOGIE
DI **DISAVANZO** DISTINGUIBILI
PER

○ Tipologia di disavanzo

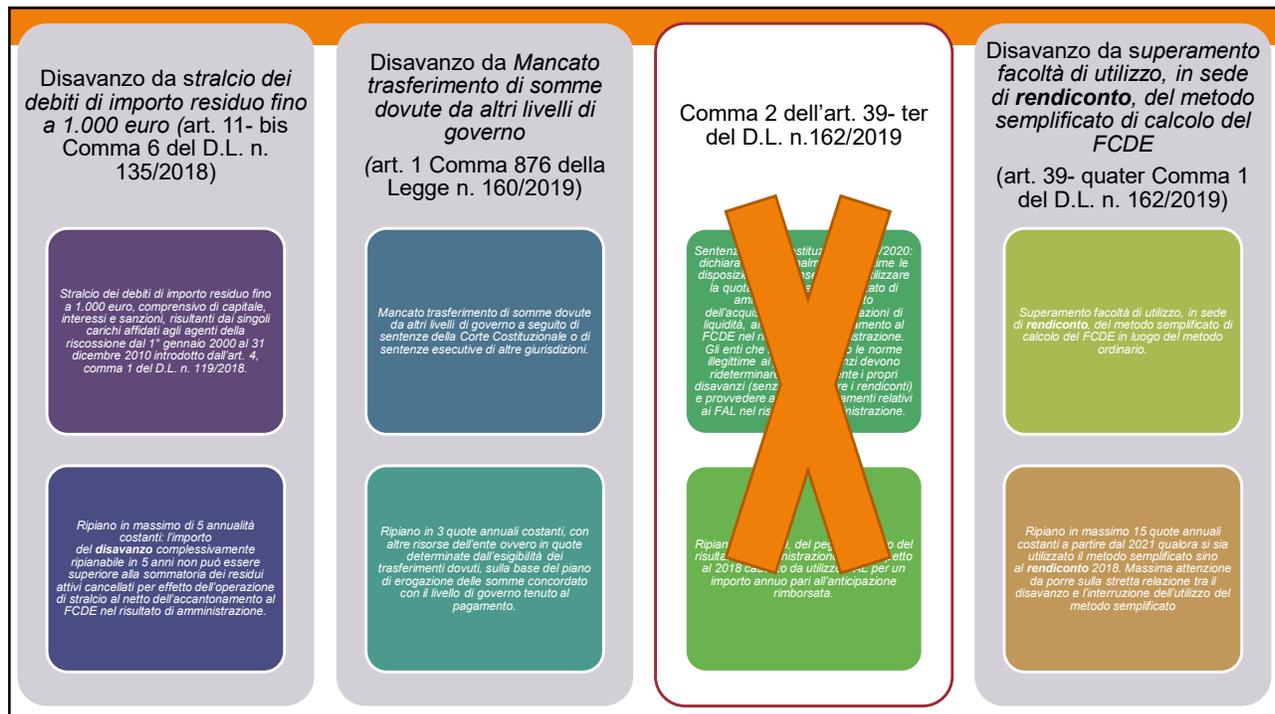
○ *Ripiano disavanzo*

76

Tipologie di disavanzo di amministrazione



77



78

All 4/1 al D.Lgs. N. 118/2011

ANALISI DEL DISAVANZO PRESUNTO	COMPOSIZIONE DEL DISAVANZO PRESUNTO				
	ALLA DATA DI RIFERIMENTO DELL'ULTIMO RENDICONTO APPROVATO ⁽¹⁾ (a)	DISAVANZO PRESUNTO ⁽²⁾ (b)	DISAVANZO RIPIANATO NEL PRECEDENTE ESERCIZIO (c) = (a) - (b) ⁽³⁾ (c)	QUOTA DEL DISAVANZO DA RIPIANARE NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE ⁽⁴⁾ (d)	RIPIANO DISAVANZO NON EFFETTUATO NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE (e) = (d) - (c) ⁽⁵⁾ (e)
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le Province autonome)					
Disavanzo al 31.12.2014 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera					
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui					
Disavanzo tecnico al 31 dicembre					
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013					
Disavanzo da ripianare secondo le procedure previste dall'art. 243-bis del TUEL ⁽⁷⁾					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente					
Totale					

(1) Gli enti che non hanno approvato il rendiconto dell'esercizio precedente quello cui si riferisce il risultato di amministrazione presunto, fanno riferimento a dati di precosuntivo

(2) Il totale corrisponde all'importo di cui alla lettera E dell'allegato a) al bilancio di previsione, concernente il risultato di amministrazione presunto (se negativo). Se il rendiconto

(3) Indicare solo importi positivi (che rappresentano disavanzo effettivamente ripianato)

(4) Indicare gli importi definitivi iscritti nel precedente bilancio di previsione come ripiano del disavanzo, distintamente per le varie componenti che compongono il disavanzo, nel rispetto della legge.

(5) Indicare solo importi positivi

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

79

art. 111, c. 4-bis d.l. n. 18/2020, a seguito della legge di conversione n. 27 del 24 aprile 2020

- “il disavanzo di amministrazione ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato al bilancio, determinato dall'anticipo delle attività previste nel piano di rientro e dalla registrazione dei maggiori accertamenti o dei minori impegni previsti nel bilancio negli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro, può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi”.

80

allegato 4/2, punti da 9.2.25 a 9.2.30

- qualora il riassorbimento del disavanzo sia assistito da un piano di rientro (com'è ad esempio, necessariamente, nel caso di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale) l'anticipata realizzazione delle azioni previste da questo piano, che si sia tradotta contabilmente in un recupero del disavanzo maggiore di quanto per quelle annualità inizialmente previsto dal piano stesso, consentirà la compensazione di tali maggiori quote attraverso la mancata previsione di rientro, per pari ammontare, negli esercizi successivi.
- Qualora invece, più in generale, il maggior recupero non sia attribuibile alla realizzazione anticipata di specifiche attività già programmate, l'ente potrà, nel solo esercizio successivo, non iscrivere a preventivo un ammontare pari, al massimo, al minor valore tra la quota di recupero annuale che era stata inizialmente prevista dal piano di rientro per quell'esercizio ed il maggior recupero registrato in precedenza .
- In presenza di distinte componenti di disavanzo, qualora l'ente non sia in grado di collegare il miglioramento del disavanzo all'attuazione dei piani di rientro in essere, il maggior recupero andrà attribuito alle componenti del disavanzo di amministrazione "in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso" (punto 9.2.26 dell'allegato 4/2)

81

D.M. del 7 settembre 2020 il 13° decreto correttivo, intervenuto in modifica del principio contabile 4/2,



82



83



84

I disavanzi (Corte cost 235/2021)

il disavanzo risultante dal riaccertamento straordinario dei residui

è un **disavanzo effettivo e non meramente figurativo**. Il riaccertamento straordinario dei residui è un'operazione analoga al riaccertamento ordinario che, almeno annualmente in sede di redazione di rendiconto, l'ente territoriale deve svolgere per verificare la fondatezza giuridica ed economica dei crediti e dei debiti, pregressi e inerenti all'esercizio del rendiconto. Tale riaccertamento è stato previsto dal legislatore in concomitanza con il passaggio dalla contabilità finanziaria alla cosiddetta "contabilità rafforzata", che – rispetto alla precedente – prevede metodi di contabilizzazione diversi. Il riaccertamento straordinario è stato introdotto dal legislatore statale non tanto per il riallineamento contabile, quanto, piuttosto, per far emergere disavanzi occulti provocati dal mancato aggiornamento delle situazioni creditorie e debitorie pregresse.

“il cosiddetto disavanzo tecnico

«è un **vero e proprio disavanzo e [senza un'appropriata copertura] mina l'equilibrio del bilancio, sia in prospettiva annuale che pluriennale**» (sentenza n. 6 del 2017, punto 4.1. del Considerato in diritto) e che il suo ripianamento "fittizio" viola «l'obbligo di provvedere alla copertura della spesa previsto dall'art. 81, terzo comma, Cost.» (ordinanza n. 179 del 2018). Il tutto è motivato dal fatto che non si possono costruire e rendicontare programmi basandosi su «risorse meramente figurative, le quali non assicurano la copertura delle spese iscritte in bilancio e – proprio in virtù della loro dubbia esigibilità – amplificano il rischio di ulteriori squilibri strutturali del bilancio stesso nel prosieguo della gestione» (sentenza n. 309 del 2012)".

85

I principi enunciati dalla Corte cost

- riproduzione riservata

sentenza n. 6 del 2017

- «[f]erma restando la discrezionalità del legislatore nello scegliere i criteri e le modalità per porre riparo a situazioni di emergenza finanziaria come quelle afferenti ai disavanzi sommersi, non può non essere sottolineata la **problematicità di soluzioni normative, mutevoli e variegata come quelle precedentemente descritte, le quali prescrivono il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali lunghi e differenziati, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario**, con possibili ricadute negative anche in termini di equità intergenerazionale (in senso conforme, sentenza n. 107 del 2016)»

Corte cost
115/2020

- il meccanismo di manipolazione del deficit che consente – come già la norma dichiarata costituzionalmente illegittima con la sentenza n. 18 del 2019 – di **sottostimare, attraverso la strumentale tenuta di più disavanzi, l'accantonamento annuale finalizzato al risanamento e, conseguentemente, di peggiorare, anziché migliorare, nel tempo del preteso riequilibrio, il risultato di amministrazione.**
- **Tale meccanismo manipolativo consente, tra l'altro, una dilatazione della spesa corrente** – pari alla differenza tra la giusta rata e quella sottostimata – che finisce per incrementare progressivamente l'entità del disavanzo effettivo. Il censurato comma 2-ter autorizza, infatti, gli enti locali che si trovano nella situazione del Comune di Reggio Calabria a tenere separati disavanzi di amministrazione ai fini del risanamento e a ricalcolare la quota di accantonamento indipendentemente dall'entità complessiva del deficit.
- È fuor di dubbio che ogni bilancio consuntivo può avere un solo risultato di amministrazione, il quale deriva dalla sommatoria delle situazioni giuridiche e contabili degli esercizi precedenti fino a determinare un esito che può essere positivo o negativo. Consentire di avere più disavanzi significa, in pratica, permettere di tenere più bilanci consuntivi in perdita.

86

DIVIETO DI SPALMATURE DETERMINATE IN VIA CONVENZIONALE E NON EFFETTIVA DEL DISAVANZO

Sentenza: **10 Novembre 2021, n. 235** Materia: bilancio e contabilità pubblica – ripiano del disavanzo stabilito in via convenzionale
Ricorrente: Corte dei conti - sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

87

Il fatto

L'art. 8, comma 1, lettera a), della l. r. n. 7/2018 stabilisce:

«1. È iscritta nello stato di previsione della spesa **una quota del disavanzo di amministrazione presunto per ciascuna delle tre annualità di bilancio (2018-2019-2020)**, così determinata: a) euro 25.544.172,01 quale annualità del disavanzo di amministrazione presunto al 31.12.2014, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 9, comma 5, del D.L. 19 giugno 2015, n. 78 (Disposizioni urgenti in materia di enti territoriali. Disposizioni per garantire la continuità dei dispositivi di sicurezza e di controllo del territorio. Razionalizzazione delle spese del Servizio sanitario nazionale nonché norme in materia di rifiuti e di emissioni industriali), convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2015, n. 125 in deroga all'articolo 42, comma 12, del decreto legislativo 118/2011».

L'art 8, comma 1, lettere a) e c), della l. r. n. 2/2019 stabilisce:

«1. È iscritta nello stato di previsione della spesa **una quota del disavanzo di amministrazione presunto per ciascuna delle tre annualità di bilancio (2019-2020-2021)**, così determinata: a) euro 25.544.172,01 quale annualità del disavanzo di amministrazione presunto al 31.12.2014, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 1, comma 779 e seguenti della legge 27 dicembre 2017, n. 205; [...] c) euro 4.404.075,67 quale annualità del disavanzo di amministrazione presunto al 31.12.2015, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 779, articolo 1, legge 27 dicembre 2017, n. 205». Le disposizioni censurate comportano l'iscrizione nella parte spesa dei bilanci 2018 e 2019 di disavanzi "convenzionalmente e gravemente sottostimati" in quanto non prevedono alcuno stanziamento per il recupero del deficit relativo agli esercizi finanziari 2015, 2016 e

88

Le disposizioni censurate comportano l'iscrizione nella parte spesa dei bilanci 2018 e 2019 di disavanzi "convenzionalmente e gravemente sottostimati" in quanto non prevedono alcuno stanziamento per il recupero del deficit relativo agli esercizi finanziari 2015, 2016 e 2017 risultante dai rendiconti degli anni 2014-2017 già approvati e parificati dalla Corte dei conti. Ne consegue, secondo la Corte, che risulta pregiudicato il corretto calcolo del risultato di amministrazione poiché, attraverso tale operazione, viene a essere sostituita una mera espressione matematica alla corretta determinazione degli effetti delle dinamiche attive e passive di bilancio relative ai suddetti rendiconti e a quelli degli esercizi successivi (principio di continuità delle risultanze dei bilanci).

Predeterminare, oltretutto in modo riduttivo, i disavanzi precedentemente emersi, comporta una alterazione degli equilibri, che finisce per collidere frontalmente con gli obiettivi di finanza pubblica, e con la corretta determinazione delle risultanze gestionali oggetto del sindacato di legittimità-regolarità della Corte dei conti, nonché il travolgimento dell'intera programmazione e della correlata rendicontazione, elementi necessari per custodire dinamicamente l'equilibrio in tutte le fasi del ciclo di bilancio.

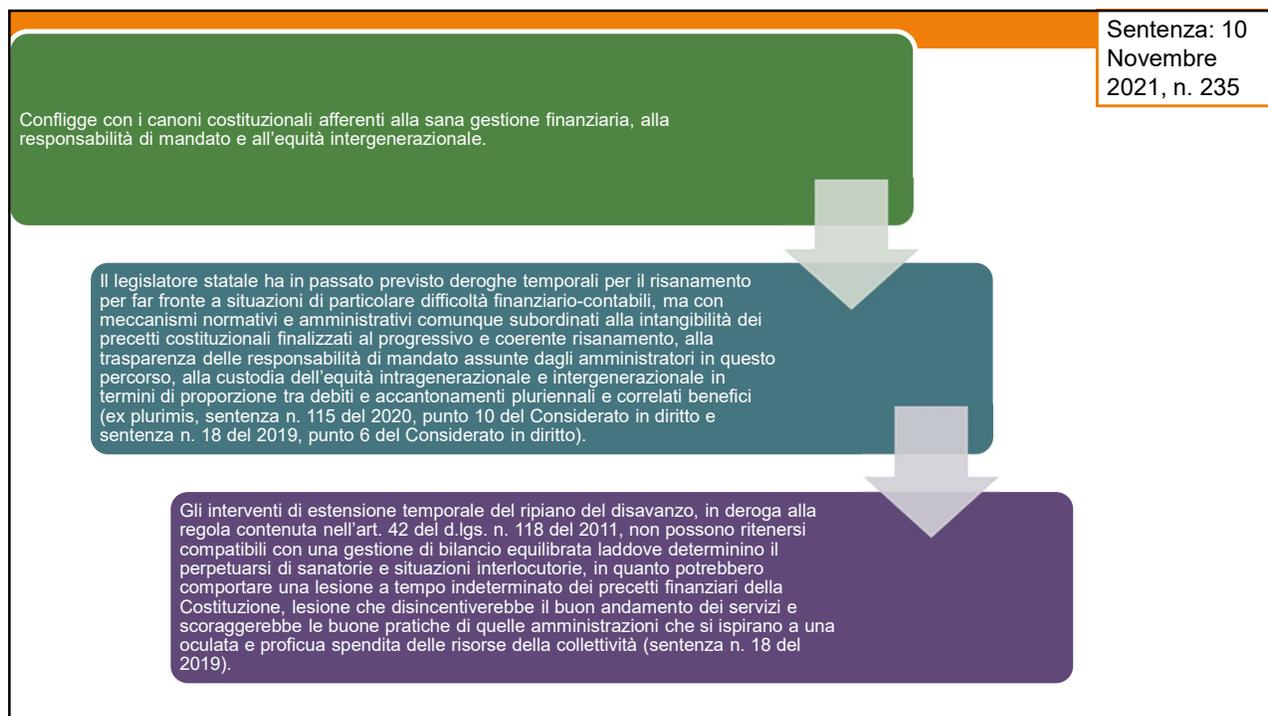
se ai fini del risanamento non viene preso a riferimento l'effettivo disavanzo emergente dall'esercizio sottoposto a rendiconto, la conseguente inappropriata rateazione degli accantonamenti e dei debiti consente un aumento del deficit e non la sua progressiva riduzione fino al completo raggiungimento dell'obiettivo di finanza pubblica. I disavanzi risultanti dai rendiconti dei singoli esercizi devono, infatti, essere ripianati ai sensi dell'art. 42, comma 12, del d.lgs. n. 118 del 2011

89

non sono ipotizzabili risultati di esercizio immutabili nel tempo

- non sono ipotizzabili risultati di esercizio immutabili nel tempo come quelli codificati nelle disposizioni regionali censurate: crediti, debiti (scaduti o in prossima scadenza), liquidità di cassa, fondi pluriennali vincolati – vale a dire le componenti del risultato di amministrazioni – variano inevitabilmente nel tempo secondo dinamiche, talvolta esterne, talvolta dipendenti dall'azione degli amministratori. Cosicché prendere a riferimento risultati risalenti e ormai certamente non più attendibili, in quanto parziali e non aggiornati neppure per la parte ascrivibile al passato, significa fare riferimento, per la futura programmazione, a una situazione convenzionale diversa da quella effettiva.

90



91

Sentenza: 10
Novembre
2021, n. 235

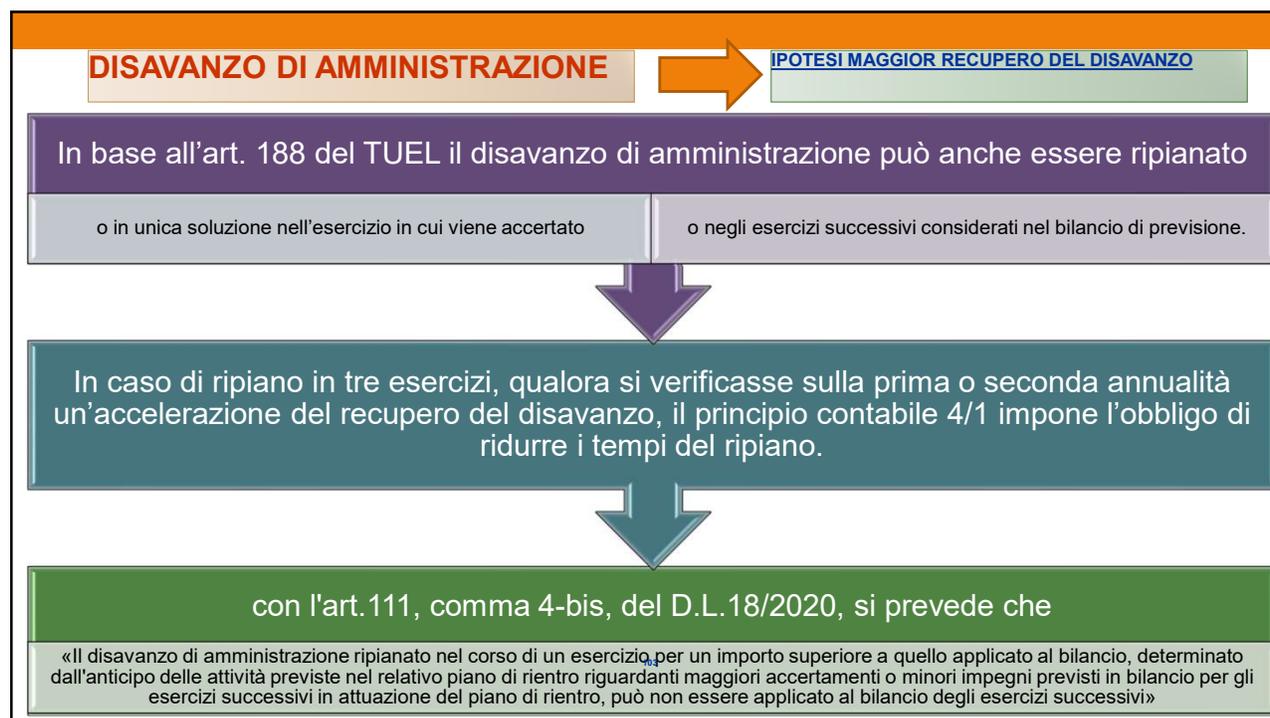
- “Ai fini del rispetto dei canoni di sana gestione finanziaria, di responsabilità di mandato e di equità intergenerazionale è fondamentale la credibilità, sostenibilità e progressività del rientro dal deficit; qualsiasi tecnicismo finanziario-contabile, non rispondente a tali indefettibili requisiti, risulta di per sé contrario ai precetti costituzionali precedentemente richiamati. È stato così precisato che le deroghe eccezionali che il legislatore statale ha apportato al principio immanente alla sana gestione finanziaria, secondo cui il disavanzo deve essere coperto nell'esercizio successivo all'approvazione del rendiconto e comunque non oltre il termine della consiliatura, hanno tutte un perimetro applicativo condizionato dalla sostenibilità economica del rientro e dalla trasparenza dei meccanismi di risanamento in termini di responsabilità di mandato e di equilibrio intergenerazionale (ex multis, sentenza n. 18 del 2019) [...]. La tendenza a perpetuare il deficit strutturale nel tempo, attraverso continui rinvii, finirebbe per paralizzare qualsiasi ragionevole progetto di risanamento, in tal modo entrando in collisione con il principio di equità intergenerazionale. È stata già sottolineata da questa Corte la pericolosità dell'impatto macroeconomico di misure che determinano uno squilibrio nei conti della finanza pubblica allargata e la conseguente necessità di ulteriori manovre finanziarie restrittive che possono gravare più pesantemente sulle fasce deboli della popolazione (sentenza n. 10 del 2015). Il rispetto del principio di equità intergenerazionale comporta la necessità di non gravare in modo sproporzionato sulle opportunità di crescita delle generazioni future, garantendo loro risorse sufficienti per un equilibrato sviluppo. Di fronte alle difficoltà di risanare strutturalmente l'ente in disavanzo, il recupero del deficit non può essere procrastinato in modo irragionevole, dovendosi necessariamente porre una cesura con il passato così da consentire ai nuovi amministratori di svolgere il loro mandato senza gravose “eredità”.

92

Sentenza 199/2021

INTERPRETAZIONE DEL comma 4-bis dell'art. 111 del d.l. n. 18 del 2020

93



94

Il maggior riassorbimento del disavanzo e i criteri di imputazione (art. 111, c. 4-bis d.l. n. 18/2020, a seguito della legge di conversione n. 27 del 24 aprile 2020)

- “il disavanzo di amministrazione ripianato nel corso di un esercizio **per un importo superiore a quello applicato al bilancio**, determinato dall’anticipo delle attività previste nel piano di rientro e dalla registrazione dei maggiori accertamenti o dei minori impegni previsti nel bilancio negli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro, **può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi**”.

95

- riproduzione riservata

allegato 4/2, punti da 9.2.25 a 9.2.30

- qualora il riassorbimento del disavanzo sia assistito da un piano di rientro (com'è ad esempio, necessariamente, nel caso di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale) l'anticipata realizzazione delle azioni previste da questo piano, che si sia tradotta contabilmente in un recupero del disavanzo maggiore di quanto per quelle annualità inizialmente previsto dal piano stesso, consentirà la compensazione di tali maggiori quote attraverso la mancata previsione di rientro, per pari ammontare, negli esercizi successivi.
- Qualora invece, più in generale, il maggior recupero non sia attribuibile alla realizzazione anticipata di specifiche attività già programmate, l'ente potrà, nel solo esercizio successivo, non iscrivere a preventivo un ammontare pari, al massimo, al minor valore tra la quota di recupero annuale che era stata inizialmente prevista dal piano di rientro per quell'esercizio ed il maggior recupero registrato in precedenza .
- **In presenza di distinte componenti di disavanzo, qualora l'ente non sia in grado di collegare il miglioramento del disavanzo all'attuazione dei piani di rientro in essere, il maggior recupero andrà attribuito alle componenti del disavanzo di amministrazione “in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso”** (punto 9.2.26 dell'allegato 4/2)

96

D. Lgs. n. 118/2011 All.4/2 par. 9.2.26

Se in occasione dell'approvazione del rendiconto il disavanzo di amministrazione non è migliorato rispetto al disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello definitivamente iscritto alla voce "Disavanzo di amministrazione" del bilancio di previsione per il medesimo esercizio, le quote del disavanzo applicate al bilancio e non recuperate sono interamente applicate al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alle quote del recupero previste dai piani di rientro in corso di gestione con riferimento a tale esercizio, mentre l'eventuale ulteriore disavanzo (nuovo disavanzo formatosi nell'esercizio) è ripianato dagli enti locali secondo le modalità previste dall'ultimo periodo dell'articolo 188, comma 1, del TUEL, non oltre la scadenza del piano di rientro in corso, e dalle Regioni negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura/legislatura regionale.

Il disavanzo di amministrazione di un esercizio non applicato al bilancio e non ripianato a causa della tardiva approvazione del rendiconto o di una successiva rideterminazione del disavanzo già approvato, ad esempio a seguito di sentenza, è ripianato applicandolo per l'intero importo all'esercizio in corso di gestione (Corte Cost. sentenza n. 246/2021).

97

97

All 4/1 al D.Lgs. N. 118/2011

ANALISI DEL DISAVANZO PRESUNTO	COMPOSIZIONE DEL DISAVANZO PRESUNTO				
	ALLA DATA DI RIFERIMENTO DELL'ULTIMO RENDICONTO APPROVATO ⁽¹⁾ (a)	DISAVANZO PRESUNTO ^(b) ⁽²⁾	DISAVANZO RIPIANATO NEL PRECEDENTE ESERCIZIO ^(c) = (a) - (b) ⁽³⁾	QUOTA DEL DISAVANZO DA RIPIANARE NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE ⁽⁴⁾ (d)	RIPIANO DISAVANZO NON EFFETTUATO NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE (e) = (d) - (c) ⁽⁵⁾
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le Province autonome)					
Disavanzo al 31.12.2014 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera					
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui					
Disavanzo tecnico al 31 dicembre					
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013					
Disavanzo da ripianare secondo le procedure previste dall'art. 243-bis del TUEL ⁽⁷⁾					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente					
Totale					

(1) Gli enti che non hanno approvato il rendiconto dell'esercizio precedente quello cui si riferisce il risultato di amministrazione presunto, fanno riferimento a dati di precosuntivo

(2) Il totale corrisponde all'importo di cui alla lettera E dell'allegato a) al bilancio di previsione, concernente il risultato di amministrazione presunto (se negativo). Se il rendiconto

(3) Indicare solo importi positivi (che rappresentano disavanzo effettivamente ripianato)

(4) Indicare gli importi definitivi iscritti nel precedente bilancio di previsione come ripiano del disavanzo, distintamente per le varie componenti che compongono il disavanzo, nel rispetto della legge.

(5) Indicare solo importi positivi

- riproduzione riservata

98

il piano di rientro deve contenere: [...] e) l'individuazione puntuale, distintamente per ciascun esercizio, delle entrate ed delle economie di spesa destinate al ripiano del disavanzo

- in data 2 ottobre 2020 è entrato in vigore il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 7 settembre 2020 (Aggiornamento degli allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011) che ha previsto, all'art. 2 (Allegato 4/2 – Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria), nei paragrafi da 9.2.25 a 9.2.30, una disciplina analitica del piano di rientro dal disavanzo. Il nuovo paragrafo 9.2.25 dispone, infatti, che «[n]ei casi in cui la legge prevede l'adozione di un piano di rientro per il ripiano pluriennale del disavanzo di amministrazione, la deliberazione che approva il piano di rientro contiene: [...] e) l'individuazione puntuale, distintamente per ciascun esercizio, delle entrate ed delle economie di spesa destinate al ripiano del disavanzo».

La ratio della previsione

- Tale previsione è diretta a consentire una più agevole verifica dell'importo del disavanzo ripianato annualmente, con precisi effetti, stabiliti nei paragrafi successivi, sia nel caso di mancato recupero delle quote da ripianare – che l'ente deve infatti aggiungere a quelle già previste per l'esercizio in corso – sia, in senso inverso, quando l'ente, oltre a ripianare la quota prevista nell'esercizio, abbia anche anticipato l'attuazione delle ulteriori misure programmate dal piano.

Nel caso di maggior recupero dalla quota da ripianare negli esercizi successivi

- Il comma 4-bis dell'art. 111 del d.l. n. 18 del 2020, come convertito, inserito in sede di conversione in legge ed entrato in vigore il 30 aprile 2020, consente agli enti territoriali che in un certo esercizio abbiano ripianato il disavanzo per un importo superiore a quanto previsto in bilancio, di scomputare il maggior recupero dalla quota da ripianare negli esercizi successivi, purché tale migliore risultato sia «determinato dall'anticipo delle attività previste nel relativo piano di rientro riguardanti maggiori accertamenti o minori impegni previsti in bilancio per gli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro».
- Con la finalità di indurre l'ente ad accelerare l'eliminazione del proprio disavanzo, il legislatore statale ha quindi consentito un effetto ampliativo della spesa – conseguente alla riduzione della quota di disavanzo da applicare al bilancio – legandolo però alla verifica che il migliore risultato conseguito nell'esercizio precedente consista nell'attuazione, in anticipo rispetto al cronoprogramma del piano già approvato, di specifiche misure correttive. In quest'ottica, la disposizione di cui all'art. 111, comma 4-bis, del d.l. n. 18 del 2020, come convertito, se da un lato detta senza dubbio un criterio di riscontro della riferibilità dell'importo del disavanzo ripianato dall'ente alle misure a tal fine specificamente individuate, altrettanto chiaramente, dall'altro, non prevede che debba essere approvato un piano di rientro dettagliato, come invece pretende la censura governativa.
- In altri termini, la fattispecie regolata dalla norma statale considera gli effetti delle misure programmate dal piano di rientro, dando rilievo in particolare al profilo diacronico dell'attuazione dello stesso, senza però intervenire direttamente sulla disciplina di questo atto che, pertanto, va verificata con riferimento all'appertinente normativa in vigore al tempo dell'adozione del piano.

99

- Tuttavia, tale evoluzione del quadro normativo, se da un lato assume, a far data dalla sua efficacia, carattere certamente vincolante per le Regioni, essendo la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» rimessa, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., alla competenza esclusiva dello Stato, dall'altro porta a constatare che il requisito di uno specifico contenuto di dettaglio del piano di rientro, nei termini affermati dal ricorrente, è stato prescritto solo successivamente sia all'entrata in vigore delle norme regionali impugnate, sia all'adozione delle due deliberazioni del Consiglio regionale della Regione Abruzzo che, in conformità alla disciplina *ratione temporis* vigente, hanno approvato il piano di rientro dai disavanzi, rispettivamente al 31 dicembre 2014 e al 31 dicembre 2015, e individuato i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio (deliberazione 22 dicembre 2017, verbale n. 105/1, e deliberazione 31 dicembre 2018, verbale n. 114/2). Pertanto, non appare censurabile la circostanza che la Regione Abruzzo si sia avvalsa nelle norme regionali impugnate, efficaci dal 6 agosto 2020, della facoltà di cui all'art. 111, comma 4-bis, del d.l. n. 18 del 2020, come convertito, nel rispetto della normativa allora vigente, ma senza aver «approvato un piano di rientro dettagliato».

100

- A tale riguardo, nella specie non è rinvenibile un contrasto della normativa regionale impugnata né con la disciplina generale del ripiano del disavanzo di amministrazione prevista dall'art. 42, comma 12, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (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), né con la previsione speciale applicabile al ripiano in atto del disavanzo della Regione Abruzzo: l'art. 9, comma 5, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, recante «Disposizioni urgenti in materia di enti territoriali. Disposizioni per garantire la continuità dei dispositivi di sicurezza e di controllo del territorio. Razionalizzazione delle spese del Servizio sanitario nazionale nonché norme in materia di rifiuti e di emissioni industriali», convertito, con modificazioni, nella legge 6 agosto 2015, n. 125, si limita a richiedere, conformemente alla regola generale, che in esso siano «individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio».

101

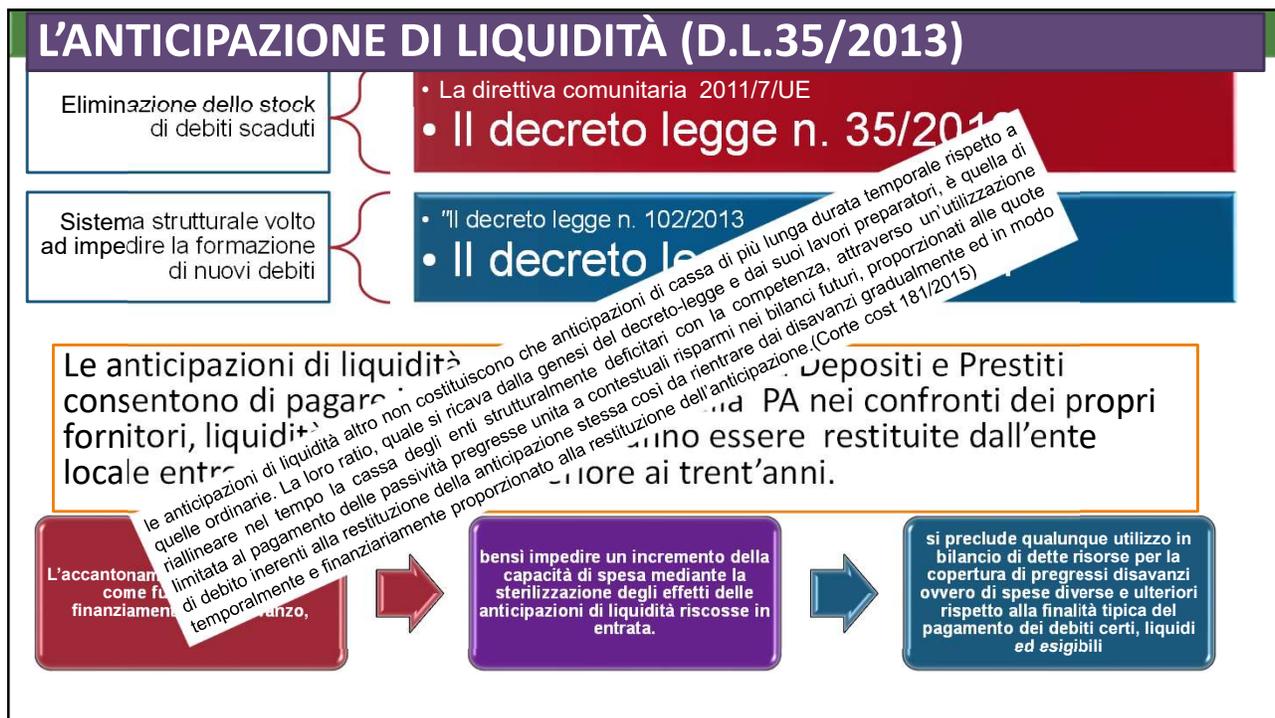
LE VERIFICHE SUL FONDO ANTICIPAZIONI DI LIQUIDITA'

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

102



103



104

Le tre sentenze della Corte costituzionale

le modalità di iscrizione a bilancio delle risorse del FAL hanno dato adito, con riguardo alle anticipazioni di carattere pluriennale,

a fenomeni di **ALTERAZIONE DEI RISULTATI DI AMMINISTRAZIONE** degli enti locali

e hanno richiesto in più occasioni l'intervento della Corte costituzionale

105

Le tre sentenze della Corte costituzionale



Corte costituzionale 181/2015 :

illegittima espansione di spesa per via della contabilizzazione non sterilizzata e indebito ampliamento della capacità di spesa (equiparazione dunque a spesa di investimento)



Corte costituzionale 4/2020 :

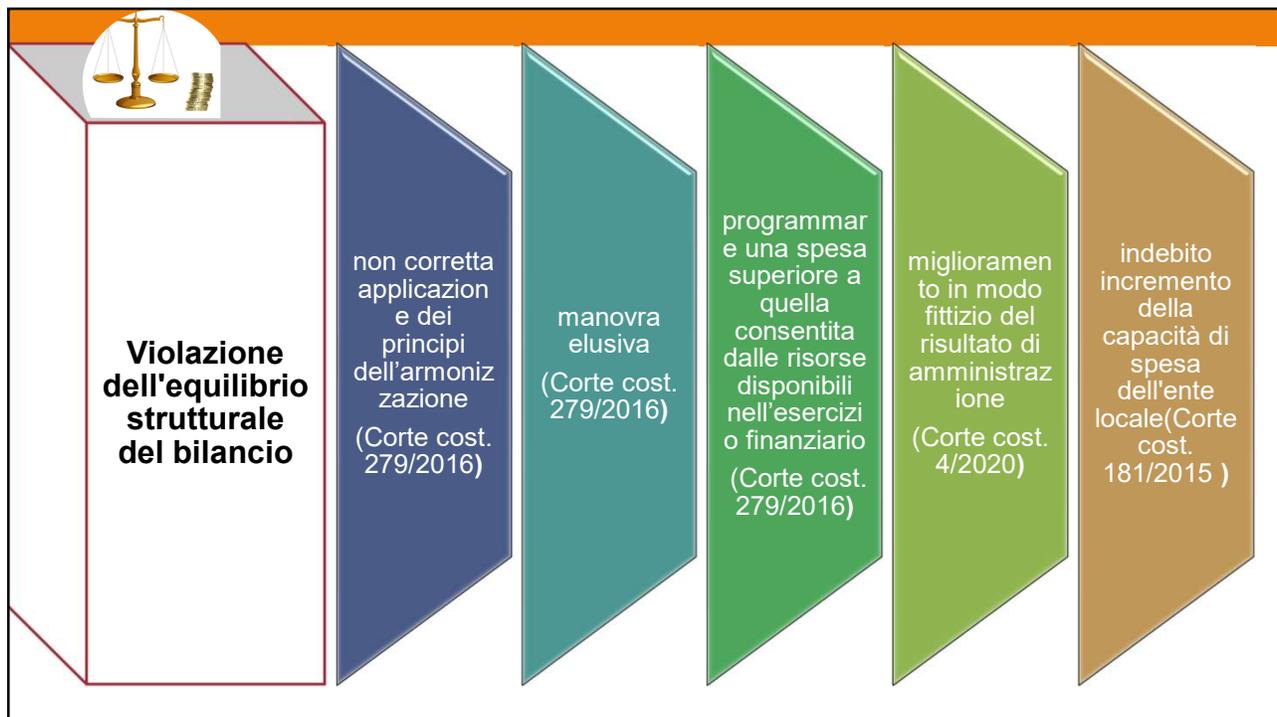
illegittima contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità a finanziare il fode con effetto di indebita espansione della spesa



Corte costituzionale 80/2021 :

illegittima contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità effettuata mediante finanziamento di debito con altro debito

106



107



108

L'ANTICIPAZIONE DI LIQUIDITÀ (D.L.35/2013)

Eliminazione dello stock di debiti scaduti

Sistema strutturale volto ad impedire la formazione di nuovi debiti

- La direttiva comunitaria 2011/7/UE
- **Il decreto legge n. 35/2013**

- "Il decreto legge n. 102/2013
- **Il decreto legge n. 35/2013**

• "Il decreto legge n. 102/2013

• "Il decreto legge n. 35/2013"

Le anticipazioni di liquidità consentono di pagare fornitori, liquidità locale entro

Le anticipazioni di liquidità altro non costituiscono che anticipazioni di cassa di più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie. La loro ratio, quale si ricava dalla genesi del decreto-legge e dai suoi lavori preparatori, è quella di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza, attraverso un'utilizzazione limitata al pagamento delle passività pregresse unita a contestuali risparmi nei bilanci futuri, proporzionati alle quote di debito inerenti alla restituzione della anticipazione stessa così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporale e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione. (Corte cost 181/2015)

L'accantonamento a funzione, non dis...

bensi impedire un incremento della capacità di spesa mediante la sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità riscosse in entrata.

si preclude qualunque utilizzo in bilancio di dette risorse per la copertura di pregressi disavanzi ovvero di spese diverse e ulteriori rispetto alla finalità tipica del pagamento dei debiti certi, liquidi ed esigibili

Corte costituzionale 181/2015

109

sentenza 181/2015

- riproduzione riservata 110

Dal punto di vista sostanziale

l'anticipazione di liquidità, perseguendo esclusivamente l'obiettivo di estinguere i residui passivi,

non puo' in alcun modo essere destinata a finanziare il disavanzo

Né puo' essere strumento di ampliamento della spesa

dal punto di vista contabile

Rappresentazione contabile tale per cui la disponibilità finanziaria generata dall'estinzione dei debiti pregressi, non deve generare un risultato di amministrazione più ampio.

Introduzione di un'apposita posta di accantonamento sul risultato di amministrazione denominata, "FAL" (fondo anticipazioni straordinarie di liquidità).

Sterilizzazione della posta :altrimenti il finanziamento del disavanzo "a stralcio" con i mutui CDP (o comunque concessi dallo Stato) violerebbe l'art. 119 comma 6 Cost. e favorirebbe condotte irresponsabili delle amministrazioni locali.

110



111

ALIMENTAZIONE DEL FCDE CON IL FAL

- **Articolo 1, comma 814: Utilizzo quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito di anticipazione di liquidità**
- Tale comma reca una interpretazione all'articolo 2, comma 6, del D.L. n. 78 del 2015, che dà facoltà agli enti locali destinatari di anticipazioni di liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui al D.L. n. 35/2013, di utilizzare la relativa quota accantonata nel risultato di amministrazione ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbi esigibilità, precisando che tale facoltà poteva essere esercitata anche con effetti sulle risultanze finali esposte nell'allegato 5.2 al D.Ls. n. 118/2011 (risultato di amministrazione), a seguito del riaccertamento straordinario dei residui effettuato nel 2015 ai sensi dell'articolo 3, comma 7, dello stesso decreto legislativo, nonché sul ripiano del disavanzo eventualmente derivato, limitatamente ai soli enti che hanno approvato il suddetto riaccertamento straordinario a decorrere dal 20 maggio 2015.

ART. 2, COMMA 6, DEL D.L. N. 78/2015 E
ART. 1, COMMA 814 LEGGE BILANCIO 2018

112



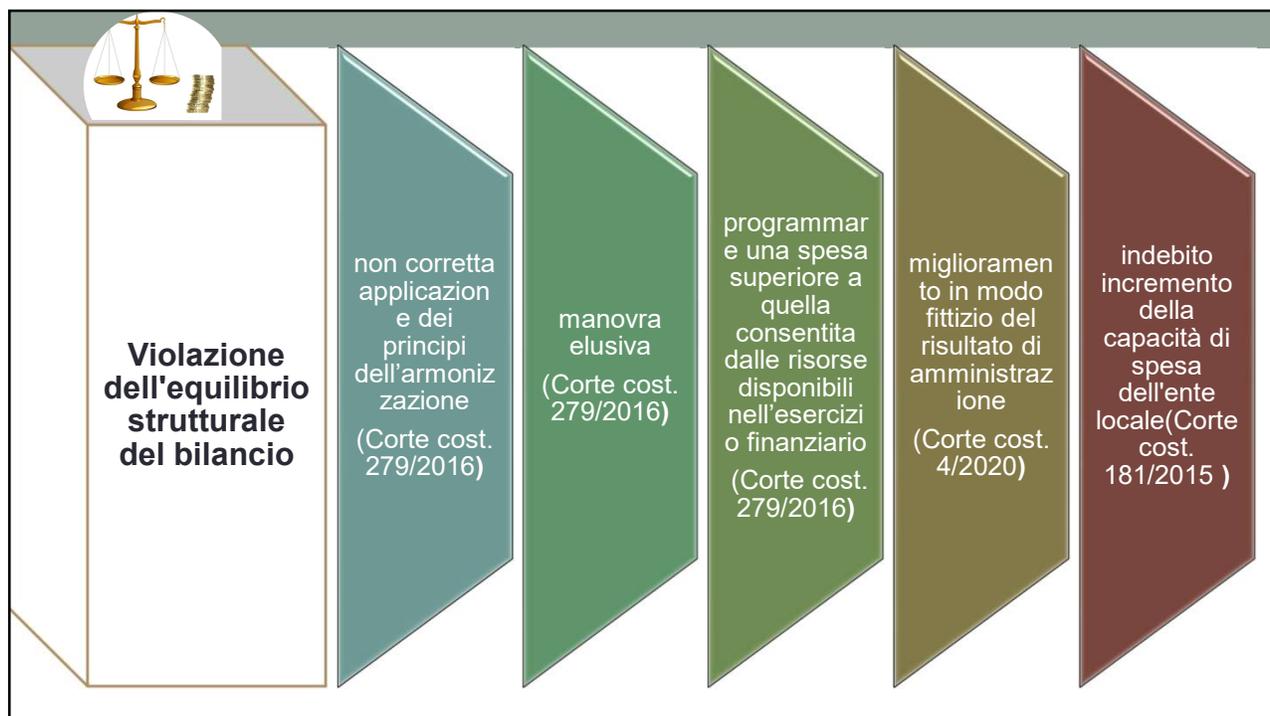
Illegittimo l'uso del Fal ad alimentare il FCDE (Corte costituzionale 4/2020)

	<p>illegittima influenza sugli equilibri strutturali del bilancio</p>	<p>il mancato accantonamento delle risorse, quantificato secondo l'ordinario criterio di computo del FCDE, consente di impiegare un surplus di spesa, pari al mancato accantonamento, coprendolo con risorse "nominali" (ma non reali, perché il meccanismo contabile indebitamente autorizzato dalle norme censurate finisce per ridurre o azzerare il cosiddetto FCDE attraverso la sua sostituzione parziale o totale con l'anticipazione di liquidità), in tal modo incrementando di fatto – senza che ciò appaia dalle scritture ufficiali – il disavanzo di amministrazione già maturato negli esercizi precedenti.</p>
	<p>alterazione del risultato di amministrazione</p>	<p>la contabilizzazione tra le parti attive del rendiconto delle anticipazioni di liquidità, già facenti parte del fondo di cassa di fine esercizio, migliora in modo solo apparente il risultato di amministrazione, così esonerando l'ente locale dalle necessarie operazioni di rientro dal deficit, che non saranno paramtrate sul disavanzo effettivo ma su quello alterato dall'anomala contabilizzazione del fondo anticipazioni liquidità. Ciò pregiudica ulteriormente, in violazione degli artt. 81 e 97, primo comma, primo periodo, Cost., l'equilibrio strutturale dell'ente locale in questione</p>
	<p>effetto distorsivo nel calcolo del disavanzo</p>	<p>per la pregnante funzione certativa della sua determinazione, l'ordinamento fa dipendere importanti effetti giuridici in relazione all'art. 188 tuel</p>

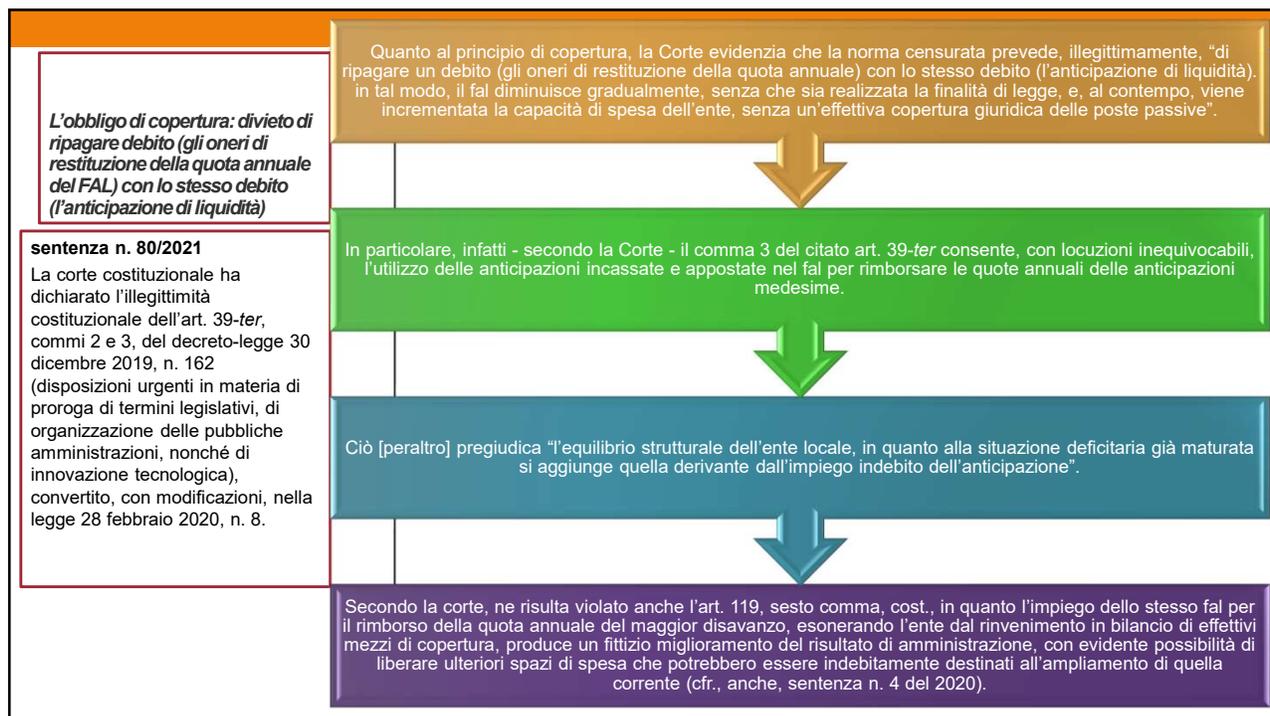
113



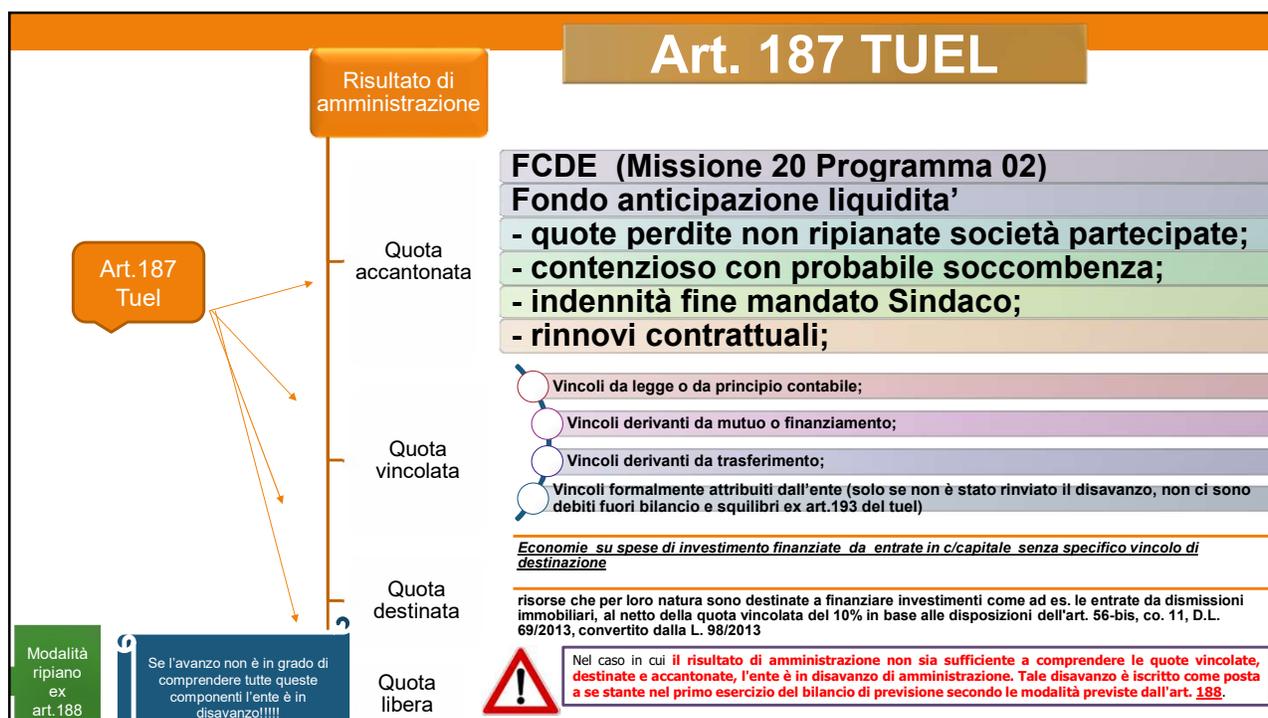
114



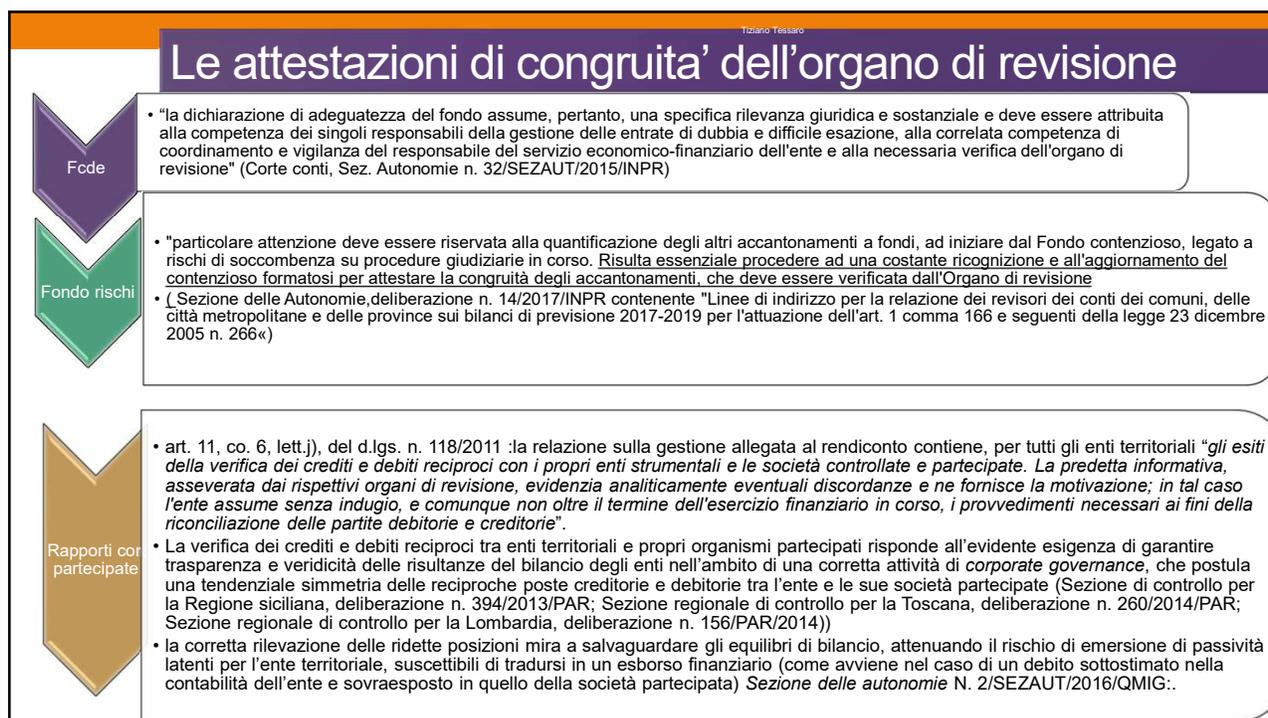
119



120



123



124

**trasparenza e attendibilita' del risultato di amministrazione
(art.187 TUEL)**

**Quota
accantonata**

FCDE

**Fondo perdite non ripianate
società partecipate;**

**fondo contenzioso con probabile
soccumbenza;**

}

**Attestazione
congruita
organo di
revisione**

- Il principio di attendibilità è considerato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali tra i postulati del sistema di bilancio, che considerano un'informazione contabile attendibile quella "scevrata da errori e distorsioni rilevanti" per cui "tutte le valutazioni devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse", inoltre, "l'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione" (Post. 53-55).
- Pertanto, gli andamenti storici costituiscono uno dei necessari parametri di giudizio dell'attendibilità.
- Il giudizio di attendibilità deve ispirarsi a principi di ragionevolezza e proporzionalità, il che implica anche la possibilità di prevedere una percentuale di tolleranza di errore nelle previsioni.
- Questo concetto è espresso nel postulato della significatività e rilevanza (Post. nn. 49-52) secondo il quale "errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari".

CORTE DEI CONTI SSRR in speciale composizione Sentenza n. 25/2016/EL

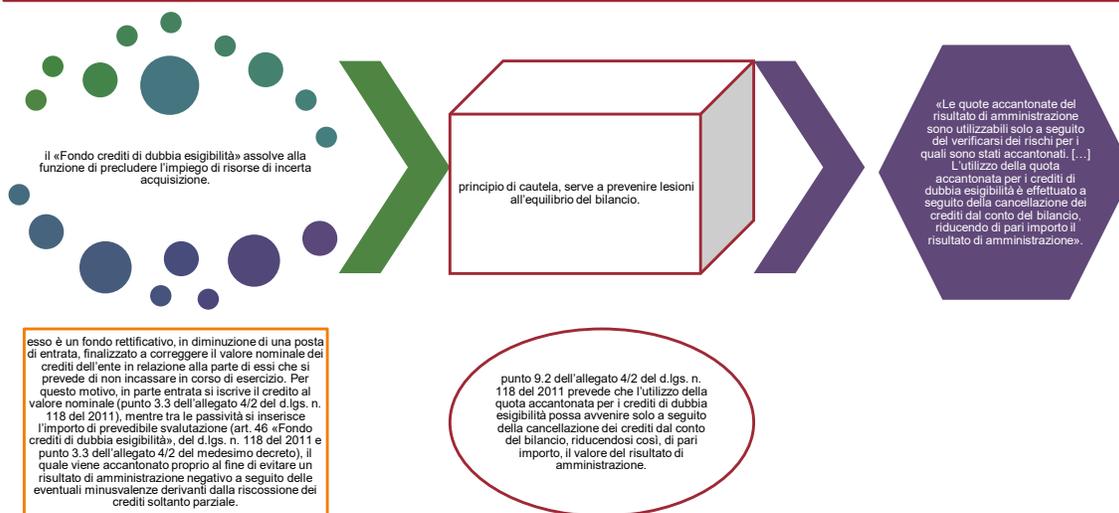
125

il «Fondo
crediti di
dubbia
esigibilità»

	04	05	06	07	08	09	10	11	12
...	04.4	00.0	42.5	274.3	189.7	18.2	55.1	32.1	-
...	98.2	108.7	117.0	100.1	65.0	40.0	42.4	44.1	-
...	95.9	132.9	116.8	124.2	85.3	33.2	51.0	47.9	-

126

Corte cost 279 2016



127

Fondo crediti dubbia esigibilità

E' un fondo rettificativo, in diminuzione di una posta di entrata, finalizzato a correggere il valore nominale dei crediti dell'ente in relazione alla parte di essi che si prevede di non incassare in corso di esercizio. Per questo motivo, in parte entrata si iscrive il credito al valore nominale (punto 3.3 dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118 del 2011), mentre tra le passività si inserisce l'importo di prevedibile svalutazione (art. 46 «Fondo crediti di dubbia esigibilità», del d.lgs. n. 118 del 2011 e punto 3.3 dell'allegato 4/2 del medesimo decreto), il quale viene accantonato proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale

Il punto 9.2 dell'allegato 4/2 prevede che «Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati. [...] L'utilizzo della quota accantonata per i crediti di dubbia esigibilità è effettuato a seguito della cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il risultato di amministrazione.»

Fondo crediti di dubbia e difficile	J.1.10.01.03.000
esazione di parte corrente	
Fondo crediti di dubbia e difficile	J.1.10.01.03.001
esazione di parte corrente	
Fondo crediti di dubbia e difficile	J.2.05.03.01.000
esazione in c/capitale	
Fondo crediti di dubbia e difficile	J.2.05.03.01.001
esazione in c/capitale	



69

128

SSRR in sc 20/2021

129

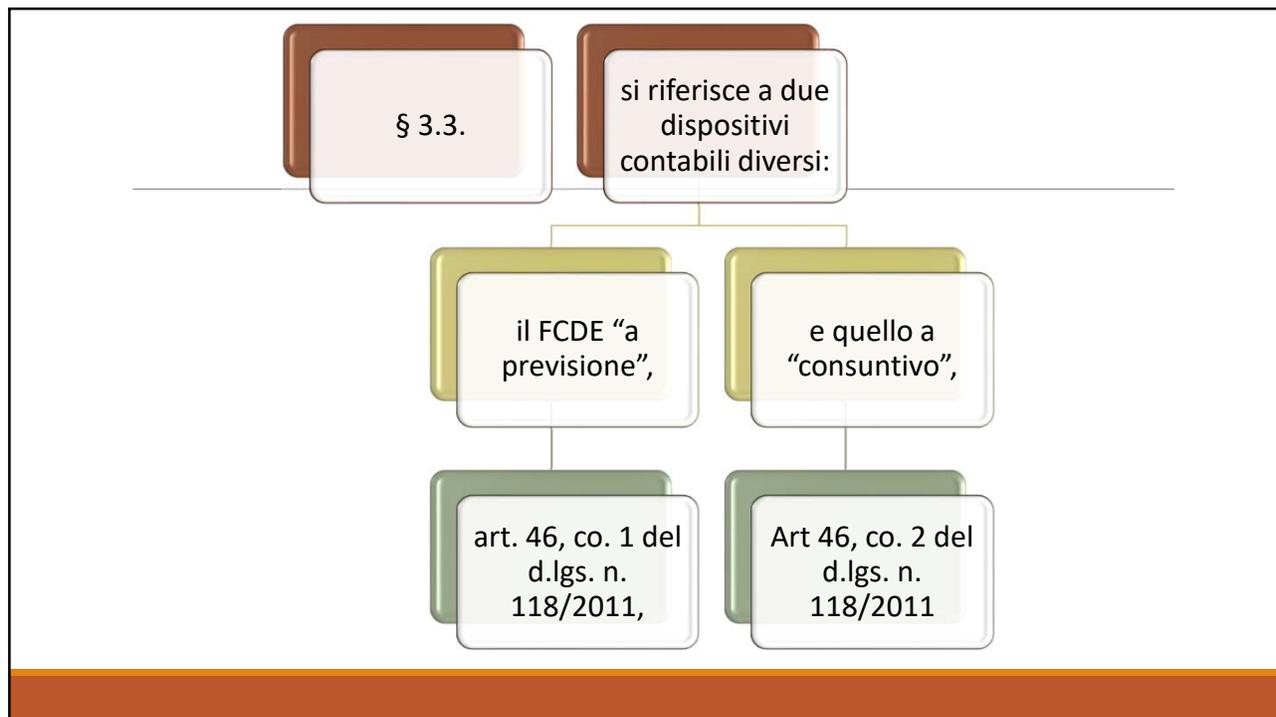
la norma contenuta nel principio contabile

§ 3.3.

«In sede di assestamento di bilancio e alla fine dell'esercizio per la redazione del rendiconto, è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità complessivamente accantonato: (a) nel bilancio in sede di assestamento; (b) nell'avanzo, in considerazione dell'ammontare dei residui attivi degli esercizi precedenti e di quello dell'esercizio in corso, in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri»

«L'importo complessivo del fondo va calcolato applicando all'ammontare dei residui attivi la media dell'incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi»

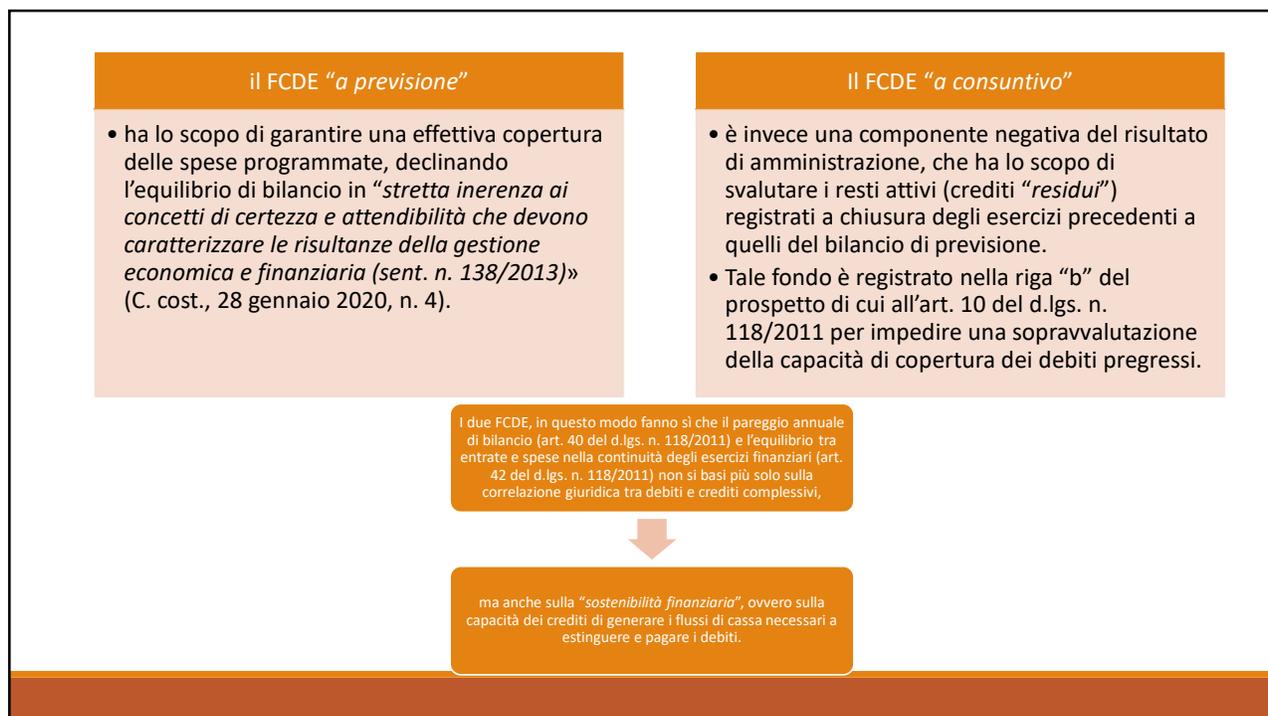
130



131



132



133

il § 3.3. del p.c.a., quando parla della contemporanea presenza dei due FCDE, sta parlando del

bilancio di assestamento.

- l'"esercizio in corso" non può che essere l'"esercizio n-1", il quale è "in corso" sia perché si stanno ancora effettuando le operazioni contabili di chiusura della rendicontazione, sia perché tale chiusura si effettua con elementi informativi che sono disponibili solo nell'esercizio di cui si sta svolgendo la gestione.

nel conto consuntivo

- il FCDE è presente solo nella forma evocata dall' art. 46, co. 2 del d.lgs. n. 118/2011 («Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al presente decreto, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo») e la regola della sua determinazione temporale è riportata nella seconda parte del principio contabile sopra citato, in modo differente da quanto previsto per il FCDE "a previsione".

134

il bilancio di previsione ed il suo assestamento devono tenere conto anche del risultato di amministrazione (e al suo interno, del FCDE). Tuttavia, va anche precisato che bilancio di previsione e quello di assestamento tengono conto del risultato di amministrazione (e del FCDE) a due date differenti.

Nel bilancio di previsione nell'assestamento



il risultato di amministrazione (e il correlato FCDE)

è quello approvato nell'ultimo rendiconto,

ossia quello **calcolato sull'esercizio n-2;**



il risultato di amministrazione (e il correlato FCDE)

è quello dell'esercizio *in corso* di rendicontazione,

ossia **l'esercizio n-1.**

135

Bilancio di previsione	nel bilancio di assestamento,	In sede di rendiconto,
<ul style="list-style-type: none"> • periodo di calcolo, • si riferisce al risultato di amministrazione precedentemente accertato • nell'"<i>esercizio n-2</i>" rispetto all'esercizio in cui si costruisce il bilancio di previsione, ossia, in quello "<i>antecedente all'esercizio oggetto di rendiconto</i>". 	<ul style="list-style-type: none"> • Periodo di calcolo • il FCDE deve essere aggiornato con l'esercizio in corso di rendicontazione • (corrispondente all'"<i>esercizio n-1</i>") 	<ul style="list-style-type: none"> • risultato di amministrazione, sarà oggetto delle operazioni ex art. 3, co. 4 del d.lgs. n. 118/2011, con le quali si provvederà ai necessari stralci o riputazioni, nel rispetto del principio della contabilità finanziaria potenziata. • in sede di rendiconto, la regola dei periodi da prendere in considerazione è fornita dal frammento finale del p.c.a. qui riportato, il quale afferma che si deve tenere conto dell'"<i>ammontare dei residui attivi [...] negli ultimi cinque esercizi</i>" (ultima parte del § 3.3.).

136

Ulteriori considerazioni letterali

. A QUESTE CONSIDERAZIONI DI LOGICA NORMATIVA E CONTABILE SE NE AGGIUNGONO ALTRE DI CARATTERE LETTERALE E GIURISPRUDENZIALE.

137

i residui da considerare riguardano anche i residui iniziali dell'esercizio di competenza

Il primo elemento letterale

esempio n. 5 del p.c.a.

le entrate da svalutare concernono i residui complessivi "come risultano alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario di cui all' art. 3, co. 4, del presente decreto". Che disciplina le attività di riaccertamento ordinario,

residui degli esercizi precedenti

Residui dell'anno di competenza (su cui è possibile procedere a reimputazione).

Il secondo elemento letterale

recente normativa straordinaria emanata in relazione alla crisi COVID-19.

Per evitare che il calcolo dei resti e delle riscossioni dell'anno della pandemia potesse contribuire a fare elevare enormemente il FCDE a consuntivo (a causa delle scarse riscossioni nel 2020 e nel 2011),

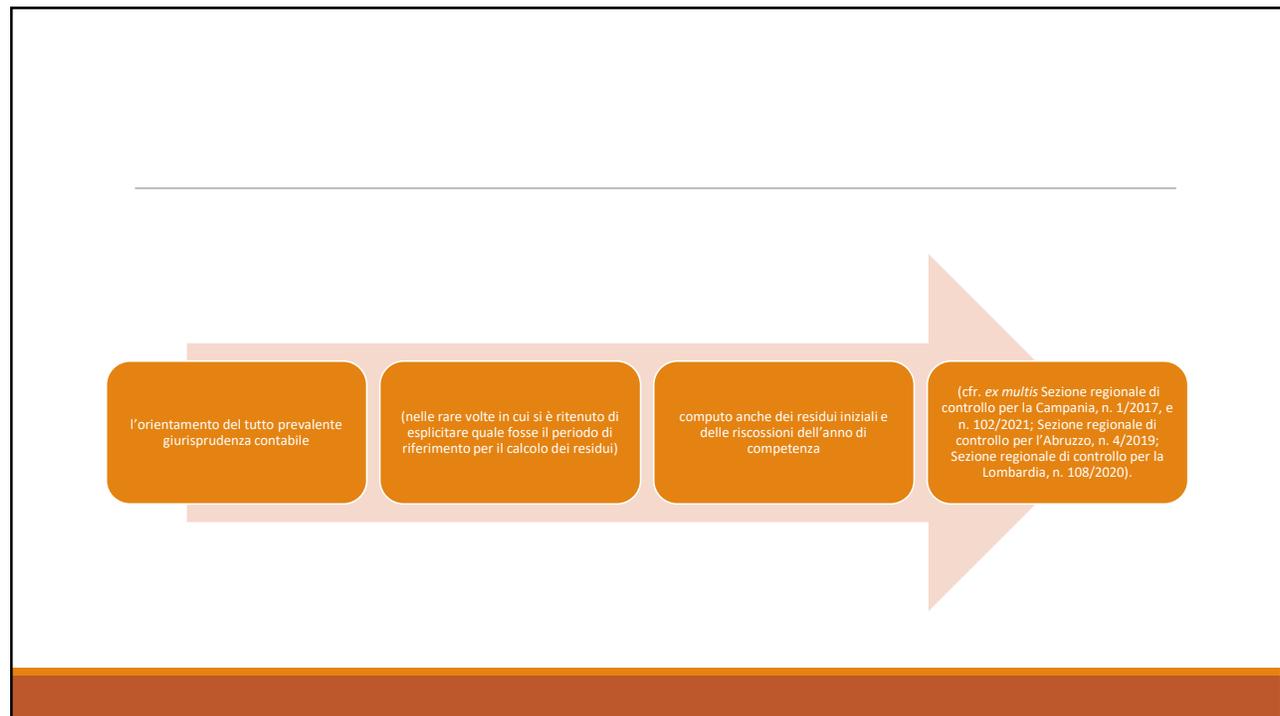
la legge ha consentito di mantenere fisso il calcolo all'anno 2019, in pratica congelando il FCDE a quello del rendiconto 2019 (art. 107-bis del d.l. n. 18/2020, introdotto dalla legge di conversione n. 27/2020).

Tale disposizione sarebbe stata del tutto inutile se la disciplina a regime del FCDE avesse escluso dal computo i residui dell'anno di chiusura del rendiconto.

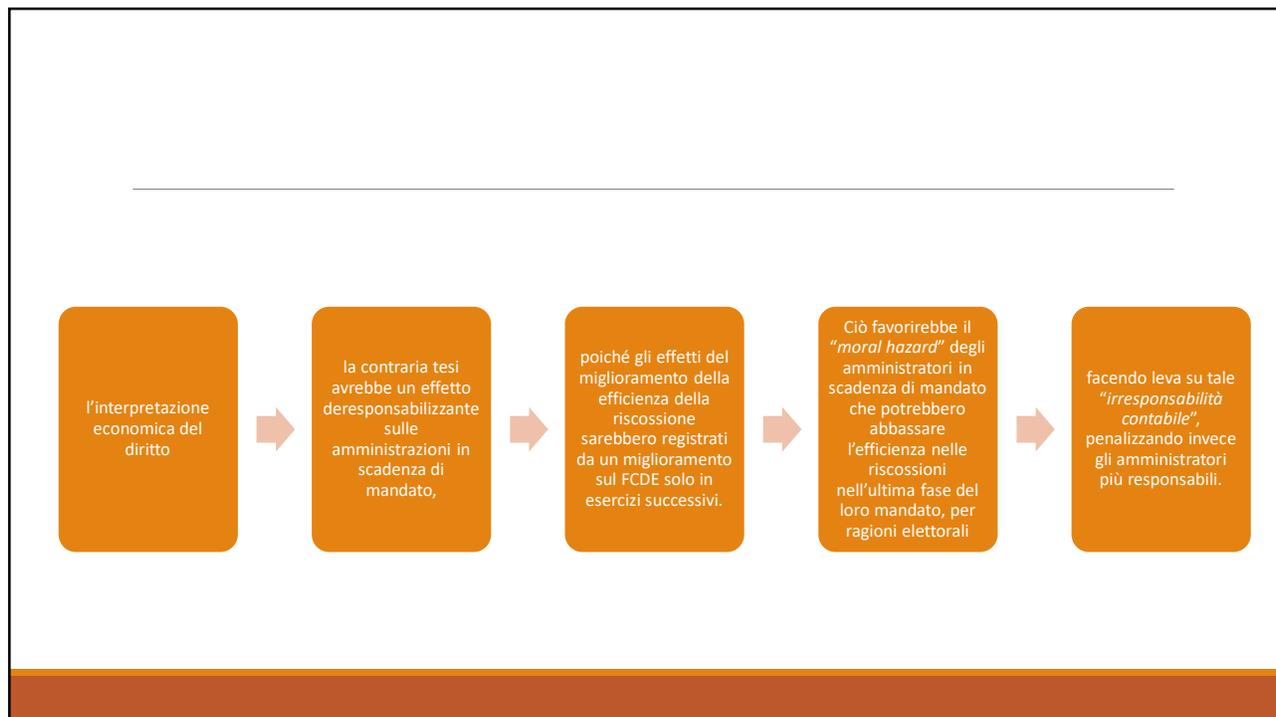
138

La giurisprudenza sul punto

139



140



141



142

qualificazione di una somma come “di dubbia e difficile esazione”

Sicilia,
deliberazione
113/2016

la qualificazione di una somma come certa, o come “di dubbia e difficile esazione” non è legata alla tipologia astratta dell’entrata, ma alla specifica posta contabile presa in considerazione.

Ogni specifica entrata tributaria può essere certa, dubbia o inesigibile,
non in forza del nomen iuris e/o della categoria alla quale è intrinsecamente ascrivibile,

ma in considerazione delle caratteristiche della specifica obbligazione e della solvibilità del debitore:

se, ad esempio, un somma è dovuta da un debitore solvibile e che ha sempre adempiuto spontaneamente a tutte le proprie obbligazioni tributarie, non è contestata, non è prescritta, ovvero non è estinta per decadenza, non potrà certamente rientrare tra le entrate di “dubbia e difficile esazione”, solo perché dovuta a titolo di TARI.

Viceversa, se si tratta di un’imposta dovuta a qualsivoglia altro titolo, ma palesemente prescritta o dovuta da un debitore non solvibile, oppure oggetto di contestazione (anche) in sede precontenziosa, dovrà essere presa in considerazione come di dubbia e difficile esazione, anche qualora non si tratti di TARI.

143

emissione di avvisi di accertamento (tributario) e FCDE

CC Sez. controllo
Piemonte del. n.
94 -16

in caso di emissione di avvisi di accertamento (tributario), se questi ultimi riguardano entrate per le quali non era già stato fatto accertamento (contabile), l’avviso di accertamento (per gli importi comprendenti imposta, sanzioni e interessi) deve essere registrato ed imputato all’esercizio in cui lo stesso diventa definitivo, a meno che nel frattempo non sia intervenuto il pagamento da parte del soggetto.

Se, invece l’avviso di accertamento (tributario) riguarda entrate per le quali era già stato fatto accertamento (e quindi tributi da versare a seguito ruoli o liste di carico), quest’ultimo (limitatamente alla quota per sanzioni e interessi, essendo la quota per imposta già stata accertata in entrata all’origine) deve essere registrato e imputato all’esercizio in cui lo stesso diventa definitivo, a meno che nel frattempo non sia intervenuto il pagamento da parte del soggetto.

L’Ente dovrà poi valutare se sussistano i presupposti per l’accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando quota parte dell’avanzo di amministrazione, di un importo corrispondente, in tutto o in parte, a quello dell’entrata tributaria accertata.

144

Entrate tributarie e del servizio idrico e FCDE

Lombardia,
deliberazione n.
410/2015

in sede di costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità, debba tenersi conto anche dei residui attivi inerenti le entrate tributarie per accertamenti ICI, la TOSAP, nonché le entrate derivanti dal servizio idrico.

le uniche eccezioni alla costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità riguardano i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fideiussione e le entrate tributarie accertate per cassa.

Non, invece, le entrate che, per vincolo legislativo o autonomamente imposto dall'ente, siano destinate a predeterminate spese

145

Tributo riscosso dall'Unione e FCDE

Lombardia,
deliberazione n.
410/2015

se il tributo è riscosso dall'Unione per conto dei singoli comuni il fondo crediti di dubbia esigibilità dovrà essere costituito nei soli bilanci dei comuni, beneficiari finali, e non necessariamente in quello dell'Unione,



così come nel caso in cui i singoli comuni fossero investiti della riscossione e, successivamente, tenuti a riversarlo nelle casse dell'Unione, atteso che per la stessa l'entrata costituirebbe un "trasferimento da altro ente pubblico", come tale non soggetto a svalutazione.

146

Cessione di credito futuro e FCDE

Basilicata,
deliberazione
40/2016

Cessione di credito futuro (royalties)

il credito di denaro può essere oggetto di gestione attiva da parte dell'ente pubblico creditore.

accantonamento al "fondo crediti di dubbia esigibilità" che, conseguentemente alla cessione, rideterminato eventualmente e verosimilmente per la minore entrata registrata.

147

Compensazione civilistica e FCDE

Sezione Marche,
deliberazione
146/2017

possibilità di compensare debiti e crediti di natura tributaria/patrimoniale nei confronti di una società in fallimento verso la quale l'amministrazione risulta debitrice per oneri di urbanizzazione versati e non dovuti.

gli adempimenti contabili cui l'ente dovrà dare esecuzione in attuazione del principio contabile applicato di cui all'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118 del 2011 dipenderanno dalla posizione che la curatela manifesterà alla richiesta dell'ente di ritenere compensato il proprio debito per restituzione di oneri di urbanizzazione ovvero, in caso di dissenso, dall'accertamento della compensazione per via giudiziale.

Fino al momento dell'eventuale riconoscimento di tale compensazione (e comunque per la parte residua di credito non compensabile), il principio di prudenza richiede di considerare la mancata riscossione del credito dell'ente come rilevante ai fini della quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità.

148

rifusione danno erariale e FCDE

CC Sez. controllo
Campania del. n.
251 – 17

contabilizzazione di un ingente credito per risarcimento danno erariale, liquidato in base a sentenza con formula esecutiva a favore dell'ente, notificata dalla Corte dei conti.

i crediti, anche se originariamente di dubbia esigibilità, devono essere accertati per il loro integrale valore, salvo procedere alla loro svalutazione a mezzo del Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE), secondo i criteri prefissati dal legislatore.

Tuttavia, in via prudenziale, al fine di non compromettere l'equilibrio dinamico di bilancio, autorizzando spese prive di effettiva copertura, l'ente può adeguare in aumento il FCDE previsto per legge.

In alternativa, in modo obbligatorio, non si possono trascurare i rischi di soccombenza che possono derivare dal contenzioso e dalla impugnazione su una partita di credito accertata in bilancio, procedendo ad adeguare il Fondo Rischi (FR), in modo adeguato alle passività potenziali che ne possono derivare (ad esempio, per l'eventuale debito restitutorio e le spese legali).

149



150



Indagine fondo rischi e fondo cassa

- riproduzione riservata

151

Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/Inpr contenente "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",

- *"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".*

Tiziano Tessaro

152

Corte dei conti Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo 144/2018

- Il principio contabile assegna, inoltre, esplicitamente all'organo di revisione il compito di verifica della congruità dell'accantonamento al fondo rischi
- La prevista asseverazione da parte del Collegio dei revisori dei conti risponde anche alla finalità di stimolare procedure trasparenti e documentate condivise fra gli uffici.
- La Sezione, quindi, invita l'organo di revisione e l'amministrazione comunale ad effettuare un'attenta ricognizione e valutazione anche delle potenziali passività, già presenti oppure a rischio di insorgenza, ponendo sotto tutela gli equilibri del bilancio mediante accantonamenti specifici nei fondi rischi, ai fini di una sana e corretta gestione finanziaria.

153

La delibera Sezione Emilia- Romagna 27/2022


CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO
PER L'EMILIA-ROMAGNA

INDAGINE SULL'APPLICAZIONE DEI PRINCIPI
CONTABILI IN ORDINE ALLA VERIFICA DELLA
CONSISTENZA DELLA CASSA E DEL FONDO RISCHI
DA CONTENZIOSO

Deliberazione 2 marzo 2022 n. 27/2022/INPR

154

Frequenti criticità

- Assenza dell'accantonamento
- Accantonamento di importo ridotto
- Presenza di accantonamento solo a preventivo
- Assenza di una puntuale ricognizione delle passività potenziali
- Errori di valutazione del rischio
- Assenza della verifica della congruità dell'accantonamento da parte dell'organo di revisione

155

Fondo perdite partecipate

Avanzo di parte corrente

Sommatoria di

Fondo crediti dubbi e sospetti e Fondo rischi

Piano 1/50 disavanzo tecnico

Fondo accantonamento perdite societarie

Fondo anticipazione liquidità



156

Le norme sulle relazioni finanziarie afferenti il rapporto tra ente e società'



**A) Art. 14 co.5 ,
dlgs 175/2016**

5. Le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, **non possono, salvo quanto previsto dagli articoli 2447 e 2482-ter del codice civile, sottoscrivere aumenti di capitale, effettuare trasferimenti straordinari, aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore delle società partecipate, con esclusione delle società quotate e degli istituti di credito**, che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali. Sono in ogni caso consentiti i trasferimenti straordinari alle società di cui al primo periodo, a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti, purché le misure indicate siano contemplate in un piano di risanamento, approvato dall'Autorità di regolazione di settore ove esistente e comunicato alla Corte dei conti con le modalità di cui all'articolo 5, che contempli il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro tre anni.

**B) Art. 11, co. 6,
lett. j, d.lgs. n.
118/2011,
integrato dal d.lgs.
n. 126/2014**

la relazione allegata al rendiconto illustra "gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume 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**".

**C) Art. 21 Dlgs
175/2016**

Nel caso in cui **società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali** comprese nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, presentino un **risultato di esercizio negativo**, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, **accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato** un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione

Tiziano Tessaro

157

L'ASSEVERAZIONE DELL'ORGANO DI REVISIONE DELLE POSTE CONCILIATIVE TRA ENTE E SOCIETA'

art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

158

La finalità della verifica della riconciliazione delle poste creditorie debitorie tra ente locale e società		
Equilibrio del singolo ente ed equilibrio complessivo della finanza pubblica (art.81 e 97, primo e secondo periodo, Cost)	«È ben vero che tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all’equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale, ma questa Corte ha già chiarito (sentenze n. 101 del 2018 e 247 del 2017) che l’art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti : quello contenuto nel primo periodo riguarda l’equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata, mentre quello del secondo periodo riguarda l’equilibrio complessivo di quest’ultima , in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale. È evidente che l’equilibrio complessivo deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato. » (Corte cost. 6/2019)	
	necessaria rappresentazione delle poste nei bilanci in modo simmetrico e speculare	«nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici [...] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo » (sentenza n. 252 del 2015).»
	Congruenza tra funzioni e risorse	Correlazione tra esigenza di sana gestione finanziaria dell’ente che vi è soggetto e – con riguardo alle autonomie territoriali, (...) – nell’esigenza di garantire adeguatamente il finanziamento delle funzioni assegnate (Corte cost. 184/2016 e 10/2016)
Tiziano Tessaro- riproduzione riservata		

159

ART.11 COMMA 6, LETT J, D.LGS 118/2011 RAPPORTO CREDITI DEBITI CON PARTECIPATE: RICONCILIAZIONE	
Corte dei conti Autonomie n. 2/2016 •	l’obbligo di asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di revisione sia degli enti territoriali sia degli organismi controllati/partecipati per evitare incongruenze e garantire una piena attendibilità’ dei rapporti debitori e creditori
	“gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate . La predetta informativa asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione”

160

Corte dei conti
Autonomie n. 2/2016

Riconciliazione crediti e debiti

- Nelle società per azioni e in accomandita per azioni
 - Nelle società per azioni e in accomandita per azioni controllate/partecipate da enti territoriali, è tenuto alla prescritta asseverazione il soggetto cui è attribuita la revisione legale dei conti, ai sensi dell'art. 2409-bis c.c..
- Nelle società a responsabilità limitata
 - Nelle società a responsabilità limitata controllate/partecipate da enti territoriali, ove non sia obbligatoria la nomina del revisore legale dei conti, ai sensi dell'art. 2477, co. 2, c.c., è rimessa all'autonomia statutaria la facoltà di designare un organo di controllo.
- In caso di mancata individuazione,
 - nello statuto della società a responsabilità limitata o del consorzio, di un organo di controllo, spetta all'ente territoriale socio individuare, all'interno dell'organismo, il soggetto chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori, senza previsione di compensi aggiuntivi..
- Per le aziende speciali e le istituzioni
 - Per le aziende speciali e le istituzioni, occorre far richiamo all'art. 114, co. 7, del d.lgs. n. 267/2000 che prevede, per le prime, un apposito organo di revisione e per le seconde che l'organo di revisione dell'ente locale eserciti le sue funzioni anche nei confronti delle istituzioni.

191

161

Corte dei conti Autonomie n. 2/2016

Riconciliazione crediti e debiti

- L'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio

In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume 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 (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

162



163



164

la **NOTA INFORMATIVA** illustra analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione, **ASSEVERATA DAI RISPETTIVI ORGANI DI REVISIONE**

criticità di posizioni contrapposte e non condivise tra i due soggetti interessati (ente locale e società partecipate),

Sussistenza di un disaccordo sull'importo che costituisce il debito (di una parte) ed il credito (dell'altra).

Esempio

ipotesi di somme che sono oggetto di contestazione in cui la pretesa della società non è perfettamente condivisa dall'amministrazione locale partecipante.




Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

165

I necessari accantonamenti

ente locale

- **accantonamenti a fondo rischi**, allo scopo di riportare la consistenza del risultato di amministrazione al valore che avrebbe assunto se il maggiore debito o minore credito fosse stato correttamente contabilizzato.

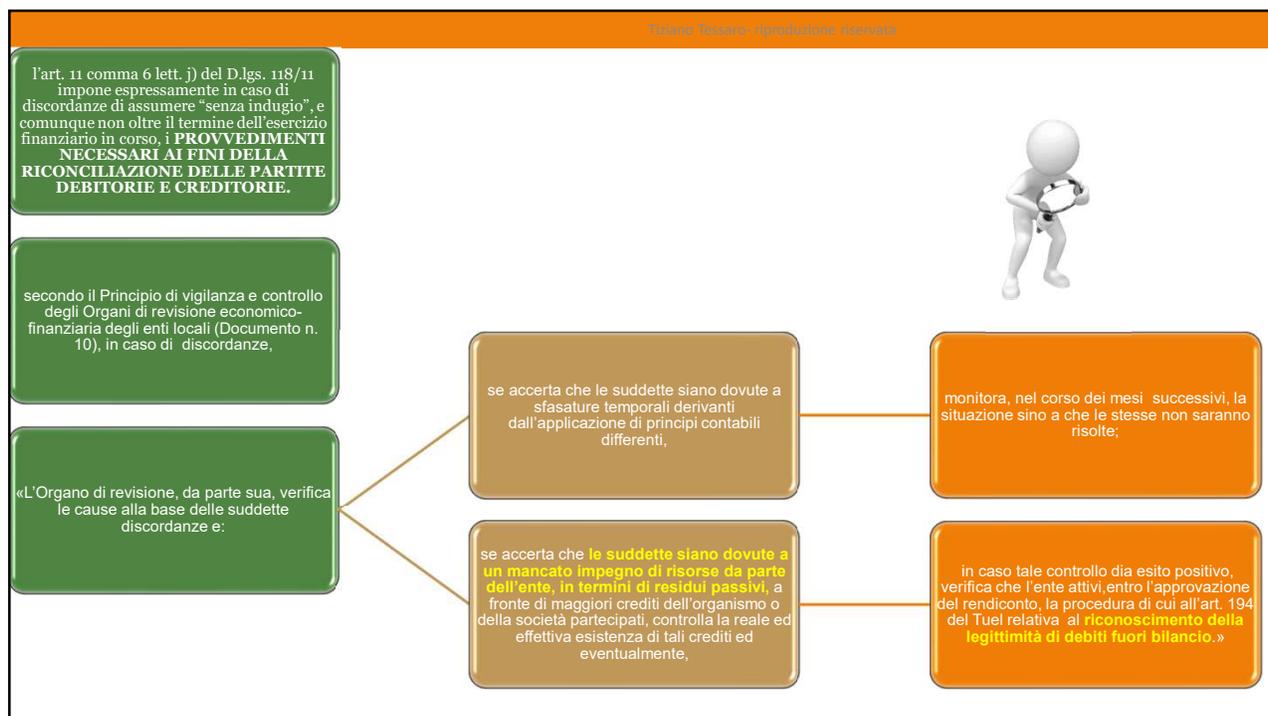
società

- **dovrebbe procedere agli opportuni accantonamenti al fondo svalutazione crediti** qualora avesse registrato crediti superiori ai residui passivi risultati dalle scritture contabili dell'ente locale.

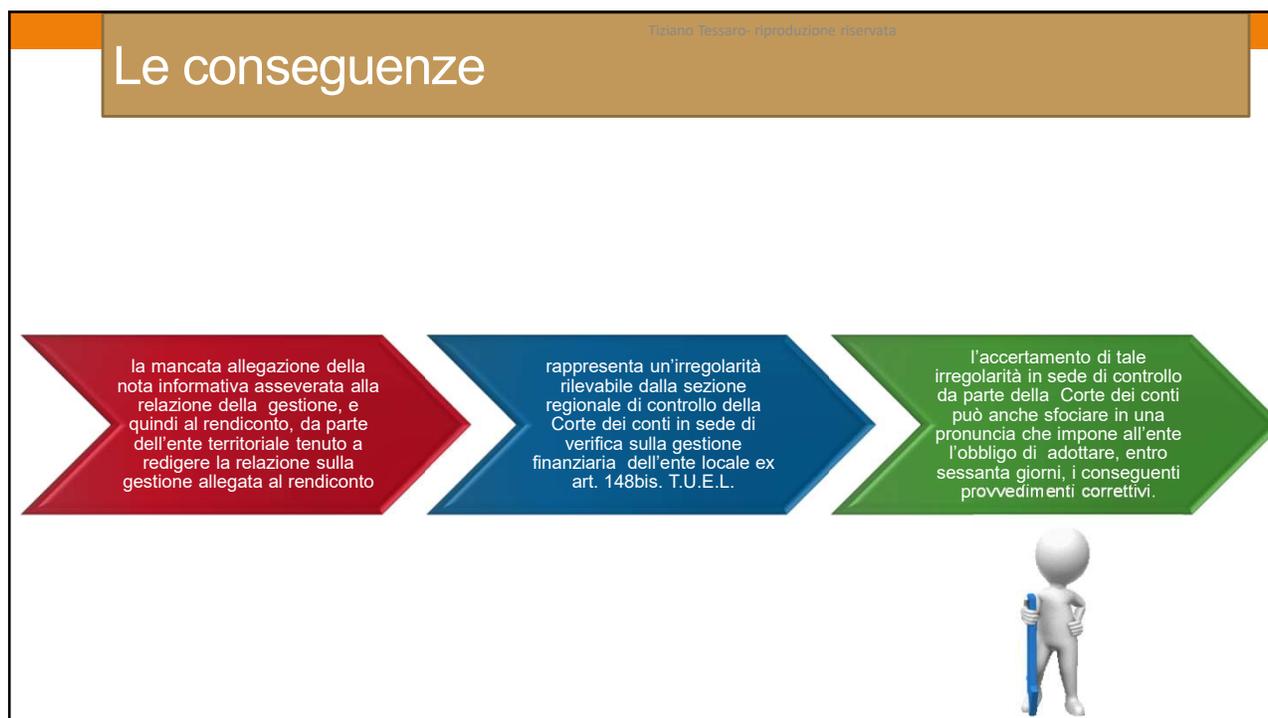


Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

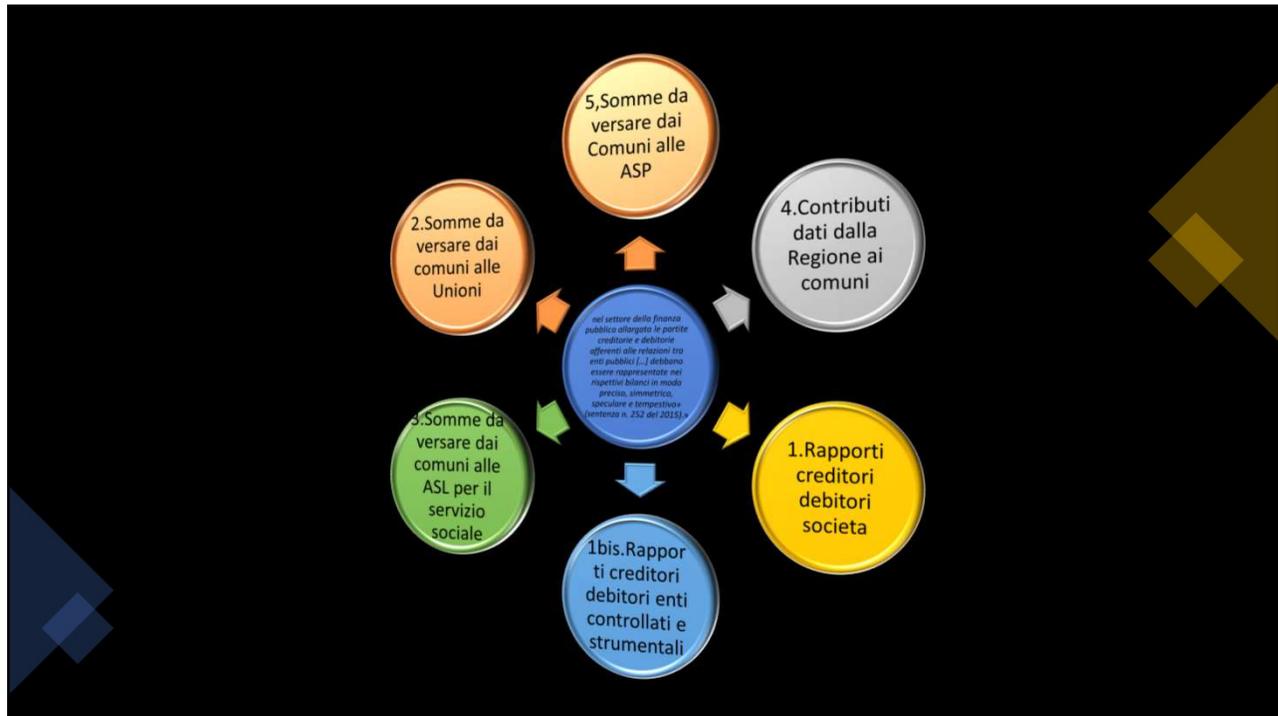
166



167



168



169

Il problema dei rapporti
creditori debitori
Comuni **Unioni**

170

TERZA PARTE

171

PIANO NAZIONALE DI RIPRESA E RESILIENZA

Le 4 SFIDE del Piano

- 1 Migliorare la **resilienza** e la capacità di **ripresa** dell'Italia
- 2 Ripristinare il **potenziale** ed economico della crisi pandemica
- 3 Sostenere la transizione **verde e digitale**
- 4 Innalzare il **potenziale** di crescita dell'economia e la creazione di occupazione

Le 6 MISSIONI

- Digitalizzazione, innovazione e competitività
- Rivoluzione verde e transizione ecologica
- Salute
- Infrastrutture per la mobilità
- Istruzione, formazione, ricerca e cultura
- Equità sociale, di genere e territoriale

II PNRR

Tiziano Tessaro- riproduzione riservata

172

PIANO NAZIONALE DI RIPRESA E RESILIENZA

Le 4 SFIDE del Piano

- 1 Migliorare la resilienza e la capacità di ripresa
- 2 Ridurre l'impatto ambientale ed economico della crisi pandemica
- 3 Sostenere la transizione verde e digitale
- 4 Innalzare il potenziale di crescita dell'economia e la creazione di occupazione

Le 6 MISSIONI

- Digitalizzazione, innovazione e cultura
- Infrastrutture per la mobilità
- Istruzione, formazione, ricerca e cultura
- Equità sociale, di genere e territoriale

Missioni e linee progettuali

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

173

PNRR e «Next Generation EU»

π

› Il «Next Generation EU» (NGEU), definito anche "Recovery fund", rappresenta il principale strumento per finanziare il PNRR. L'ammontare delle risorse assegnate all'Italia dal NGEU è pari a **191,50 miliardi di Euro**.

- Le risorse, sono destinate a finanziarie, in quota parte, gli investimenti connessi all'attuazione delle sei «missioni» in cui si articola il PNRR;
- Alla «missione» «Rivoluzione verde e transazione ecologica» è destinata la quota relativamente maggiore di risorse.

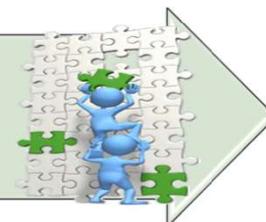
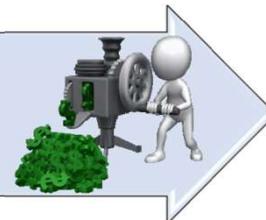
Missione	Importo (Mld di Euro)
M1. DIGITALIZZAZIONE, INNOVAZIONE, COMPETITIVITÀ, CULTURA E TURISMO	15,63
M2. RIVOLUZIONE VERDE E TRANSIZIONE ECOLOGICA	59,47
M3. INFRASTRUTTURE PER UNA MOBILITÀ SOSTENIBILE	30,88
M4. ISTRUZIONE E RICERCA	19,81
M5. INCLUSIONE E COESIONE	25,40
M6. SALUTE	40,32
Totale	191,5

174

L'analisi delle direzioni dell'intervento del PNRR

A) Le risorse e la loro spendita

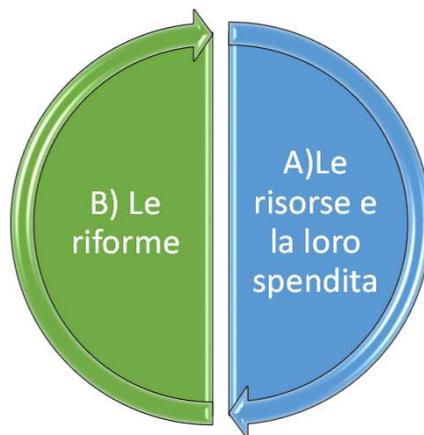
B) Le riforme



Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

175

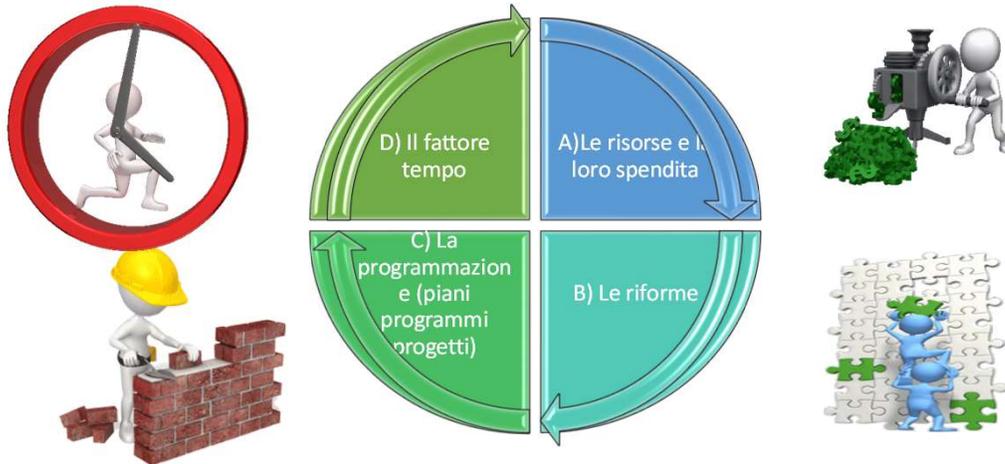
L'analisi delle direzioni dell'intervento del PNRR



Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

176

L'analisi delle direzioni dell'intervento del PNRR



Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

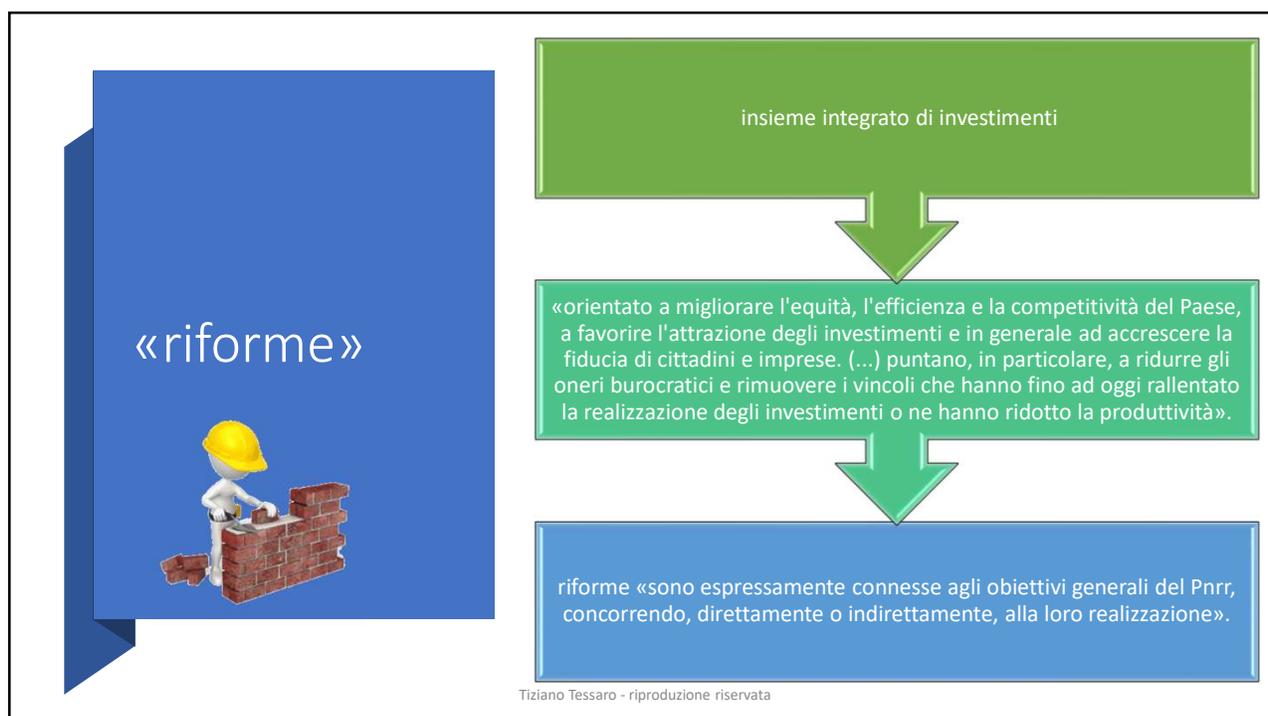
177

LE RIFORME

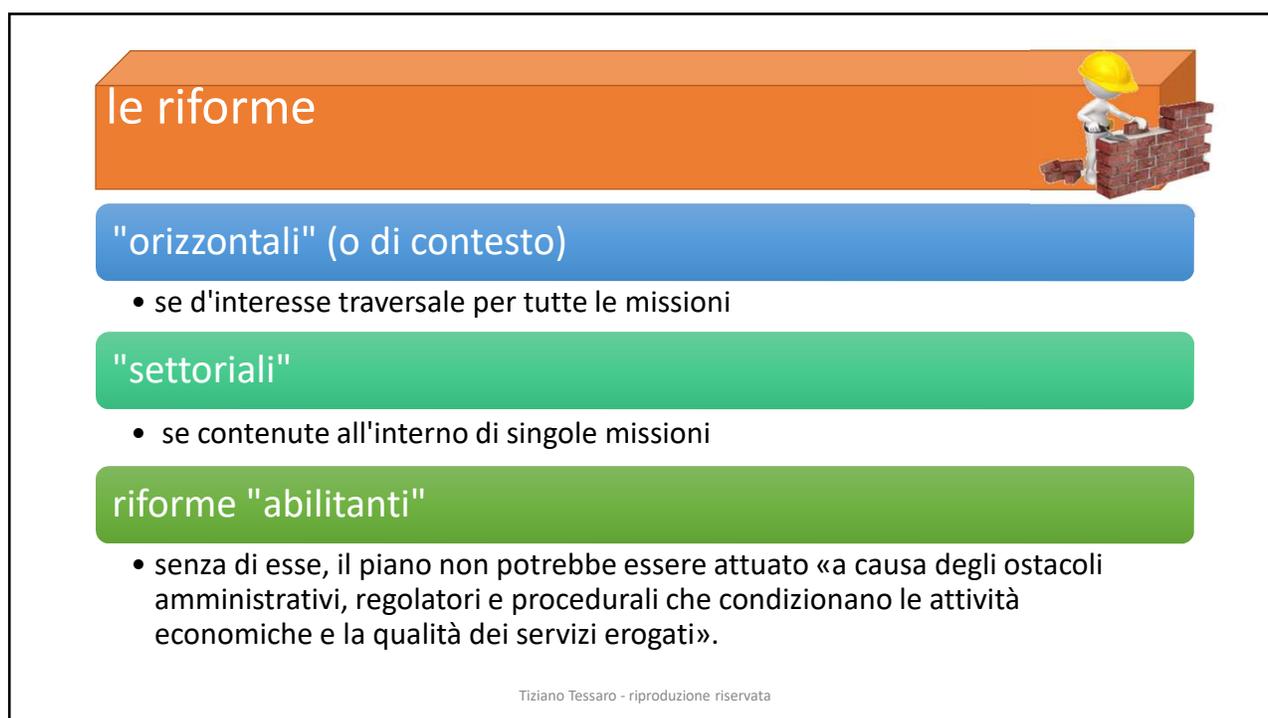


Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

178

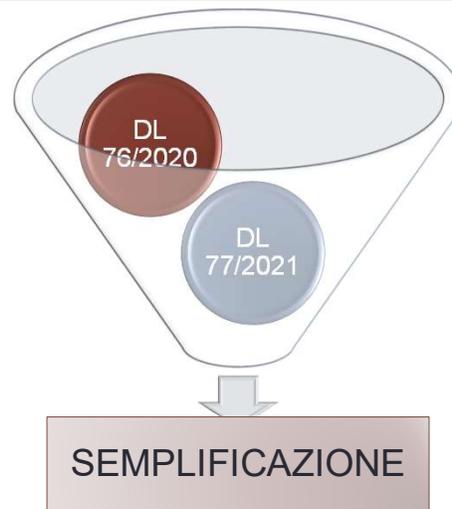


179



180

Le riforme



181

Profili soggettivi



182

Il principio di competenza (art.9 comma 1 DL 77/2021)

La intestazione delle competenze

1. Alla realizzazione operativa degli interventi previsti dal PNRR provvedono le Amministrazioni centrali, le Regioni, le Province autonome di Trento e di Bolzano e gli enti locali, sulla base delle specifiche competenze istituzionali, ovvero della diversa titolarità degli interventi definita nel PNRR, attraverso le proprie strutture, ovvero avvalendosi di soggetti attuatori esterni individuati nel PNRR, ovvero con le modalità previste dalla normativa nazionale ed europea vigente.

Le modalita soggettive di attuazione

attraverso

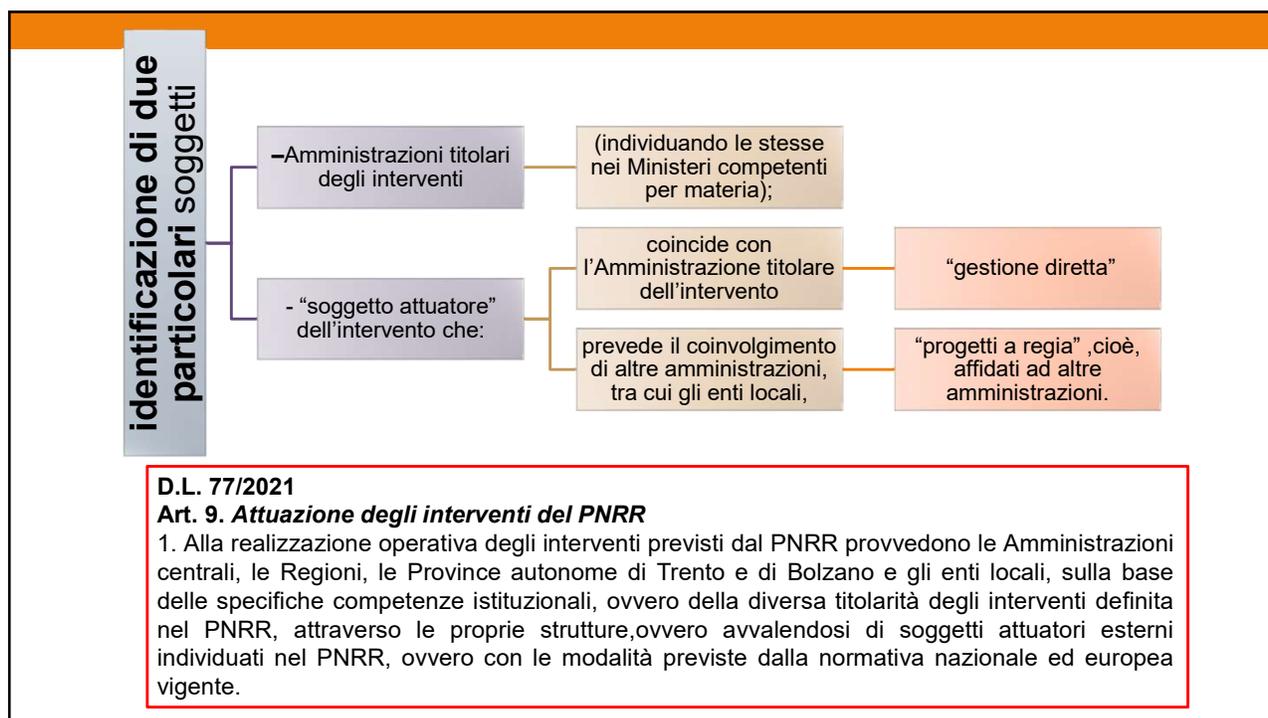
le proprie strutture,

ovvero avvalendosi di soggetti attuatori esterni individuati nel PNRR,

ovvero con le modalità previste dalla normativa nazionale ed europea vigente.

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

183



184



185



186

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

Circolare 14/2021: i principi affermati

– Principio del «non arrecare danno significativo (c.d. DNSH)

• nessuna misura finanziata dagli avvisi deve arrecare danno agli obiettivi ambientali (art. 17, Regolamento UE 2020/852);

– Principio del contributo all'obiettivo climatico (c.d. tagging)

• da prevedere solo se pertinente per ciascuna specifica misura;

– Obbligo di conseguimento M&T

• eventuale previsione di clausole di riduzione o revoca contributi;

– Obbligo di assenza «doppio finanziamento»

• da intendere come duplicazione finanziamento con altri contributi europei e/o nazionali;

– Ammissibilità costi personale

• obbligo di rispettare quanto previsto dall'articolo 1, decreto legge n. 80/2021;

– Obblighi in materia di comunicazione e informazione

• attraverso specifico richiamo al dispositivo e presenza dell'emblema dell'Unione Europea.

187

attività comuni a tutti
gli interventi

188

verifica di alcune attività comuni a tutti gli interventi	l'acquisizione del CUP;	Il CUP, a cui è associato, all'interno della sezione anagrafica del Sistema CUP, il corredo informativo dei dati anagrafici e qualificanti dell'investimento (fra cui, la descrizione testuale, il costo complessivo programmato, l'Amministrazione titolare del progetto, la localizzazione fisica, il settore d'intervento e le finalità), è l'unico elemento in grado di identificare in modo non ambiguo un determinato progetto di investimento pubblico.
	l'obbligo di comunicazione e pubblicità del progetto;	
	l'obbligo di trasmissione di dati ai fini dell'audit e del controllo.	

189

verifica di alcune attività comuni a tutti gli interventi	l'acquisizione del CUP;	Il CUP, a cui è associato, all'interno della sezione anagrafica del Sistema CUP, il corredo informativo dei dati anagrafici e qualificanti dell'investimento (fra cui, la descrizione testuale, il costo complessivo programmato, l'Amministrazione titolare del progetto, la localizzazione fisica, il settore d'intervento e le finalità), è l'unico elemento in grado di identificare in modo non ambiguo un determinato progetto di investimento pubblico.
	l'obbligo di comunicazione e pubblicità del progetto;	Il comma 2-bis, dell'articolo 11 della legge n. 3 del 200322, dispone la nullità per "gli atti amministrativi anche di natura regolamentare adottati dalle Amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, che dispongono il finanziamento pubblico o autorizzano l'esecuzione di progetti di investimento pubblico ... in assenza dei corrispondenti codici [Codici Unici di Progetto, CUP] di cui al comma 1, che costituiscono elemento essenziale dell'atto stesso". Il comma 2-bis, quindi, rafforza le preesistenti disposizioni adottate dal CIPE, conferendo al CUP la natura di elemento essenziale degli atti amministrativi di finanziamento o autorizzazione all'esecuzione dei progetti di investimento pubblico, in qualità di parametro identificativo univoco dell'investimento che l'Amministrazione decide di realizzare.
	l'obbligo di trasmissione di dati ai fini dell'audit e del controllo.	

190

<p>verifica di alcune attività comuni a tutti gli interventi</p> <p>l'acquisizione del CUP;</p>	<p>Il CUP, a cui è associato, all'interno della sezione anagrafica del Sistema CUP, il corredo informativo dei dati anagrafici e qualificanti dell'investimento (fra cui, la descrizione testuale, il costo complessivo programmato, l'Amministrazione titolare del progetto, la localizzazione fisica, il settore d'intervento e le finalità), è l'unico elemento in grado di identificare in modo non ambiguo un determinato progetto di investimento pubblico.</p>
<p>l'obbligo di comunicazione e pubblicità del progetto;</p>	<p>versione orizzontale</p> 
<p>l'obbligo di trasmissione di dati ai fini dell'audit e del controllo.</p>	

191

<p>verifica di alcune attività comuni a tutti gli interventi</p> <p>l'acquisizione del CUP;</p>	<p>Il CUP, a cui è associato, all'interno della sezione anagrafica del Sistema CUP, il corredo informativo dei dati anagrafici e qualificanti dell'investimento (fra cui, la descrizione testuale, il costo complessivo programmato, l'Amministrazione titolare del progetto, la localizzazione fisica, il settore d'intervento e le finalità), è l'unico elemento in grado di identificare in modo non ambiguo un determinato progetto di investimento pubblico.</p>
<p>l'obbligo di comunicazione e pubblicità del progetto;</p>	<p>versione orizzontale</p> 
<p>l'obbligo di trasmissione di dati ai fini dell'audit e del controllo.</p>	<p>l'art. 22 del Regolamento (UE) 2021/241 prevede che, ai fini dell'audit e controllo e per fornire dati comparabili sull'utilizzo dei fondi in relazione a misure per l'attuazione di riforme e progetti di investimento nell'ambito del piano per la ripresa e la resilienza, gli Stati devono raccogliere le seguenti categorie standardizzate di dati, nonché garantire il relativo accesso:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il nome del destinatario finale dei fondi; - il nome dell'appaltatore e del subappaltatore, ove il destinatario finale dei fondi sia un'amministrazione aggiudicatrice ai sensi delle disposizioni nazionali o dell'Unione in materia di appalti pubblici; - il/i nome/i, il/i cognome/i e la data di nascita del/dei titolare/i effettivo/i del destinatario dei fondi o appaltatore, ai sensi dell'articolo 3, punto 6, della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio; - un elenco di eventuali misure per l'attuazione di riforme e progetti di investimento nell'ambito del piano per la ripresa e la resilienza con l'importo totale del finanziamento pubblico di tali misure e con l'indicazione dell'importo dei fondi erogati nell'ambito del dispositivo e di altri fondi dell'Unione.

192



Lo statuto (speciale) delle **regole contabili** del PNRR

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

Questa foto di Autore sconosciuto è concessa in licenza da CC BY-NC-ND

193



Il primo aspetto :la **TRACCIABILITA'**
RAFFORZATA delle
risorse del PNRR

194

La tracciabilità e codifica contabile

art. 9, comma 4 del d.l. n. 77 del 2021

Attuazione degli interventi del PNRR

- Le amministrazioni di cui al comma 1 assicurano la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di una apposita codificazione contabile per l'utilizzo delle risorse del PNRR secondo le indicazioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze. Conservano tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati e li rendono disponibili per le attività di controllo e di audit.

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

195

Art 2, comma 4,
del dm 11
ottobre 2021:
LA
TRACCIABILITA'

4. Le amministrazioni titolari di interventi, utilizzando le funzionalità del sistema informatico di supporto alla gestione finanziaria attivato dal Servizio centrale per il PNRR che assicura il costante monitoraggio e la tracciabilità dei relativi movimenti finanziari, dispongono i relativi pagamenti in favore dei destinatari finali delle risorse, ovvero i trasferimenti in favore delle altre amministrazioni/enti responsabili dell'attuazione dei singoli progetti, sui rispettivi conti di Tesoreria unica per gli enti assoggettati alla legge 29 ottobre 1984, n. 720. Per le amministrazioni statali i trasferimenti sono disposti su apposite contabilità speciali da aprire presso la Tesoreria dello Stato. Per i soggetti non intestatari di conti di Tesoreria, i trasferimenti sono disposti sui rispettivi conti correnti bancari/postali.

196

**DM 11 ottobre 2021 (GU 23/11/2021) Art. 3 – comma 3
: LA TRACCIABILITA' nei capitoli degli enti locali**

- 3. Con riferimento alle risorse del PNRR dedicate a specifici progetti **gli enti territoriali e i loro organismi e enti strumentali in contabilità finanziaria accendono appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione o del bilancio finanziario gestionale al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite** relative al finanziamento specifico.
- Con riferimento alle risorse del PNRR dedicate a specifici progetti in materia sanitaria, le regioni e province autonome accendono appositi capitoli relativi alla spesa sanitaria del bilancio gestionale al fine di garantire un'esatta imputazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico, in coerenza con l'art. 20 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118

197

L'accessibilità
ai dati :il
sistema ReGis
di cui all'art. 1
comma 1043
della legge
178/2020

1043. Le amministrazioni e gli organismi titolari dei progetti finanziati ai sensi dei commi da 1037 a 1050 sono responsabili della relativa attuazione conformemente al principio della sana gestione finanziaria e alla normativa nazionale ed europea, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la correzione delle frodi, la corruzione e i conflitti di interessi, e realizzano i progetti nel rispetto dei cronoprogrammi per il conseguimento dei relativi target intermedi e finali. Al fine di supportare le attività di gestione, di monitoraggio, di rendicontazione e di controllo delle componenti del Next Generation EU, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato sviluppa e rende disponibile un apposito sistema informatico.

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

198



199

Le regole ordinarie per le quote vincolate	Le deroghe contabili alla disciplina dei vincoli per il PNRR
<p>Utilizzo in termini di sola cassa (art 195 tuel)</p> <ul style="list-style-type: none"> • possibilità per gli enti di disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) per il finanziamento di spese correnti con l'obbligo per l'Ente di ricostituire la consistenza delle somme vincolate utilizzate per il pagamento di spese correnti con le prime entrate libere 	<p>Utilizzo in termini di sola cassa(art 195 tuel)</p> <ul style="list-style-type: none"> • possibilità per gli enti di disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) per il finanziamento di spese correnti con l'obbligo per l'Ente di ricostituire la consistenza delle somme vincolate utilizzate per il pagamento di spese correnti con le prime entrate libere
<p>Rappresentazione contabile</p> <ul style="list-style-type: none"> • punto 9.7.2, per il bilancio di previsione, sia il punto 13.7.2, per il rendiconto di gestione, del principio contabile applicato richiamato precisano che quando l'entrata vincolata finanzia più capitoli di spesa gli importi relativi ai singoli capitoli di spesa sono aggregati e riferiti ad un unico oggetto della spesa. Lo stesso principio contabile applicato prevede che l'elenco analitico di tali capitoli di spesa è riportato nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione, seguendo lo schema dell'allegato a/2. 	<p>Rappresentazione contabile</p> <ul style="list-style-type: none"> • punto 9.7.2, per il bilancio di previsione, sia il punto 13.7.2, per il rendiconto di gestione, del principio contabile applicato richiamato precisano che quando l'entrata vincolata finanzia più capitoli di spesa gli importi relativi ai singoli capitoli di spesa sono aggregati e riferiti ad un unico oggetto della spesa. Lo stesso principio contabile applicato prevede che l'elenco analitico di tali capitoli di spesa è riportato nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione, seguendo lo schema dell'allegato a/2. • Accertamento dei contributi in base al solo provvedimento di assegnazione (art. 15 D.L. 77/2021) • 'Tracciabilità' nei singoli capitoli(art. 9, comma 4 del d.l. n. 77 del 2021)
<p>Utilizzo dell'avanzo vincolato</p> <ul style="list-style-type: none"> • Alle condizioni stabilite dall'art.1 commi 897 900 l 145/2018 	<p>Utilizzo dell'avanzo vincolato</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'utilizzo di tali risorse è consentito anche agli enti in disavanzo in deroga ai limiti previsti dall'art. 1, commi 897 e 898, della L. 145/2018.
<p>Variazioni di bilancio</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se entrate vincolate, gli enti possono variare il bilancio fino al 31 dicembre per iscrivere nuove o maggiori entrate, stanziare i correlati programmi di spesa e procedere con l'accertamento delle relative entrate (art. 175, comma 3, lettera a) del Tuel e art. 51, comma 6, lettera a) del D. Lgs. 118/2011). 	<p>Variazioni di bilancio</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se entrate vincolate, gli enti possono variare il bilancio fino al 31 dicembre per iscrivere nuove o maggiori entrate, stanziare i correlati programmi di spesa e procedere con l'accertamento delle relative entrate (art. 175, comma 3, lettera a) del Tuel e art. 51, comma 6, lettera a) del D. Lgs. 118/2011).
<p>Variazioni di bilancio in esercizio provvisorio</p> <p>art163 e 187 3-quinquies .Le variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione, sono effettuate solo dopo l'approvazione del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta di cui al comma 3-<i>quater</i>.</p> <p>Le variazioni consistenti nella mera re-iscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dal regolamento di contabilità o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nel corso dell'esercizio provvisorio, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, al solo scopo di garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenze, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente, è consentito l'utilizzo di quote vincolate dell'avanzo di amministrazione presunto. 	<p>Variazioni di bilancio in esercizio provvisorio</p> <ul style="list-style-type: none"> • deroga alla regola del 163 e 187 3-quinquies • Dal 2021 al 2026, gli enti locali possono variare il bilancio anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria per iscrivere in bilancio i finanziamenti di derivazione statale ed europea per investimenti.

200

Accertamento delle entrate (senza dover attendere impegno dell'amministrazione erogante)

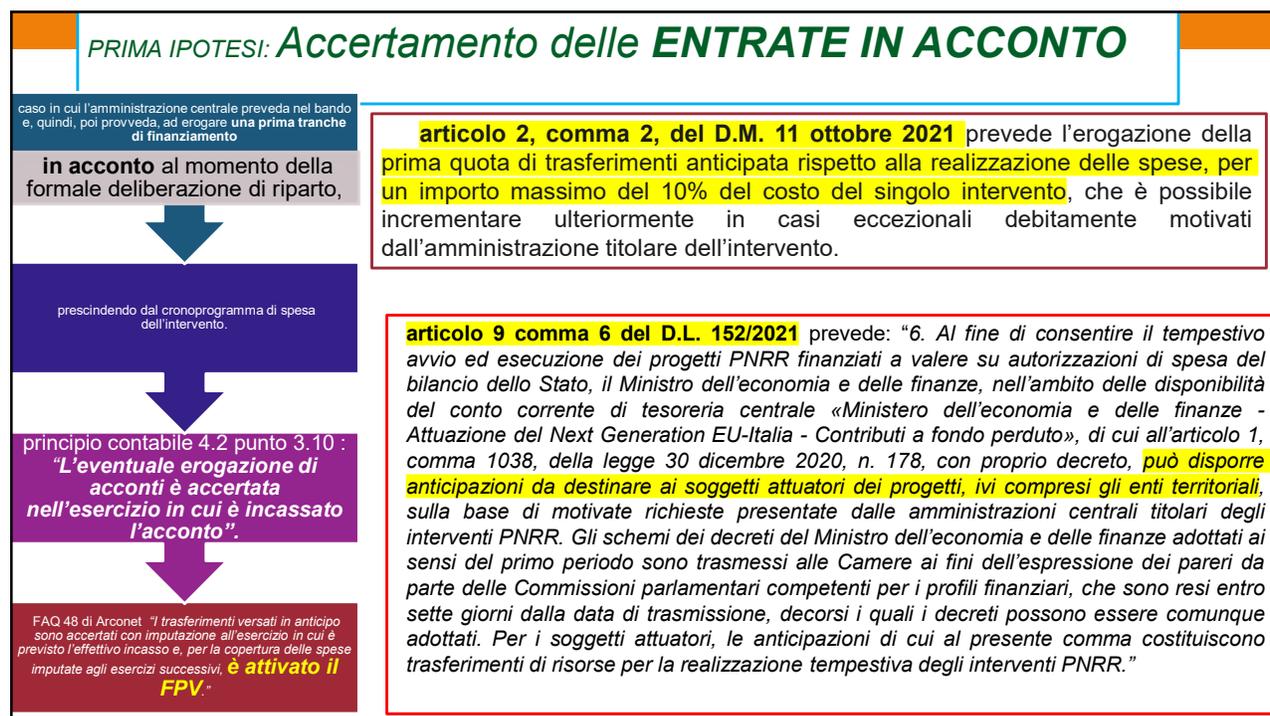
art. 15, comma 4 D.L. n. 77 del 2021

- In deroga alle ordinarie procedure, **gli enti possono accertare le risorse del PNRR e del PNC sulla base della formale deliberazione di riparto o assegnazione del contributo a proprio favore, senza dover attendere l'impegno dell'amministrazione erogante**, con imputazione agli esercizi di esigibilità ivi previsti

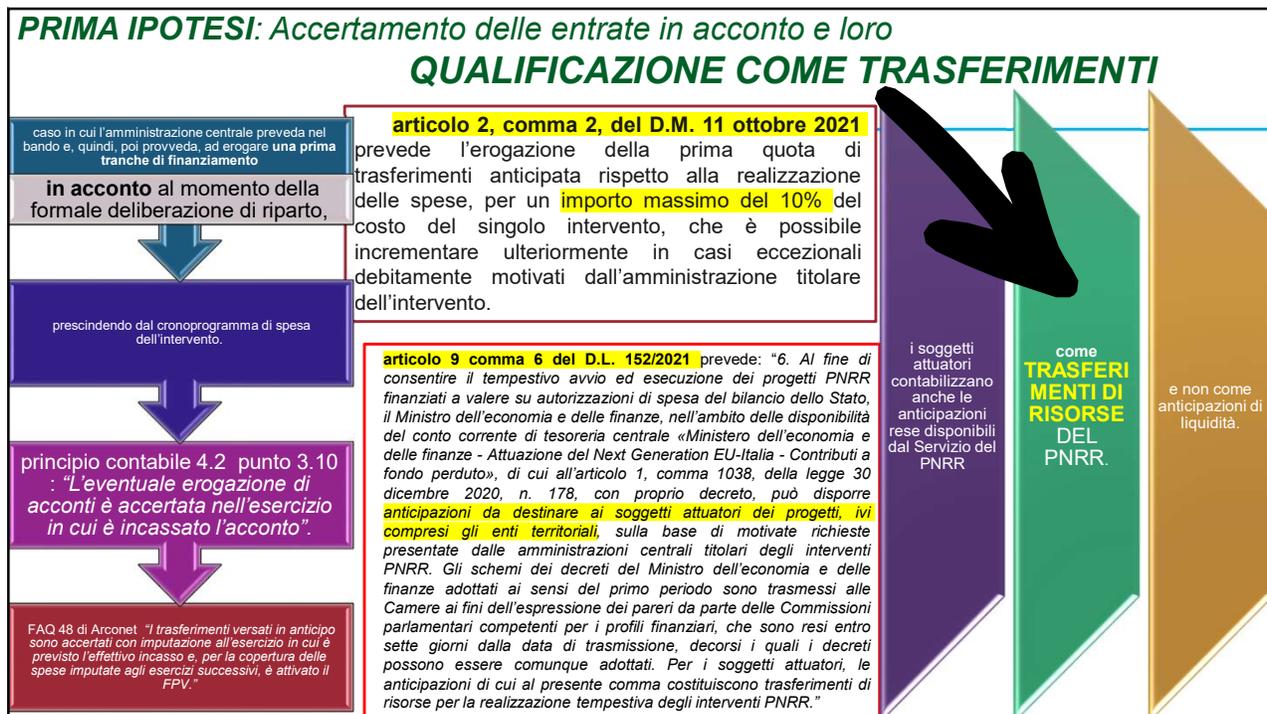
FAQ 48 di Arconet

- a seguito dei decreti ministeriali di assegnazione delle risorse, gli enti:
- possono procedere **all'accertamento delle entrate** nel rispetto dei principi della competenza finanziaria potenziata;
- al fine di consentire, a seguito del perfezionamento delle obbligazioni di spesa, **la registrazione degli impegni con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma.**

201



202



203

**Gli anticipi di risorse
DI 152/2021, art. 9, commi 6 e 7**

- Il dl 152/2021 ("Disposizioni urgenti per l'attuazione del PNRR e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose") prevede all'articolo 9, commi 6 e 7, che il Mef disponga **anticipi di risorse da destinare ai soggetti attuatori dei progetti**, ivi compresi gli enti territoriali, **sulla base di motivate richieste presentate dalle Amministrazioni centrali** titolari degli interventi ricompresi nel PNRR
 - Gli impegni e i relativi pagamenti dovuti a **fasi dell'intervento che si realizzano in anticipo** rispetto al cronoprogramma prefissato possono essere assistiti da corrispondenti anticipi di risorse trasferite
 - A tal fine le amministrazioni centrali dispongono di un **fondo rotativo statale (circa 40 mld.)** a gestione speciale
 - Gli anticipi disposti sono poi regolati nel fondo rotativo con recuperi sui fondi dei ministeri titolari degli interventi, a norma del comma 7 dello stesso articolo 9

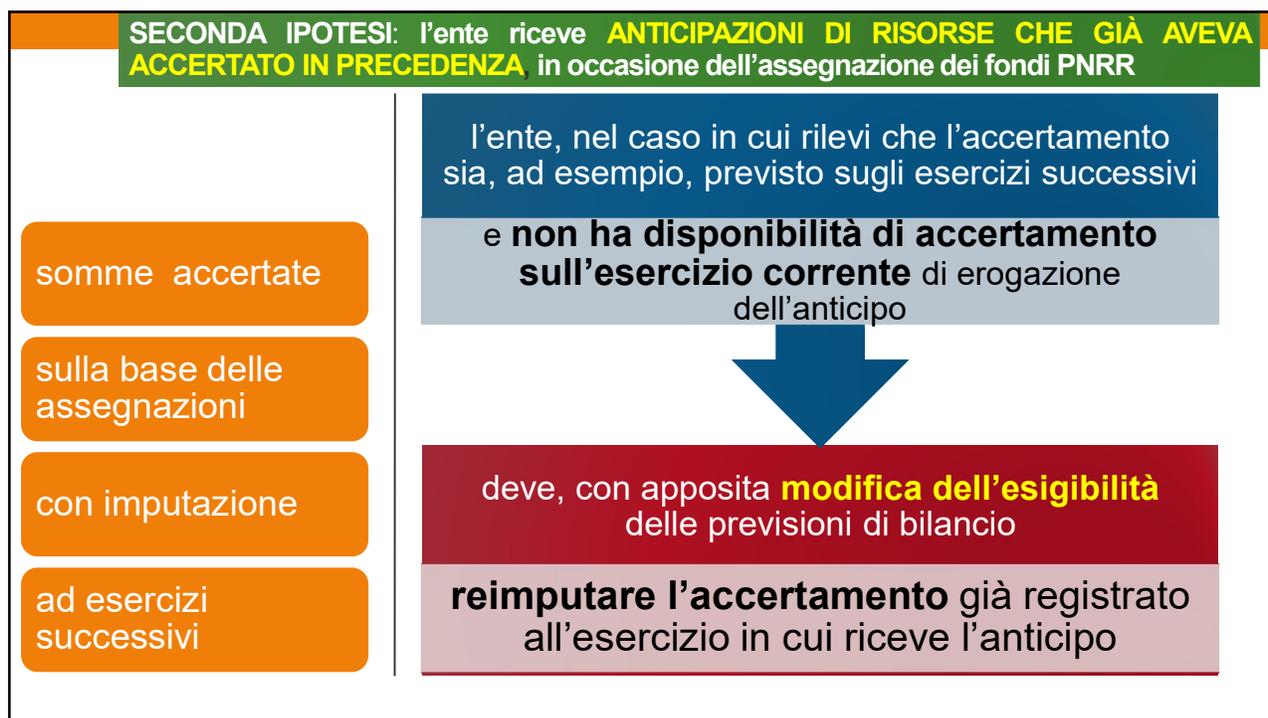
Questa norma viene ora modificata, con evidenti obiettivi di snellimento, con il dl 24 febbraio 2023, n. 13

204

La modifica del comma 6, art.9 del dl 152/2021

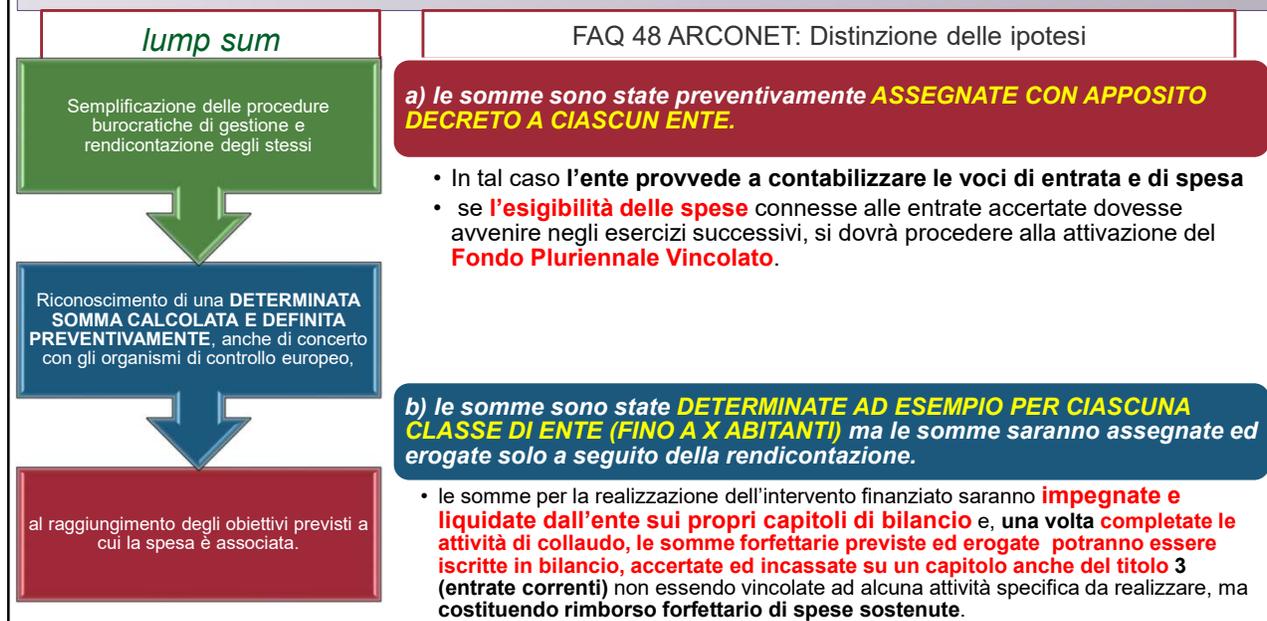
Testo originario co. 6	Testo sostituito dal dl 13/2022
<p>6. Al fine di consentire il tempestivo avvio ed esecuzione dei progetti PNRR finanziati a valere su autorizzazioni di spesa del bilancio dello Stato,</p> <p>il Ministero dell'economia e delle finanze,</p> <p>nell'ambito delle disponibilità del conto corrente di tesoreria centrale «Ministero dell'economia e delle finanze - Attuazione del Next Generation EU-Italia - Contributi a fondo perduto», di cui all'articolo 1, comma 1038, della legge 30 dicembre 2020, n. 178,</p> <p>può disporre anticipazioni <u>da destinare ai soggetti</u> attuatori dei progetti, ivi compresi gli enti territoriali, sulla base di <u> motivate richieste presentate dalle amministrazioni centrali titolari</u> degli interventi PNRR.</p> <p>Per i soggetti attuatori, le anticipazioni di cui al presente comma costituiscono trasferimenti di risorse per la realizzazione tempestiva degli interventi PNRR.</p>	<p>6. Al fine di consentire il tempestivo avvio ed esecuzione dei progetti PNRR finanziati a valere su autorizzazioni di spesa del bilancio dello Stato,</p> <p>il Ministero dell'economia e delle finanze,</p> <p>nell'ambito delle disponibilità del conto corrente di tesoreria centrale «Ministero dell'economia e delle finanze - Attuazione del Next Generation EU-Italia - Contributi a fondo perduto», di cui all'articolo 1, comma 1038, della legge 30 dicembre 2020, n. 178,</p> <p>può disporre anticipazioni <u>in favore dei relativi soggetti attuatori</u>, ivi compresi gli enti territoriali, sulla base di <u> motivate richieste dagli stessi presentate, sentite le amministrazioni centrali</u> titolari degli interventi PNRR su cui i progetti insistono.</p> <p>Per i soggetti attuatori, le anticipazioni di cui al presente comma costituiscono trasferimenti di risorse <u>vincolati alla realizzazione tempestiva</u> degli interventi PNRR per i quali sono erogate.</p> <p>I soggetti attuatori sono tenuti a riversare nel citato conto corrente di tesoreria l'importo dell'anticipazione non utilizzata a chiusura degli interventi.</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gli anticipi di risorse possono essere richiesti al Mef direttamente dai soggetti attuatori ▪ Il Mef provvede ad erogare «sentiti» i ministeri titolari degli interventi PNRR ▪ Le erogazioni <ul style="list-style-type: none"> ✓ sono sempre definite come «trasferimenti di risorse» (e non anticipazioni finanziarie) ✓ sono ora (più) esplicitamente «vincolate» alla tempestiva realizzazione degli interventi 	

205



206

TERZA IPOTESI :Accertamento di importi forfettari (lump sum)



207

SEMPLIFICAZIONE CONTABILE: investimenti relativi alle **TECNOLOGIE DELL'INFORMAZIONE**

(articolo 27, comma 2 quinquies, del D.L. 152/2021, come modificato in occasione della legge di conversione)

2-quinquies. Nell'ambito delle finalità di cui al comma 2-bis, con riguardo all'esigenza di rafforzare i servizi digitali anche in conformità al Piano nazionale di ripresa e resilienza, nonché, al fine di assicurare la trasformazione digitale dei servizi della pubblica amministrazione in coerenza con gli obiettivi e i tempi previsti dalla linea di intervento M1C1-riforma 1.3 del medesimo Piano, garantendo l'efficacia e l'efficienza dei processi di spesa nella fornitura di servizi digitali, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché la Commissione nazionale per le società e la borsa, a decorrere dall'anno finanziario 2022 e fino al termine di attuazione del predetto Piano nazionale di ripresa e resilienza, possono proporre, nell'ambito dei rispettivi bilanci di previsione o con i provvedimenti di assestamento dei bilanci stessi, variazioni compensative, in termini di competenza e di cassa, tra gli stanziamenti previsti, nell'ambito delle proprie dotazioni finanziarie, per gli investimenti relativi alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione in attrezzature, quali i server e altri impianti informatici, e quelli relativi all'acquisizione di servizi cloud infrastrutturali. La vigilanza sulla corretta applicazione del presente comma da parte delle amministrazioni centrali dello Stato è assicurata dagli uffici centrali del bilancio. Per le amministrazioni pubbliche diverse dalle amministrazioni centrali dello Stato, i collegi di revisione dei conti e i collegi sindacali presso gli enti e organismi pubblici vigilano sulla corretta applicazione del presente comma, nell'ambito dei compiti loro attribuiti dall'articolo 20 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123."

autorizza, a decorrere dall'anno finanziario 2022 e fino al termine di attuazione del PNRR, la proposizione, nell'ambito dei rispettivi bilanci di previsione o con i provvedimenti di assestamento

di **VARIAZIONI COMPENSATIVE**, in termini di competenza e di cassa, **TRA GLI STANZIAMENTI** previsti - nell'ambito delle proprie dotazioni finanziarie -

per gli investimenti relativi alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione in attrezzature, quali i server e altri impianti informatici, e quelli relativi all'acquisizione di servizi cloud infrastrutturali.

208

opere di importo superiore o uguale a 100 mila euro)

- L'ordinamento contabile vigente, con l'entrata in vigore di semplificazioni per il PNRR, con riferimento alla spesa d'investimento, al punto 5.3 individuava, ed ancora individua, nel decreto 1° marzo 2019 introduceva, nel principio contabile 4/2, a seguire il paragrafo 5.3.11, un nuovo paragrafo 5.3.12 in cui precisava che "La spesa riguardante il livello minimo di progettazione, richiesto ai fini dell'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici, è registrata nel bilancio di previsione **prima dello stanziamento riguardante l'opera cui la progettazione si riferisce.**"
- Ne consegue che lo stanziamento relativo alla progettazione minimale, necessaria per l'inserimento di un'opera nel programma triennale, doveva trovare una sua autonoma evidenza, distinta dallo stanziamento del capitolo dell'opera correlata e dunque l'iscrizione in bilancio poteva avvenire solo nell'esercizio successivo a quello in cui si era proceduto ad approvare il programma triennale dei lavori pubblici (riferito al nuovo triennio) e dopo che si era proceduto a impegnare e definire la progettazione minima richiesta.

Nel caso di opere di importo inferiore a 100 mila euro,

- invece, il legislatore prevedeva una differente modalità di contabilizzazione. In assenza di alcuna disposizione che ne preveda una approvazione preventiva all'interno degli strumenti di progettazione, l'opera e le relative spese (tra cui anche quelle di progettazione) potevano essere incluse direttamente nel bilancio, in appositi stanziamenti con riferimento alle missioni e programmi di riferimento, senza dunque dover distinguere la progettazione di livello minimo da quelle successive.
- Nell'ambito di un percorso di accelerazione della realizzazione delle opere previste nel PNRR, l'articolo 6 bis del D.L. 152/2021 prevede, per promuovere la massima partecipazione ai bandi, che **le procedure di affidamento dell'attività di progettazione richiesta dai predetti bandi possono essere espletate anche in mancanza di una specifica previsione nei documenti di programmazione**, di cui all'articolo 21 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50.

SEMPLIFICAZIONE CONTABILE

affidamento dell'attività di progettazione in assenza di previsione nei documenti di programmazione

D.L. 154/2021

Art. 6-bis. Disposizioni in materia di progettazione delle opere pubbliche

1. Al fine di promuovere la massima partecipazione ai bandi per l'assegnazione delle risorse del Piano nazionale di ripresa e resilienza o del Piano nazionale per gli investimenti complementari destinate alla realizzazione di opere pubbliche, **le procedure di affidamento dell'attività di progettazione richiesta dai predetti bandi possono essere espletate anche in mancanza di una specifica previsione nei documenti di programmazione** di cui all'articolo 21 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50.

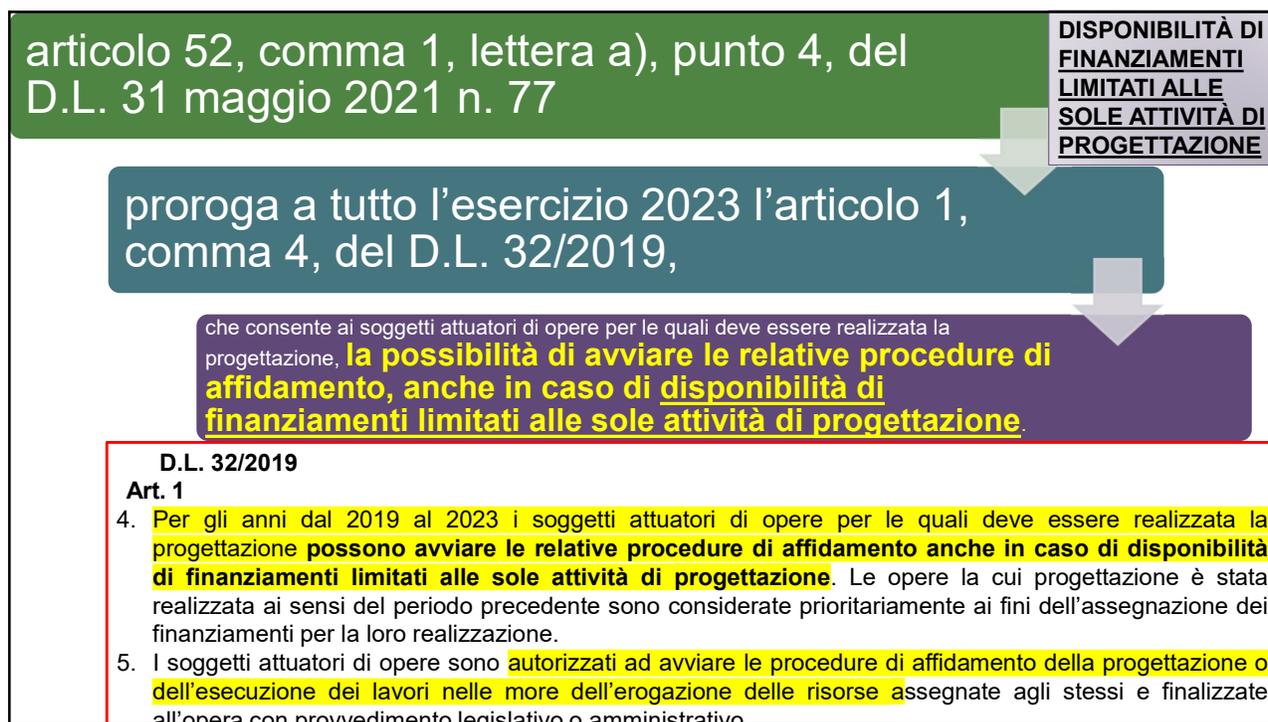
209



210



211



212



213



214

NIP Enti Locali & Emilia Romagna Norme & Tributi Plus | 34 DRE

I temi di NT+ Professionisti a cura di Ancrel

Coerenza tra saldo della certificazione Covid e risultato di amministrazione, anticipazione di tesoreria (Fpv: importanti indicazioni dalla Corte conti Emilia Romagna)

di Marco Castellani e Tommaso Pazzagliani - Rubrica a cura di Ancrel
01 Luglio 2022

La sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna ha recentemente posto l'attenzione su tre questioni rilevanti nei bilanci degli enti locali.

- Nella Deliberazione 53/2022 la Sezione ha, invece, preso una netta posizione sulle criticità nell'utilizzo del Fpv da parte degli enti che, in larga misura, non viene stanziato in sede di predisposizione del bilancio di previsione alterando le previsioni di cassa con riferimento al titolo secondo della spesa ma viene costituito solamente a rendiconto (in sede di riaccertamento ordinario) con una reimputazione all'esercizio successivo rendendo evidente la mancanza dei cronoprogrammi su più esercizi finanziari. Nel caso esaminato la Sezione ha chiamato il Comune, «anche con il fisiologico ausilio dell'organo di revisione, a conformarsi con puntualità ai richiamati principi che costituiscono il presupposto della corretta iscrizione in bilancio del Fpv: esso non può, per le caratteristiche che lo connotano, avere una proiezione meramente annuale».

215

Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, delibb. n. 81/2021/PRSE, 6/2020/PRSE, 5/2020/PRSE e 4/2020/PRSE)

- **3.3.1.** Sotto altro profilo, la Sezione ha operato la verifica del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV), il quale ai sensi del citato art. 186 del Tuel incide in via immediata e diretta sulla quantificazione e rappresentazione del risultato di amministrazione. Esso rappresenta una delle condizioni indispensabili per il raggiungimento degli obiettivi di trasparenza contabile e di progressivo avvicinamento del momento della competenza e di quello della cassa, a fondamento della c.d. contabilità armonizzata introdotta dal decreto legislativo n. 118/2011.
- **3.3.2.** In proposito, occorre sottolineare che la Sezione delle autonomie con la deliberazione n. 2/2021/INPR, in perfetta armonia col DEF, evidenzia che le misure per lo sviluppo degli investimenti degli enti locali (ai quali è affidata in parte rilevante la ripresa del nostro sistema economico) possono contribuire a contrastare il depauperamento della dotazione di capitale fisso cui si è assistito nell'ultimo decennio, oltre che a colmare il divario infrastrutturale tra le diverse aree del Paese, e sottolinea che la corretta gestione della spesa per gli investimenti costituisce ora una priorità assoluta nelle politiche pubbliche nazionali, regionali e locali, nella prospettiva di risanamento dell'economia che punta a risultati ed obiettivi che non possono essere mancati.
- E' innegabile che lo sviluppo degli investimenti deve essere sostenuto da un'adeguata organizzazione, riconsiderando il ciclo tecnico di ciascun intervento, dalla programmazione al collaudo dell'opera, e parallelamente il ciclo finanziario, anche al fine di individuare le criticità e i tempi di attraversamento delle varie fasi del ciclo, a partire da quella di progettazione la cui qualità rappresenta il presupposto per garantire l'esecuzione dell'opera senza rallentamenti e, soprattutto, senza aumento di costi diretti e indiretti.
- L'articolo 183, comma 3 del T.U.E.L. stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. decreto legislativo n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato. Come precisato sul punto dalla Sezione delle Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. deliberazioni n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015).
- Sotto tale profilo, la Sezione Autonomie richiama pertanto gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi ed a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

216

216

<ul style="list-style-type: none"> Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase. La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo e trova uno strumento di monitoraggio nell'Istituto del Fondo pluriennale vincolato il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il DM 1 marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo. <p>In pratica, pur con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo degli investimenti (progettazione, procedura di affidamento, realizzazione, esecuzione, collaudo), monitorando il rispetto del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni affidabili in chiave di controllo strategico e sulla performance e per l'attivazione di misure correttive. Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità delle previsioni e alla realizzazione nel ciclo di bilancio.</p> <p>3.3.3. Nel caso del comune di XXXX, l'Ente, pur dichiarando di aver correttamente adottato cronoprogrammi di spesa e, di conseguenza, quantificato e gestito le risorse ad esso correlate, nelle annualità in esame risulta aver imputato le relative spese ad una sola annualità, impegnandone solo una quota marginale e mandando in economia le restanti somme.</p> <p>3.3.4. E' pertanto necessario che l'ente riveda l'organizzazione, soprattutto il canale di comunicazione tra uffici tecnici e ragioneria, impostando la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili - anche con riferimento agli importi di spesa previsti, evitando di portare sistematicamente delle quote rilevanti in economia - in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio, e implementando gli strumenti di controllo interno mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al D.M. 22 dicembre 2015. Il proposito la Sezione Autonomie, con la delibera citata sottolinea anche che la vigilanza sulla prosecuzione, senza soluzione di continuità, di tutte le attività nel ciclo tecnico e che riguardano sia le fasi di progettazione, sia le fasi di esecuzione dell'opera o lavoro pubblico comporta una sinergia tra gli uffici tecnici e dei lavori pubblici con il servizio economico-finanziario. Essendo il FPV, come detto, astratto da una funzione essenzialmente programmatica, diviene evidente che le eventuali patologie si riverberano in termini di necessità di verifica tra quanto delineato negli atti fondamentali contabili e, in particolare, nel programma amministrativo di mandato quanto effettivamente realizzato, segnatamente per ciò che concerne il controllo strategico e la gestione.</p> <ul style="list-style-type: none"> La Sezione vigilerà sul corretto adempimento di quanto indicato. 	217
--	-----

217

<p>Corte dei conti, sez. req. di contr. per l'Emilia-Romagna, delib. n. 12/2023/PRSE</p>	
<ul style="list-style-type: none"> È erroneo il comportamento del Comune che, nel calcolare il fondo pluriennale vincolato (FPV), si limita a considerare le somme del solo esercizio successivo, visto che, per le caratteristiche peculiari di detto fondo, non può aversi una proiezione meramente annuale: l'FPV è cumulato, nel senso che l'importo iscritto in entrata in ciascun esercizio riporta tutte le risorse rinviate dagli esercizi precedenti, sia quelle relative agli impegni imputati all'esercizio cui si riferisce il bilancio, sia quelle relative agli esercizi successivi; trattandosi di un dato cumulato, il fondo rappresenta contabilmente con trasparenza e attendibilità: <ol style="list-style-type: none"> la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle risorse ed il loro effettivo impiego, evidenziando, nel caso in cui le risorse siano costituite da prestiti, il fenomeno, frequente presso gli enti locali, dell'acquisizione di liquidità vincolata destinata a restare inutilizzata anche per periodi di tempo lunghi, nonostante comportino oneri finanziari; il procedimento di programmazione e realizzazione delle spese pubbliche che impiegano risorse acquisite anticipatamente dall'ente e richiedono un periodo di tempo ultrannuale di attuazione, evidenziando anche i tempi di impiego delle risorse acquisite per la realizzazione di interventi pluriennali (si pensi alla indispensabilità di tale previsione nel caso di indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo). <ul style="list-style-type: none"> Il principio della competenza potenziata prevede che il FPV sia uno strumento di rappresentazione delle spese pubbliche territoriali che evidenzii, con trasparenza ed attendibilità, il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo utilizzo; in quest'ottica, ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, assume valore strategico la sussistenza e l'aggiornamento del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica andrà a scadere e diverrà esigibile; lo scopo del fondo in questione è quello di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e, pertanto, il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte Cost., sent. n. 247/2017, punto 9 del Considerato diritto). La logica del nuovo sistema, introdotto dal Decreto Legislativo n. 118/2011, è quella, infatti, di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese (All. 4/1, punto 9.8, del Decreto Legislativo n. 118 del 2011) (cfr. Corte Cost., sent. n. 6/2017). Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della delibera della Sezione Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase. L'imputazione delle spese di investimento in unico esercizio varifica, nella sostanza, lo strumento contabile del FPV, finalizzato a dare contezza tanto al Consiglio quanto, in definitiva, ai cittadini dei tempi di realizzazione dell'opera attesa; infatti, la rappresentazione delle risorse di investimento in un unico anno riproduce la classica modalità contabile di riconduzione in bilancio degli stanziamenti con riporto, a seconda dei casi, a residuo proprio o a residuo di stanziamento, delle risorse, rispettivamente, non pagate o non ancora impegnate nonché dei correlati flussi di cassa. La corretta programmazione diviene, allo stato attuale, essenziale per gli enti assegnatari di risorse europee (risorse PNRR) in questa prospettiva, rinnovata attenzione vada posta alla verifica degli effetti dell'azione, ponendo a raffronto i risultati conseguiti con gli obiettivi programmatici declinati nel piano, il cui obiettivo è rilanciare la struttura economico-sociale del paese, sulla base di scadenze temporali. 	

218

verifiche riguardo al fondo pluriennale vincolato:

regolare **accertamento delle entrate** che finanziano il fondo stesso;

effettiva **sussistenza delle corrispondenti obbligazioni passive** o, quantomeno, formale avvio delle relative procedure di affidamento di spesa;

coerenza della composizione del fondo con i **cronoprogrammi** di investimento.

219



220

ESEMPI DI RICHIESTE ISTRUTTORIE

(normalmente inserita all'interno di una nota istruttoria più ampia)

221

Esempio n. 1-riciesta «standard» (in assenza di particolari criticità)

Si richiede di compilare la seguente tabella per l'esercizio 2020, allegando la delibera di riaccertamento ordinario dei residui adottata nel 2020 - propedeutica al rendiconto 2019 - nonchè adottata nel 2021 (propedeutica al rendiconto 2020). Va da sé che se l'Ente si è avvalso della possibilità di procedere con riaccertamenti parziali dovranno essere trasmessi anche le relative determinazioni:

222

Esempio n. 1-riciesta «standard»

DESCRIZIONE	GESTIONE	CORRENTE	CAPITALE	TOTALE
FPV di spesa costituito in corso di esercizio 2020	CO			
FPV di spesa costituito in sede di riaccertamento ordinario dei residui	CO			
	RE			
FPV di spesa costituito in sede di riaccertamento straordinario dei residui	RE			
TOTALE FPV DI SPESA				
di cui FPV gestione di competenza 2020	CO			
di cui FPV gestione dei residui	RE			

223

Esempio n. 1-riciesta «standard»

- Voglia altresì codesta Amministrazione, trasmettere una relazione in merito alla composizione del FPV, distinguendo la componente di parte corrente e capitale.
- In particolare, per il fondo costituito da risorse di parte corrente, si chiede di indicare gli importi del FPV relativo al salario accessorio ed altri eventuali FPV di parte corrente e le ragioni di costituzione;
- per la parte in conto capitale è indispensabile che gli importi indicati siano correlati al Piano Triennale delle opere pubbliche e ad aggiornati cronoprogrammi, di cui si chiede la trasmissione.

224

Esempio n. 2

FPV spesa 31/12 ≠ FPV entrata 1/01

Nel caso di enti per cui il FPV in entrata non coincide con il FPV in spesa al 31 dicembre dell'anno precedente:

«In ordine al fondo pluriennale vincolato si evidenzia una discrasia tra l'importo del predetto fondo di parte spesa 2020 e FPV di entrata 2021 che non coincidono per euro _____ (cfr. il sotto riportato prospetto).

L'Amministrazione relazioni in ordine alla descritta difformità entro il termine del _____.

225

Esempio n. 2

FPV spesa 31/12 ≠ FPV entrata 1/01

Verifica FPV in dettaglio		Spesa	Entrata	Differenza
C.M.	Missione	2016	2017	
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	11.642,62	11.642,62	0,00
2	Giustizia	0,00	0,00	0,00
3	Ordine pubblico e sicurezza	0,00	0,00	0,00
4	Istruzione e diritto allo studio	124,64	124,64	0,00
5	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	0,00	0,00	0,00
6	Politiche giovanili, sport e tempo libero	0,00	0,00	0,00
7	Turismo	0,00	0,00	0,00
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	0,00	0,00	0,00
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	-18.000,00	0,00	-18.000,00
10	Trasporti e diritto alla mobilità	0,00	0,00	0,00
11	Soccorso civile	0,00	0,00	0,00
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	0,00	0,00	0,00
13	Tutela della salute	0,00	0,00	0,00
14	Sviluppo economico e competitività	0,00	0,00	0,00
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	0,00	0,00	0,00
16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	5.727,41	5.727,41	0,00
17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	0,00	0,00	0,00
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	0,00	0,00	0,00
19	Relazioni internazionali	0,00	0,00	0,00
	TOTALE	-505,33	17.494,67	-18.000,00

226

Esempio n. 3

FPV e «trasferimenti a rendicontazione»

Il § 9.1 Principio contabile applicato, Allegato 4.2 al D.lgs. 118/2011 s.m.i prevede che *«Non è necessaria la costituzione del fondo pluriennale vincolato nel caso in cui la reimputazione riguardi, contestualmente, entrate e spese correlate. Ad esempio con riferimento ai trasferimenti a rendicontazione, per i quali accertamenti e impegni sono imputati allo stesso esercizio, in caso di reimputazione degli impegni, si provvede alla contestuale reimputazione dei correlati accertamenti, senza costituire o incrementare il fondo pluriennale vincolato .*

227

FPV e trasferimenti a rendicontazione

Talvolta l'esiguo importo - o addirittura l'assenza del fondo pluriennale vincolato (FPV= 0) - può dipendere anche dalla circostanza che le risorse impiegate per il finanziamento delle opere pubbliche vengano trasferite da altre amministrazioni previa rendicontazione dei singoli stati di avanzamento oppure siano proventi da mutui a «rendicontazione».



In questi casi è evidente che le Entrate e spese devono essere esigibili nello stesso anno. Se l'accertamento (non ancora incassato) è esigibile nell'anno precedente mentre la spesa nell'esercizio successivo l'entrata deve essere reimputata nell'esercizio di esigibilità della spesa, ovviamente senza utilizzare il fondo pluriennale vincolato.

228

gli aspetti contabili: contributi a rendicontazione

sulla base del
cronoprogramma
di spesa:

impegno sui capitoli dell'esercizio e di quelli successivi prevedendo, anche contestualmente, l'accertamento della corrispondente entrata in ciascun esercizio;

in caso di
modifiche del
cronoprogramma
di spesa:

si opera esclusivamente, con variazioni di esigibilità di entrate e di spesa, mantenendo comunque la correlazione di importi tra le somme impegnate e le corrispondenti somme accertate che misurano la rendicontazione effettuata;

in caso di
acconti:

esclusivamente variazioni di esigibilità di entrate, ed attivazione dell'eventuale FPV, mantenendo il cronoprogramma di spesa inalterato.

229

In tali casi è possibile porre una specifica richiesta istruttoria:

- «Tenuto conto della contenuta misura del fondo pluriennale la cui composizione è riportata nel prospetto obbligatorio, allegato al rendiconto, si chiede di precisare, con specifico riferimento a ciascuna posta attiva al termine dell'esercizio, se l'Ente ha reimputato gli impegni con la contestuale reimputazione dei correlati accertamenti».

230

Una esemplificazione degli aspetti da verificare in tema di erogazione di contributi

Art. 1 bis dl
59/2021 Misure
di semplificazione
per gli
investimenti

- 1. Ai fini della corretta programmazione finanziaria delle risorse e dell'erogazione dei contributi concessi per la progettazione e la realizzazione di investimenti relativi a interventi di spesa in conto capitale, limitatamente a quelli indicati all'articolo 1, **l'amministrazione erogante i predetti contributi verifica** tramite il sistema di cui al decreto legislativo 29 dicembre 2011, n. 229, e quelli ad esso collegati, l'avvenuta esecuzione da parte degli enti beneficiari dei relativi adempimenti amministrativi, ivi compresi:
 - a) **la presentazione dell'istanza di finanziamento nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 11 della legge 16 gennaio 2003, n. 3;**
 - b) **l'affidamento dei relativi contratti;**
 - c) **l'emissione di stati di avanzamento dei lavori;**
 - d) **il monitoraggio fisico della realizzazione dell'intervento;**
 - e) **la chiusura contabile e di cantiere dell'intervento;**
 - f) **la chiusura del codice unico di progetto di cui all'articolo 11 della citata legge n. 3 del 2003.**



Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

231

Le criticita' e gli equilibri di bilancio



232

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

Il tema centrale per i controlli finanziari

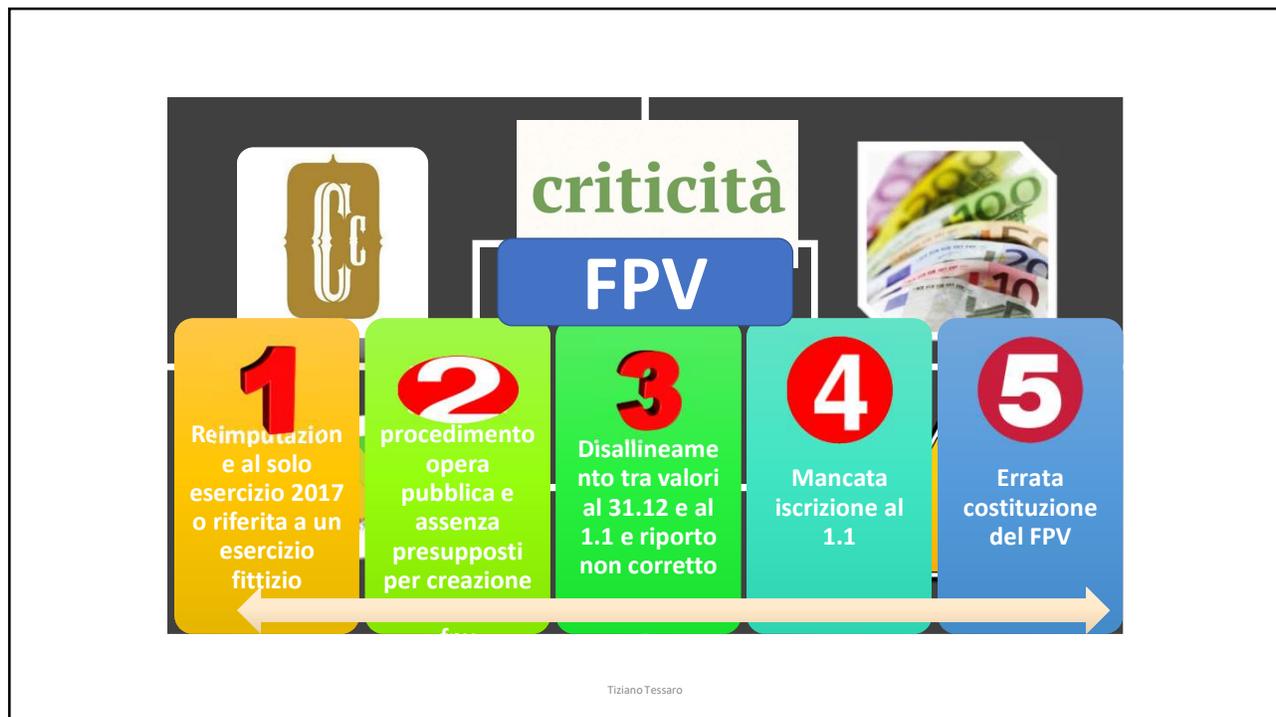
- L'esigenza di tenere distinte le risorse affluenti dal PNRR (mediante il meccanismo della tracciabilità) impone controlli volti a eliminare il **rischio di utilizzo delle nuove risorse (che sono destinate pro futuro) alla copertura dei disavanzi pregressi**

Il tema della tracciabilità', della gestione separata, di evitare meccanismi e **artifici contabili** che vadano surrettiziamente a coprire disavanzi

233



234



235

IL QUADRO DEI CONTROLLI DELLA CORTE DEI CONTI SUL PNRR

236

Il sistema dei controlli non è un sistema chiuso (sentenza n. 29 del 1995)

- la Corte costituzionale ha ritenuto che le previsioni costituzionali in materia di controlli sulle pubbliche amministrazioni (artt. 100, comma secondo, 125, comma primo, e 130 Cost.) non configurino un sistema “chiuso” di controlli e dunque non impediscano al legislatore ordinario di «introdurre forme di controllo diverse e ulteriori, purché per queste ultime sia rintracciabile in Costituzione un adeguato fondamento normativo o un sicuro ancoraggio a interessi costituzionalmente tutelati. [... Non è quindi precluso al legislatore] un tipo di controllo, come quello [collaborativo sulla gestione] che abbia ad oggetto, non già i singoli atti amministrativi, ma l'attività amministrativa, considerata nel suo concreto e complessivo svolgimento, e che debba essere eseguito, non già in rapporto a parametri di stretta legalità, ma in riferimento ai risultati effettivamente raggiunti collegati agli obiettivi programmati nelle leggi o nel bilancio, tenuto conto delle procedure e dei mezzi utilizzati per il loro raggiungimento. [...] Sotto quest'ultimo profilo, è da sottolineare che il riferimento dei principi costituzionali ora ricordati alla pubblica amministrazione in generale – tanto se statale, quanto se regionale o locale – comporta che, salvo espresse deroghe eventualmente contenute in altre norme costituzionali, le forme di controllo previste per l'attuazione di quegli stessi principi esigano un'applicazione tendenzialmente uniforme a tutte le pubbliche amministrazioni e, quindi, postulino la loro estensione anche agli uffici pubblici regionali. Del resto, poiché il fine ultimo dell'introduzione, in forma generalizzata, del controllo sulla gestione è quello di favorire una maggiore funzionalità nella pubblica amministrazione attraverso la valutazione complessiva della economicità/efficienza dell'azione amministrativa e dell'efficacia dei servizi erogati, non si può ragionevolmente pensare che a siffatto disegno rimangano estranee proprio le amministrazioni regionali, cui compete di somministrare la maggior parte delle utilità individuali e collettive destinate a soddisfare i bisogni sociali» (sentenza n. 29 del 1995).

237

LA (NECESSARIAMENTE DIVERSA) ARTICOLAZIONE DEI CONTROLLI DOPO LA CRISI PANDEMICA

European Commission, Brussels, 17.9.2020 SWD (2020) 205 final PART 1/2
“Commission staff working document guidance to member states recovery and resilience plans”,

preoccupazioni per lo svolgimento di un controllo, da parte degli Stati membri, del corretto impiego delle risorse e sulla loro gestione,

nel documento Commission Staff Working Document Guidance to Member States Recovery and Resilience Plans (SWD (2020) 205 final),

vengono auspiccate diverse tipologie: controllo preventivo, concomitante e successivo (paragrafo 5 del documento “Payments, control and audit”, pagine da 35 a 38).

con la locuzione “sound financial management”, la Commissione Europea individua di fatto il concetto di “sana gestione finanziaria” che guida i controlli che la Corte dei conti è chiamata a svolgere.

il concetto di “control”,

inteso come capacità di indirizzo della gestione,

è individuato esplicitamente, nel suo ciclo preventivo-concomitante-consuntivo.

Con ciò esaltando il collegamento fra gestione finanziaria e output (servizi e infrastrutture), in ottica di valorizzazione della componente di efficienza o razionalizzazione della spesa, che deve quindi essere accompagnata da un adeguato sistema di controlli finalizzato al raggiungimento di concreti obiettivi complessivi di buon andamento.

controllo della razionalizzazione della spesa

i vari soggetti che saranno esecutori del Recovery plan, spesso collegati fra loro in logica di network, vanno dotati di un sistema unitario di controlli, una sorta di mega-cruscotto di indicatori di performance chiave, key performance indicators (KPI, si veda alla p. 40 del documento sopracitato della Commissione Europea), che consenta di realizzare in modo efficace i processi di controllo, in particolare quello concomitante, anche attraverso l'incentivazione di meccanismi di trasparenza dell'agire amministrativo.

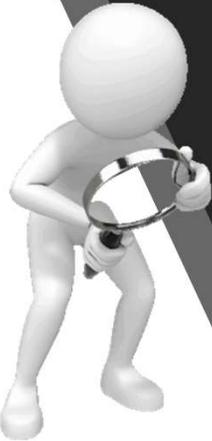
Dunque, flussi di spesa in relazione ai KPI di output, che insieme danno contenuto fattivo ai tre concetti di efficienza, efficacia ed economicità, costituiscono elementi di valutazione imprescindibili anche per la verifica dell'attuazione del Recovery plan.

238

La norma quadro in tema di PNRR :art. 9 DL 77/2021

3. *Gli atti, i contratti ed i provvedimenti di spesa adottati dalle amministrazioni per l'attuazione degli interventi del PNRR sono sottoposti ai controlli ordinari di legalita' e ai controlli amministrativo contabili previsti dalla legislazione nazionale applicabile.*

239



Art 7, comma 7, del DL 77/2021

7. La Corte dei conti esercita il controllo sulla gestione di cui all'articolo 3, comma 4, della legge 14 gennaio 1994 n. 20, svolgendo in particolare **valutazioni di economicita', efficienza ed efficacia circa l'acquisizione e l'impiego delle risorse finanziarie provenienti dai fondi di cui al PNRR**. Tale controllo si informa a criteri di cooperazione e di coordinamento con la Corte dei conti europea, secondo quanto previsto dall'articolo 287, paragrafo 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. La Corte dei conti, ai sensi dell'articolo 3, comma 6 della legge 14 gennaio 1994 n. 20, riferisce, almeno semestralmente, al Parlamento sullo stato di attuazione del PNRR.

240



241



242

Art.9.comma 8 del dl 152/2021
Rafforzamento ed efficienza dei processi di gestione, revisione e valutazione della spesa e miglioramento dell'efficacia dei relativi procedimenti

8. Ai fini del rafforzamento delle attività, degli strumenti di analisi e monitoraggio della spesa pubblica e dei processi di revisione e valutazione della spesa, presso il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, è istituito il Comitato scientifico per le attività inerenti alla revisione della spesa, con funzioni di supporto alle attività di analisi e valutazione della spesa e di proposta all'applicazione dell'articolo 22-bis della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Il Comitato opera in relazione alle linee guida stabilite dal Presidente del Consiglio dei ministri e riferisce al Ministro dell'economia e delle finanze. Il Comitato indica i criteri e le metodologie per la definizione dei processi e delle attività di revisione della spesa, nonché gli obiettivi da perseguire. Al Comitato partecipa il Ragioniere generale dello Stato, che lo presiede, i dirigenti generali da questi delegati e quelli di volta in volta competenti in relazione alla materia trattata, un componente della segreteria tecnica del Ministro dell'economia e delle finanze, un rappresentante della Banca d'Italia, un rappresentante dell'Istituto nazionale di statistica (Istat), un rappresentante della Corte dei conti. Alle riunioni del Comitato possono essere invitati rappresentanti delle pubbliche amministrazioni ed esperti esterni con professionalità inerenti alle materie trattate.

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

243

3) Il controllo concomitante sui piani programmi progetti

ART. 22 D.L. 76/2020 *Controllo concomitante della Corte dei conti per accelerare gli interventi di sostegno e di rilancio dell'economia nazionale*

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

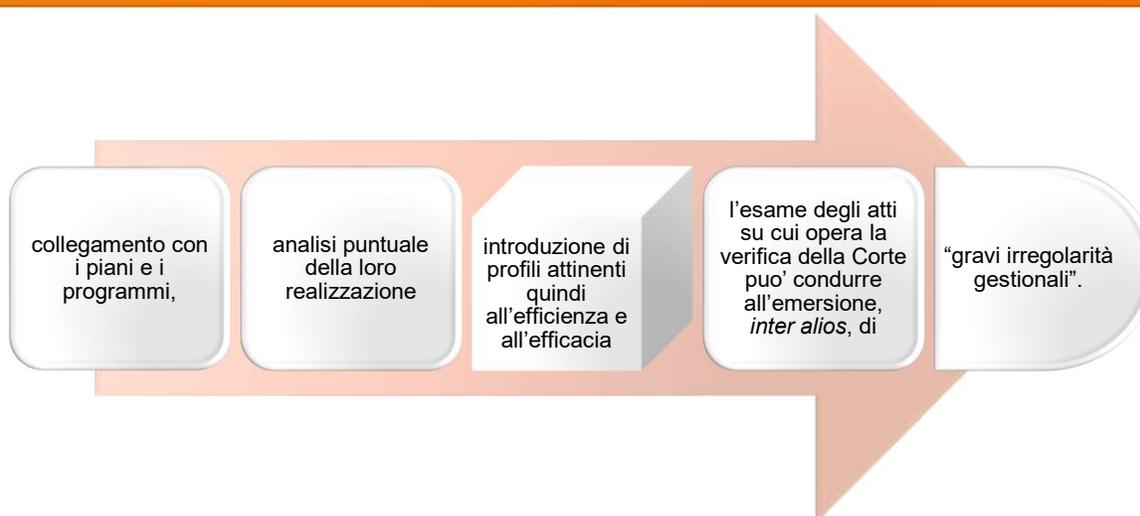
244

ART. 22 D.L. 76/2020 *Controllo concomitante della Corte dei conti per accelerare gli interventi di sostegno e di rilancio dell'economia nazionale*

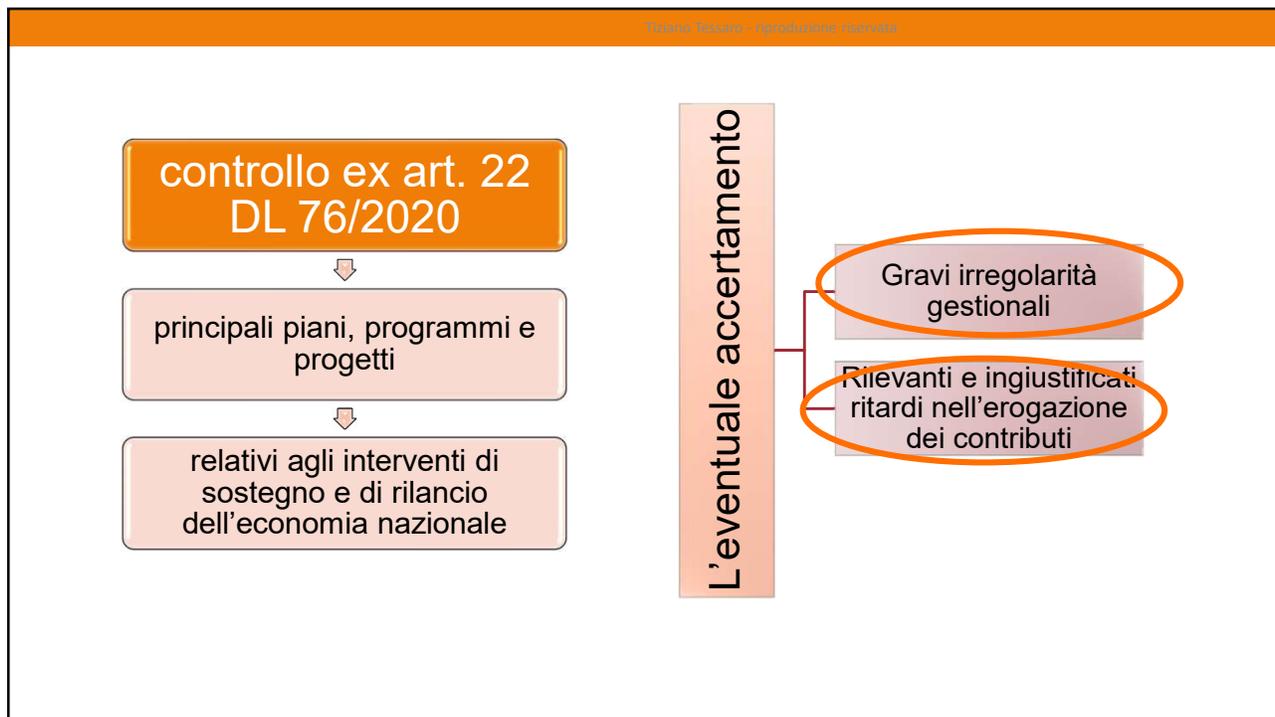
- “1. La Corte dei conti, anche a richiesta del Governo o delle competenti Commissioni parlamentari, svolge il controllo concomitante di cui all'articolo 11, comma 2, della legge 4 marzo 2009, n. 15, sui principali piani, programmi e progetti relativi agli interventi di sostegno e di rilancio dell'economia nazionale. L'eventuale accertamento di gravi irregolarità gestionali, ovvero di rilevanti e ingiustificati ritardi nell'erogazione di contributi secondo le vigenti procedure amministrative e contabili, è immediatamente trasmesso all'amministrazione competente ai fini della responsabilità dirigenziale ai sensi e per gli effetti dell'articolo 21, comma 1, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. “
- 2. Il Consiglio di presidenza della Corte dei conti, nell'esercizio della potestà regolamentare autonoma di cui alla vigente normativa, provvede all'individuazione degli uffici competenti e adotta le misure organizzative necessarie per l'attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica e nell'ambito della vigente dotazione organica del personale amministrativo e della magistratura contabile”.

245

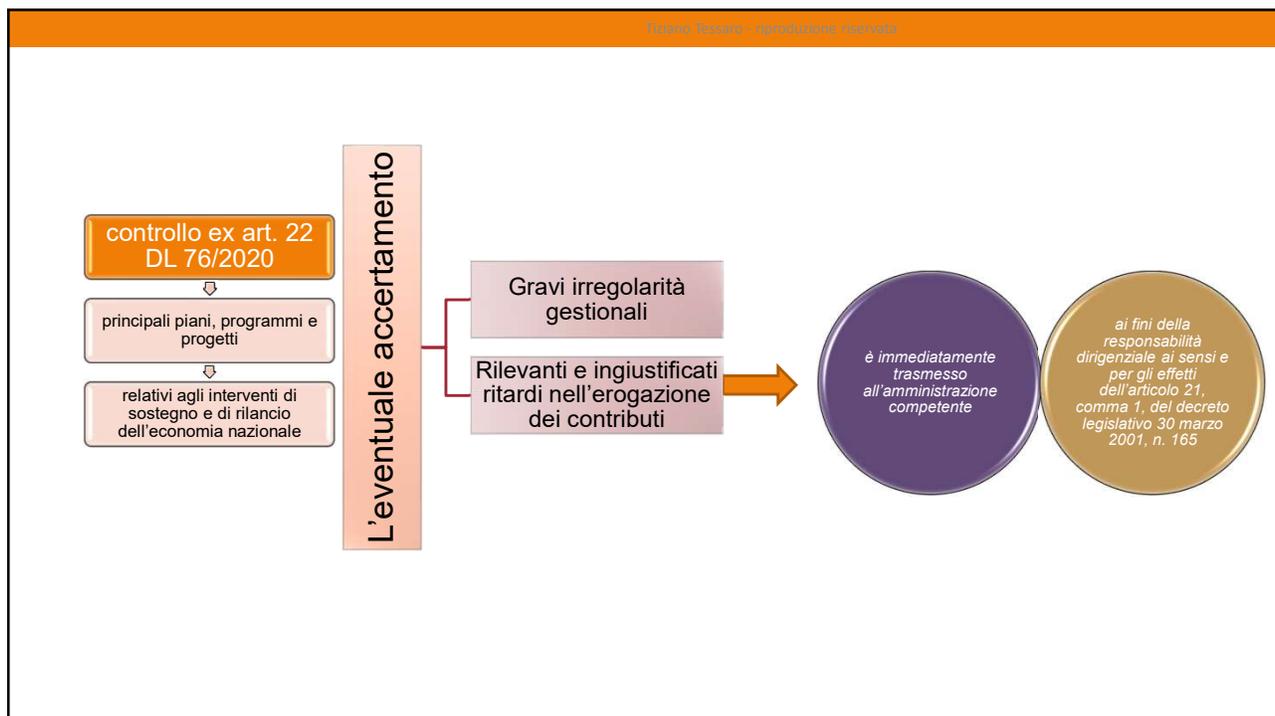
L'INDIVIDUAZIONE DEI PARAMETRI DEL CONTROLLO DELLA CORTE



246



247



248

Gli effetti

TIZIANO TESSARO - RIPRODUZIONE RISERVATA

249

TIZIANO TESSARO - RIPRODUZIONE RISERVATA

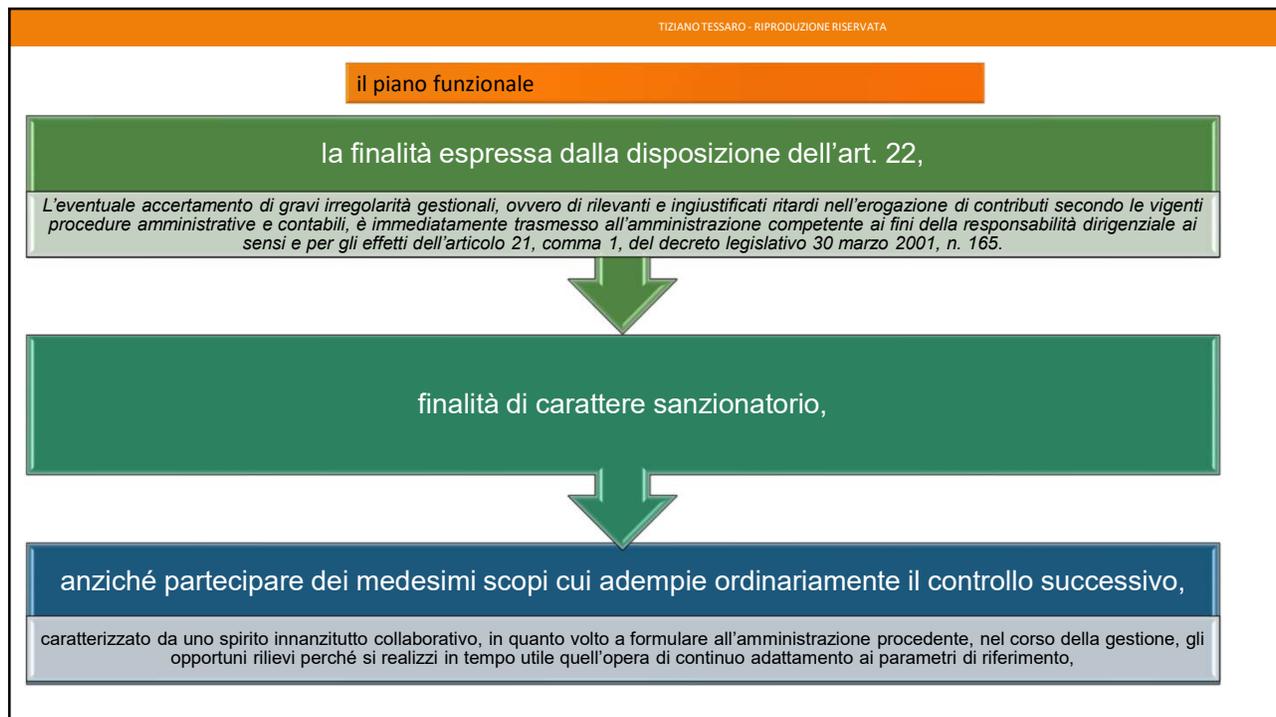
finalità servente all'avvio di una successiva attività di tipo amministrativo

dai connotati squisitamente sanzionatori/repressivi, afferenti i meccanismi della responsabilità dirigenziale,



l'accertamento operato dalla Corte è trasmesso all'amministrazione competente ai fini della responsabilità dirigenziale ai sensi e per gli effetti dell'articolo 21, comma 1, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

250



251



252



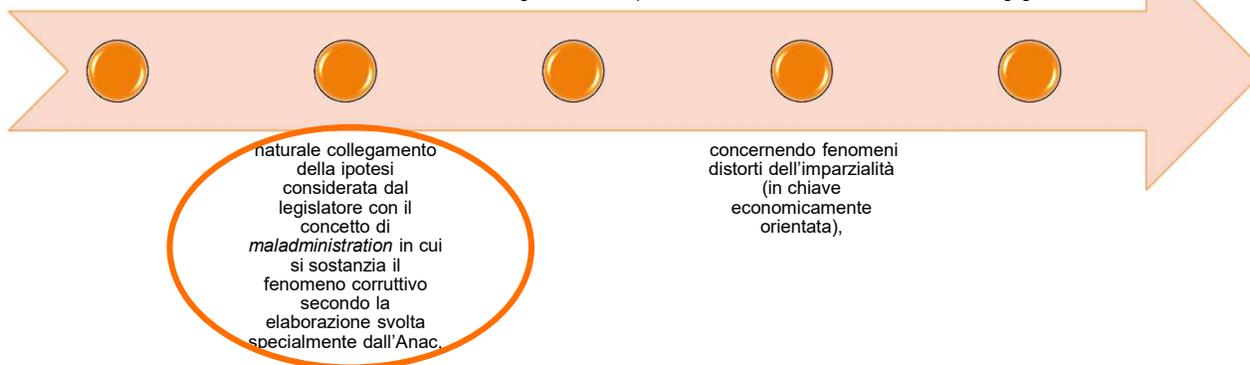
- direzione di uno sbocco sanzionatorio *limitato* al mero accertamento della responsabilità dirigenziale?

253

l'eventuale accertamento di gravi irregolarità gestionali, ovvero di rilevanti e ingiustificati ritardi nell'erogazione di contributi secondo le vigenti procedure amministrative e contabili,

verifica diffusa del corretto uso delle risorse pubbliche (art. 1, d.lgs. n. 33/2013, come modificato dal d.lgs. n. 97/2016),

a cui non sono evidentemente estranei le situazioni di omissione e negligenza.



254



255



256

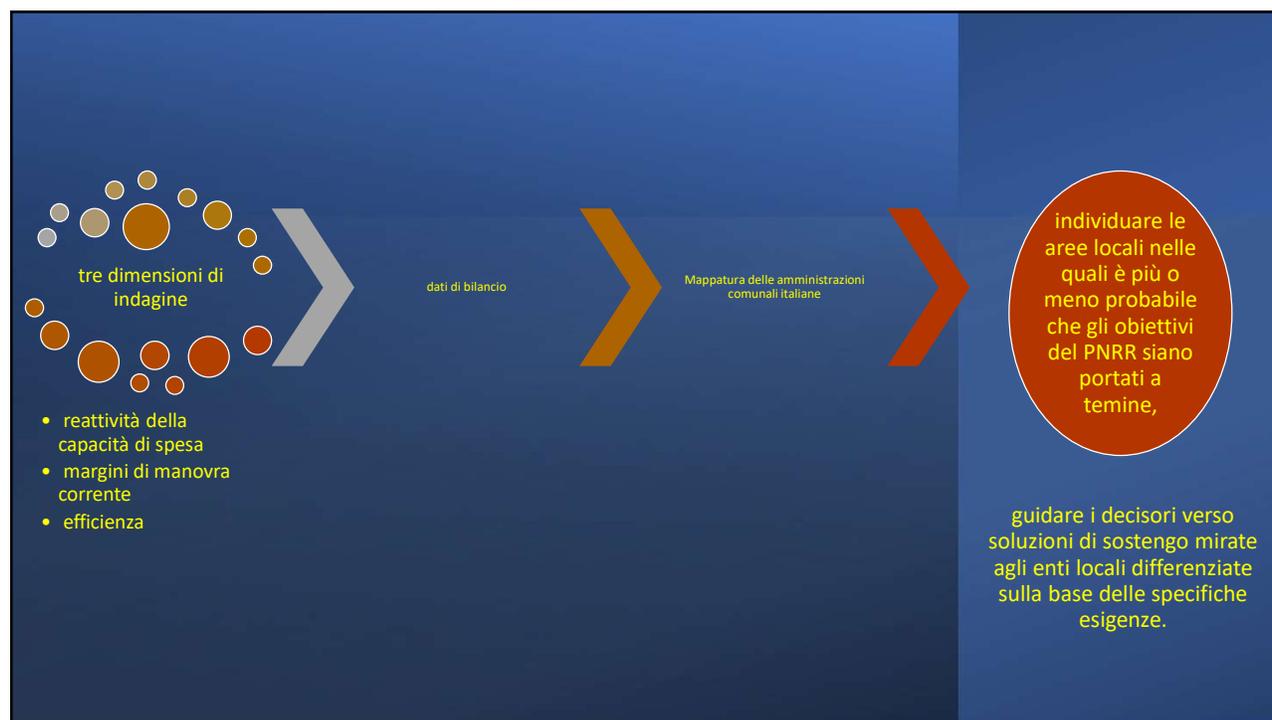
Art.9.comma 8 del dl 152/2021

Rafforzamento ed efficienza dei **processi di gestione, revisione e valutazione della spesa** e miglioramento dell'efficacia dei relativi procedimenti

8. Ai fini del rafforzamento delle attività, degli strumenti di **analisi e monitoraggio della spesa pubblica** e dei **processi di revisione e valutazione della spesa**, presso il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, è istituito il Comitato scientifico per le attività inerenti alla revisione della spesa, con funzioni di supporto alle **attività di analisi e valutazione della spesa** e di proposta all'applicazione dell'articolo 22-bis della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Il Comitato opera in relazione alle linee guida stabilite dal Presidente del Consiglio dei ministri e riferisce al Ministro dell'economia e delle finanze. Il Comitato indica i criteri e le metodologie per la **definizione dei processi e delle attività di revisione della spesa**, nonché gli obiettivi da perseguire. Al Comitato partecipa il Ragioniere generale dello Stato, che lo presiede, i dirigenti generali da questi delegati e quelli di volta in volta competenti in relazione alla materia trattata, un componente della segreteria tecnica del Ministro dell'economia e delle finanze, un rappresentante della Banca d'Italia, un rappresentante dell'Istituto nazionale di statistica (Istat), un rappresentante della Corte dei conti. Alle riunioni del Comitato possono essere invitati rappresentanti delle pubbliche amministrazioni ed esperti esterni con professionalità inerenti alle materie trattate.

Flaminio Tassarò - riproduzione riservata

257



258

LE TRE DIMENSIONI DI INDAGINE PER LA QUALITA' DELLA SPESA DEL PNRR



reattività della capacità di spesa,



marginì di manovra corrente,



efficienza

259

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

tre direttrici, tra loro correlate, per analizzare l'attuazione da parte degli enti territoriali del PNRR



260

LE TRE DIMENSIONI DI INDAGINE PER LA QUALITA' DELLA SPESA DEL PNRR

reattività della capacità di spesa

la capacità degli enti locali di spendere le risorse finanziarie aggiuntive in tempi limitati, cioè prendendo decisioni in tempi veloci

marginale di manovra corrente

non mettere a repentaglio i propri equilibri di bilancio a seguito dell'eventuale incremento di spesa corrente che alcune tipologie di investimenti (il PNRR finanzia in larga misura spesa in conto capitale) potrebbero procurare (tipicamente le infrastrutture che generano spesa corrente non coperta da altrettanti flussi di entrate correnti).

Efficienza come buon livello di "qualità della spesa"

le amministrazioni locali devono essere efficienti, ossia operare in modo tale da non sprecare risorse e dunque avere un buon livello di "qualità della spesa" (a tal proposito si veda la Deliberazione 14/2021 Corte dei Conti Sezione Autonomie "Prime analisi sulla qualità della spesa dei Comuni").

261

LE TRE DIMENSIONI DI INDAGINE PER LA QUALITA' DELLA SPESA DEL PNRR

reattività della capacità di spesa

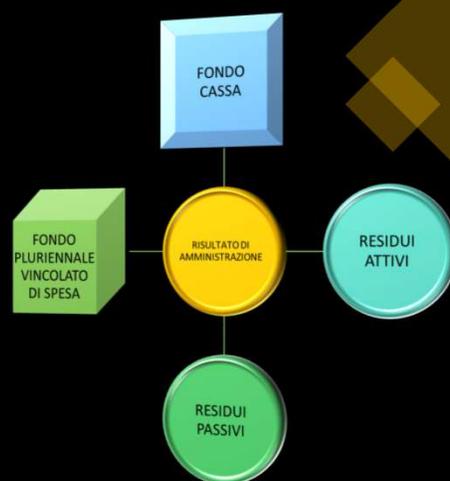
la capacità degli enti locali di spendere le risorse finanziarie aggiuntive in tempi limitati, cioè prendendo decisioni in tempi veloci

marginale di manovra corrente

non mettere a repentaglio i propri equilibri di bilancio a seguito dell'eventuale incremento di spesa corrente che alcune tipologie di investimenti (il PNRR finanzia in larga misura spesa in conto capitale) potrebbero procurare (tipicamente le infrastrutture che generano spesa corrente non coperta da altrettanti flussi di entrate correnti).

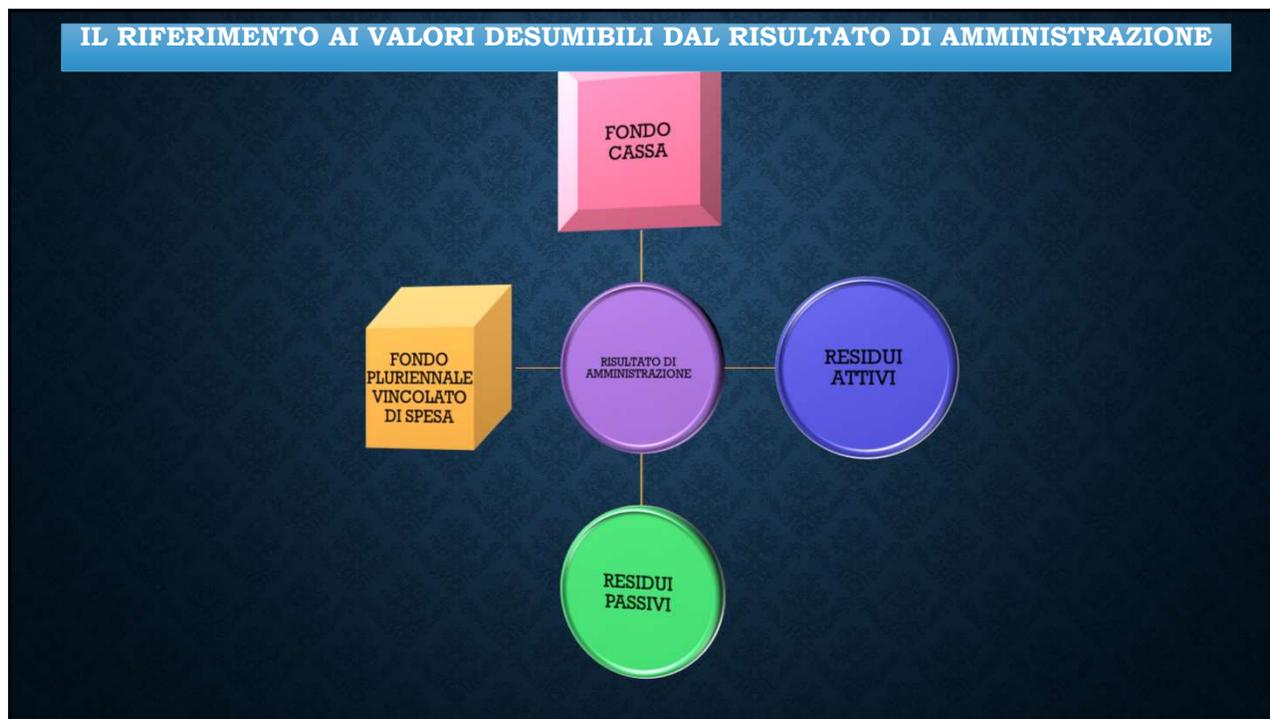
Efficienza come buon livello di "qualità della spesa"

le amministrazioni locali devono essere efficienti, ossia operare in modo tale da non sprecare risorse e dunque avere un buon livello di "qualità della spesa" (a tal proposito si veda la Deliberazione 14/2021 Corte dei Conti Sezione Autonomie "Prime analisi sulla qualità della spesa dei Comuni").



262

IL RIFERIMENTO AI VALORI DESUMIBILI DAL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE



263

tre blocchi di indicatori :informazioni utili a delineare il diverso profilo economico-finanziario degli enti locali

Capacità di realizzazione della spesa

- L'attitudine dell'ente a utilizzare gli spazi di bilancio disponibili può essere valutata attraverso l'esame della tendenza a impiegare prontamente le risorse disponibili dimostrando **"reattività economico-finanziaria"**.
- Al fine di sterilizzare gli effetti dei trasferimenti straordinari sul risultato di amministrazione legati alla pandemia che, ove non utilizzati, dovrebbero trovare corretta evidenziazione contabile nei fondi vincolati, nella **costruzione dell'indicatore è stata presa in considerazione la lettera E) del risultato di amministrazione, ovvero la sola parte disponibile**
- La ridotta propensione alla spesa denota che l'Amministrazione ha preferito migliorare la propria situazione di disavanzo, anziché attuare misure anticicliche
- In tale situazione, **l'Amministrazione ha utilizzato le risorse dell'avanzo al fine di attuare misure anticicliche, senza compromettere il proprio equilibrio finanziario complessivo e mantenendo comunque un margine per gli anni futuri.**

Indicatori di capacità di realizzazione della spesa da parte dell'ente (facendo anche riferimento alle indicazioni presenti nelle Sezioni n. 2 e 3 del Questionario allegato alla Delibera n. 10/SEZAUT/2022/INPR per il rendiconto 2021):

L'andamento della spesa in conto capitale quale propensione dell'ente ad assumere impegni per tale tipologia di spesa (espressa dalla somma degli impegni del Titolo II e del FPV della spesa in conto capitale);

L'indice della capacità di realizzazione degli investimenti costituito dall'andamento del FPV di parte capitale (un andamento decrescente indica lo smaltimento dello stock, al netto di nuove attività; viceversa, un profilo crescente può essere indice di criticità. Cfr. Sezione 3 – quesito n. 1.5.2 del questionario Linee guida rendiconto 2021);

L'indice di tempestività dei pagamenti. La tendenza in diminuzione dei tempi di pagamento denota un certo miglioramento della solidità finanziaria, anche in presenza di andamenti congiunturali negativi, specie se la spesa è stata potenziata con l'adozione di misure anticicliche (cfr. Sezione n. 2, quesiti nn. 6.4 e 6.5 del questionario Linee guida rendiconto 2021);

Il permanere di un elevato livello di residui in conto capitale (titolo II) rappresenta un valido indicatore per esprimere un giudizio sulle potenzialità realizzative dei progetti PNRR da parte dell'ente. Un ridotto smaltimento, oltre a far ritenere di dubbia consistenza il debito ivi rappresentato, esprime difficoltà di attuazione dei progetti di investimento. Viceversa, un elevato grado di smaltimento di residui passivi esprime una buona attitudine degli uffici preposti ad attivare con rapidità le diverse progettualità. L'indicatore è dato dal confronto del volume dei residui passivi in conto capitale al 31 dicembre dell'anno "x" rispetto all'anno "x-1".

Margini correnti

- gli investimenti finanziati dal PNRR riguardano, in larga misura, la spesa in conto capitale per la realizzazione di infrastrutture. Da tali realizzazioni possono dipendere effetti sulla sostenibilità finanziaria.

È, quindi, importante non mettere a repentaglio gli equilibri di bilancio a seguito dell'eventuale incremento di spesa corrente, che alcune tipologie di investimenti potrebbero procurare, come le infrastrutture che generano spesa corrente non coperta da altrettanti flussi certi di entrate correnti. Solo per citare alcuni esempi, le infrastrutture destinate al trasporto pubblico, **gli impianti sportivi (piscine, palestre, centri polifunzionali)** in aggiunta a quelli già attivi, le nuove strade, le nuove aree adibite a verde pubblico, le strutture residenziali per anziani, trascinano incrementi di spesa corrente dovuti ai costi d'esercizio sotto forma di personale, utenze, manutenzioni programmate.

Analisi della performance

- Nella gestione delle risorse aggiuntive del PNRR le amministrazioni locali devono sviluppare efficienza, massimizzando l'utilità nell'impiego delle risorse attraverso un buon livello di "qualità della spesa".

tema analizzato su un piano generale nella relazione approvata con **deliberazione 14/SEZAUT/2021/FRG, che ha esaminato tre delle sei funzioni fondamentali (Amministrazione, polizia locale e rifiuti) che complessivamente generano il 45 per cento della spesa corrente dei Comuni.**

264



265



266

quattro Classi di enti in relazione al livello ed andamento del risultato d'amministrazione disponibile



<i>attendista,</i>	<i>parsimonioso,</i>	<i>interventista vulnerabile,</i>	<i>interventista non vulnerabile,</i>
<ul style="list-style-type: none"> il comune con avanzo d'amministrazione disponibile al termine del 2020 e crescente fra il 2019 e il 2020; 	<ul style="list-style-type: none"> il comune in disavanzo al termine del 2020, ma che ha migliorato la propria posizione nell'ultimo anno grazie ad una politica di riduzione delle spese o aumento delle entrate; 	<ul style="list-style-type: none"> il comune che ha eroso il proprio avanzo d'amministrazione, e che ha chiuso l'esercizio 2020 con un disavanzo d'amministrazione disponibile; 	<ul style="list-style-type: none"> il comune che ha eroso il proprio avanzo d'amministrazione, ma che riesce comunque a chiudere con un surplus.

267

Una prima analisi

rappresentazione in cui emerge la prevalenza di un atteggiamento attendista, con il 57% dei comuni che ricadono in questa categoria.

I comuni parsimoniosi sono generalmente concentrati al centro-sud e al nord-ovest,

mentre gli interventisti sono piuttosto ben distribuiti,

salvo il fatto che quelli vulnerabili sono generalmente concentrati al centro-sud ed in alcune zone del nord-ovest.

i Comuni più grandi sono stati meno interventisti e più parsimoniosi

la quota di Amministrazioni locali che hanno peggiorato la propria situazione di squilibrio durante il 2020 si è attestata, in tutte le categorie, su un 2-3%.

268

Inoltre, l'analisi degli avanzi disponibili pro capite al termine del 2020 fa intravedere divari enormi fra territori provinciali: si passa da +611 euro pro capite di Aosta seguita da +442 euro pro capite di Nuoro al forte "disavanzo disponibile" di -570 euro pro capite di Rieti. Ciò dovrebbe fare riflettere non solo in merito alle difficoltà finanziarie di molti comuni concentrati nell'area centro-meridionale, ma anche alle opportunità non colte di capacità di spesa o manovre riduttive delle entrate degli enti in avanzo. Queste ultime non derivano certo dalle sole scelte del 2020, ma da una generalizzata difficoltà (o una mancanza di necessità?) ad utilizzare le risorse che restano parcheggiate nei bilanci degli enti, specie quelli del ricco Nord.

269

Dimensione 2. Margine di manovra corrente





LA SECONDA DIMENSIONE RIGUARDA I MARGINI DI MANOVRA CORRENTE DISPONIBILI NEL BILANCIO DELL'ENTE LOCALE.



CIÒ CONSENTE DI VERIFICARE SE CI SONO SPAZI CHE CONSENTONO IL POTENZIALE INCREMENTO DELLA SPESA CORRENTE PER EFFETTO DEI NUOVI INVESTIMENTI



ES. SPESE DI MANUTENZIONE, SPESE PER UTENZE, SPESE D'ESERCIZIO IN GENERE DI NUOVE INFRASTRUTTURE

270

L'indice utilizzato

$$\frac{\sum_{2017}^{2019} \text{Riscossioni Tit.I+Tit.II+Tit.III}}{\sum_{2017}^{2019} \text{Impegni Tit.I+Tit.III}}$$



- sommatoria delle riscossioni totali delle entrate correnti (titoli 1, 2 e 3) degli ultimi tre anni precedenti la pandemia (2017-18-19)/
- sommatoria degli impegni di competenza delle spese correnti (titolo 1) e per rimborso di mutui e prestiti (titolo 3) dello stesso periodo.

271

Con questo indice si possono quindi individuare due classi di enti:



con margine di manovra corrente

- se l'indice di equilibrio corrente è maggiore di 102%, ossia il surplus di risorse correnti sono superiori del 2% rispetto alle spese correnti e per rimborso mutui, dunque con un margine che può consentire una manovra aggiuntiva di spese correnti;

senza margine di manovra corrente

- se l'indice di equilibrio corrente è pari o inferiore a 102%, dunque con un margine di manovra corrente troppo stretto o inesistente.



272



Dimensione 3. Efficienza

- Le amministrazioni comunali sono chiamate a spendere le proprie risorse in modo efficiente, anche con riferimento a quelle aggiuntive del PNRR (Deliberazione 14/2021 Corte dei Conti Sezione Autonomie "Prime analisi sulla qualità della spesa dei Comuni"), in cui 3 erano i servizi considerati :
- Amministrazione generale, Polizia municipale, Rifiuti.

La c.d. Funzione generale di amministrazione, gestione e controllo ("Amministrazione") costituisce la più importante (in termini di spesa) delle tre,

pertanto può essere considerata come una proxy del livello di efficienza complessivo dell'ente locale o, in una certa misura, la funzione che più sarà interessata in merito alla gestione del PNRR.



Il servizio Amministrazione include

la gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali,	l'ufficio tecnico,	l'anagrafe,	lo stato civile,	elettorale, I	eva e	servizio statistico,	oltre ad altri servizi amministrativi generali.
---	--------------------	-------------	------------------	---------------	-------	----------------------	---



Si tratta di un insieme di attività che non sono rivolte in via immediata, a rendere servizi rivolti alla soddisfazione di bisogni, ma assicurano il funzionamento della macchina comunale. In altri termini, consentono l'operatività dell'ente al fine di svolgere le funzioni istituzionali e quindi di offrire servizi alla comunità locale.

273

indice di efficienza

Impegni Missione 01 – Programma 0106

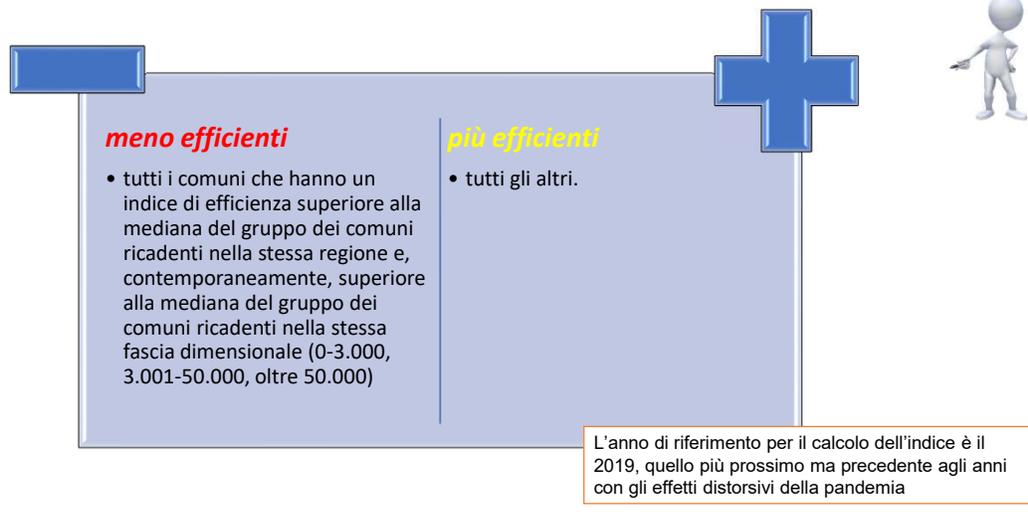
Impegni Tit. I – Programmi 0903 e 1002



- Il misuratore dell'indice di efficienza è dato dal rapporto fra un indicatore di input (Spesa corrente impegnata Missione 01 Servizi istituzionali, generali e di gestione, ad esclusione del Programma 0106 Ufficio tecnico) e un indicatore di output (Spesa corrente impegnata, Titolo 1 spesa, al netto della spesa corrente del Programma 0903 Rifiuti e Programma 1002 Trasporto pubblico locale).

274

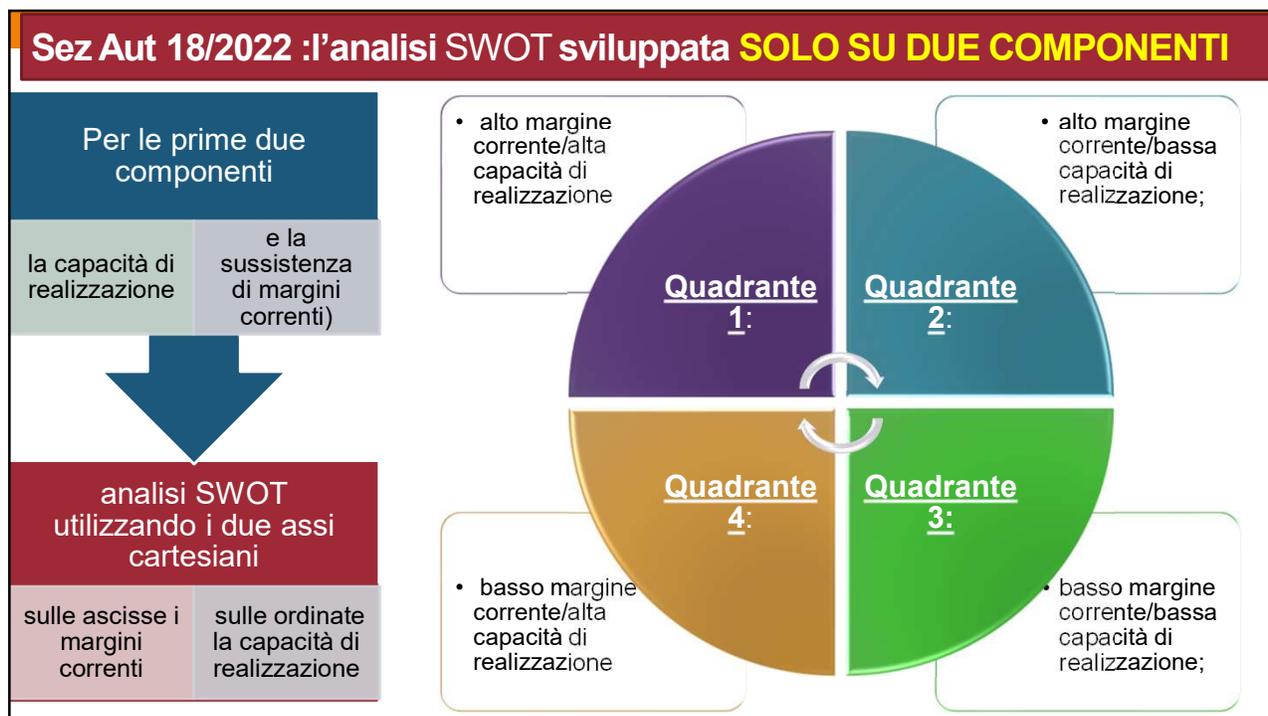
I comuni possono quindi essere classificati come:



275

L'esito finale

276



277

Sezione Emilia-Romagna 108/2022

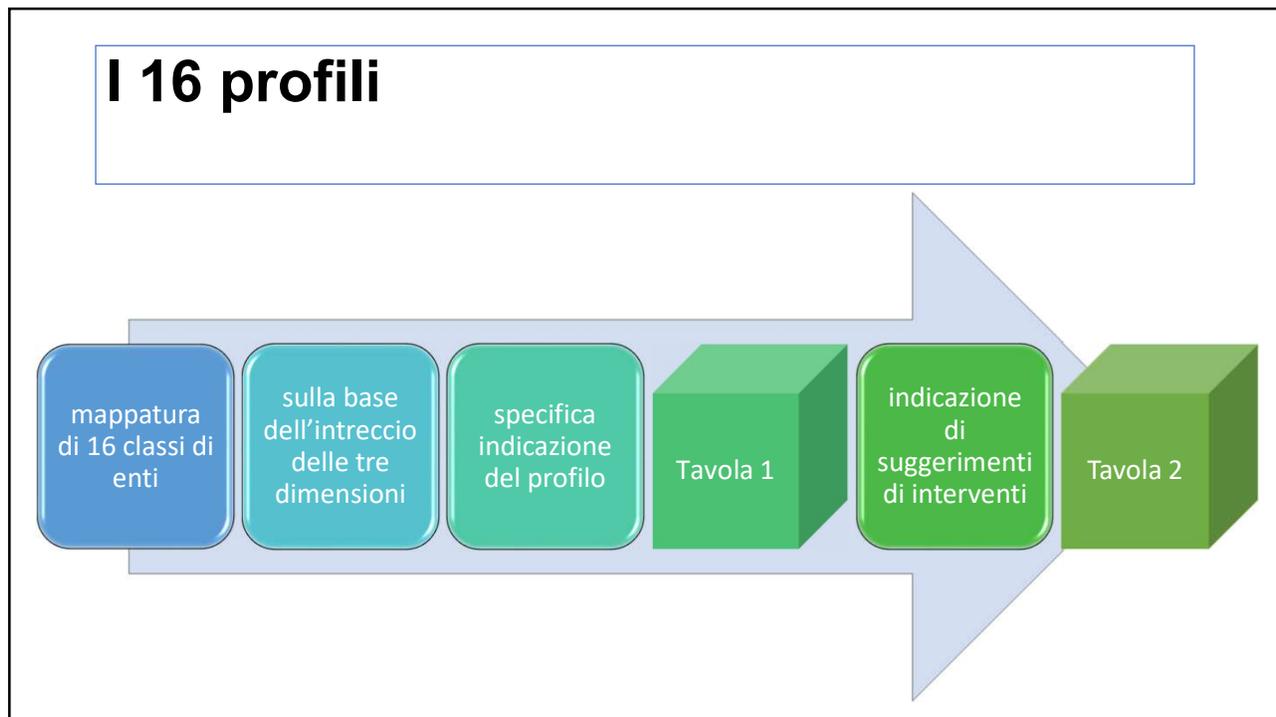
CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO
PER L'EMILIA-ROMAGNA

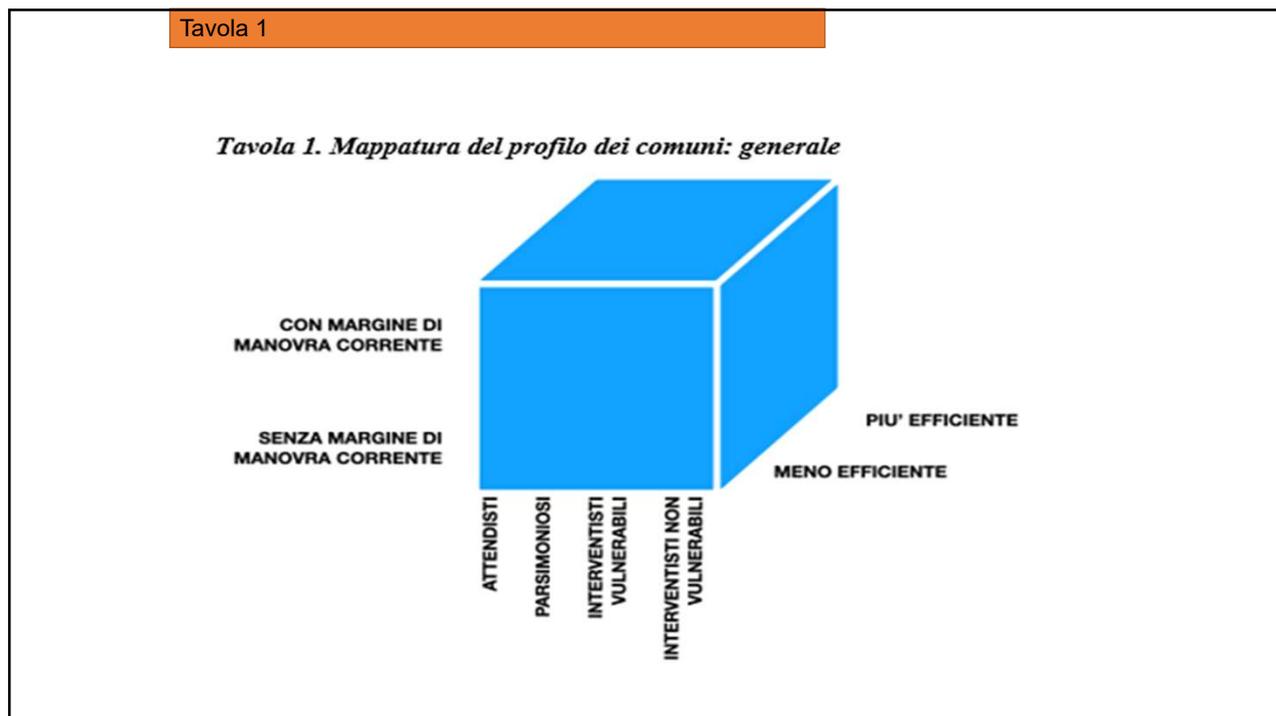
CONTROLLO SULLA RAZIONALIZZAZIONE DELLA
PESA AI SENSI DELL'ART 6, COMMA 3, DEL D.L. N.
174/2012: ESITO INDAGINE AVVIATA A TITOLO
SPERIMENTALE CON DELIBERAZIONE DELLA
SEZIONE N. 242/2021/INPR

Deliberazione n. 108/2022/VSGO del 22 luglio 2022

278



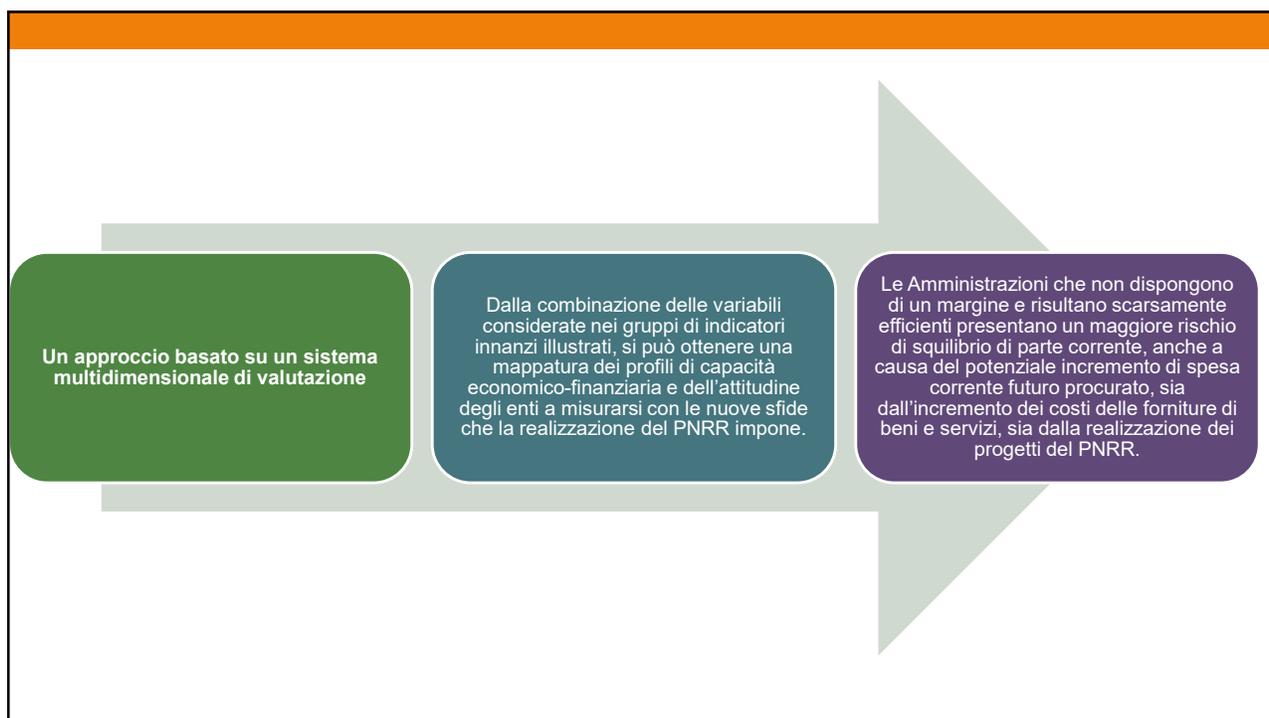
279



280



281



282

L'aggiornamento del dataset di supporto

La necessità di definire metodologie uniformi di controllo presuppone in ogni caso la disponibilità di un quadro conoscitivo degli interventi di rilievo territoriale.

Nella predisposizione del "DATASET" è stata superata la logica sottesa alla sua prima versione (deliberazione 13/2022) che contemplava la sola selezione dei record (circa 7.000 CUP) relativi ai CUP associati ai decreti di assegnazione emanati,

optando invece per la messa a sistema della banca dati fornita dalla PCM-DIPE e degli "OPENDATA"

estratti dal sito Italia Domani ("Milestone e Target programmazione del PNRR")

e "Quadro finanziario del PNRR" con aggiornamento al 03/08/2022).

283



*Il controllo sulla revisione della **SPESA CORRENTE** e la c.d. spending review*

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

284

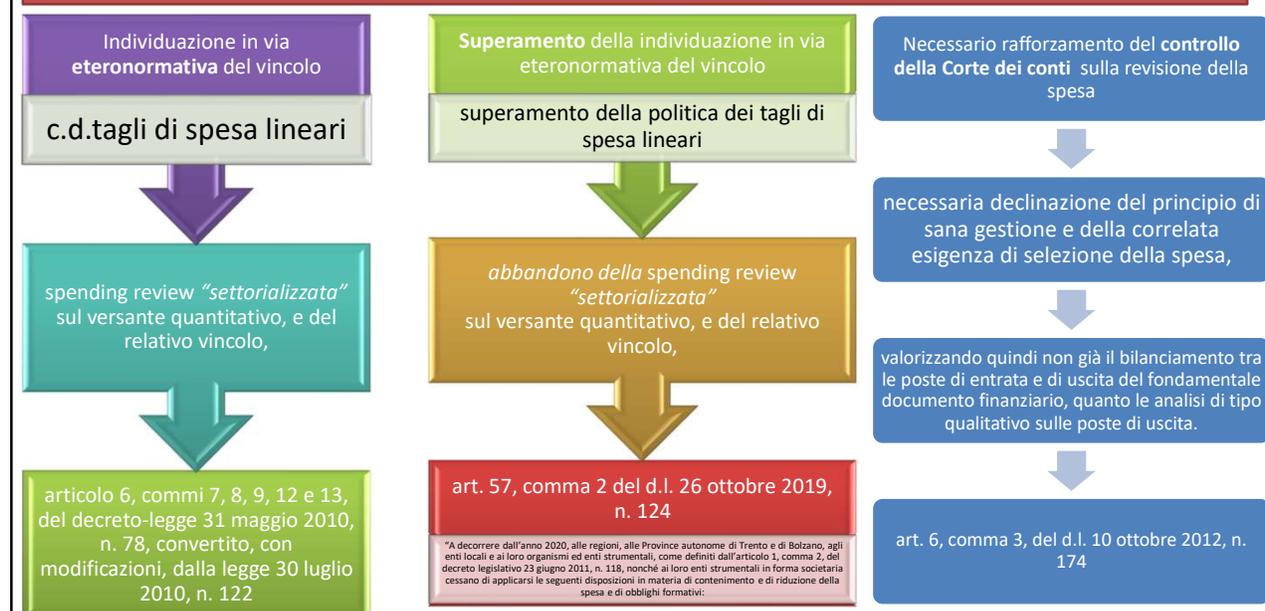
L'art. 6, comma 3, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174

“la Sezione delle autonomie della Corte dei conti ... definisce le metodologie necessarie per lo svolgimento dei controlli per la verifica dell’attuazione delle misure dirette alla **razionalizzazione della spesa pubblica** degli enti territoriali. Le Sezioni regionali effettuano i controlli in base alle metodologie suddette e, in presenza di criticità della gestione, assegnano alle amministrazioni interessate un termine, non superiore a trenta giorni, per l’adozione delle necessarie misure, dirette a rimuovere le criticità gestionali evidenziate e vigilano sull’attuazione delle misure correttive adottate. La Sezione delle autonomie riferisce al Parlamento in base agli esiti dei controlli effettuati”.

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

285

L'evoluzione normativa delle esigenze di selezionabilità della spesa



286

Sezione delle Autonomie delibera n. 20/2019

Il parametro

- “il contenuto della disposizione di cui all’art. 6, comma 3, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174 finisce per orientare l’elaborazione delle metodologie previste dalla norma impostandola sulla base di verifiche aventi, da una parte, per **parametro** le norme vigenti in tema di contenimento della spesa e di perseguimento degli equilibri di bilancio, secondo il criterio della salute finanziaria, e, sotto altro profilo, anche la valutazione degli indicatori gestionali di efficienza e qualità della spesa”.
- “**natura differenziata dei controlli sulla razionalizzazione della spesa. Tali controlli, infatti, uniscono alle verifiche di legittimità e regolarità contabile (concernenti gli adempimenti normativi indagati, in particolare, con la prima sezione del questionario) le valutazioni più specificamente incentrate sulla sana gestione**”

Gli esiti

- “**le quali poi esitano in una vigilanza che, anche attraverso la comparazione, ha la precipua funzione di indurre l’ente in direzione dell’autocorrezione, sollecitando, peraltro, la selezione e l’adozione delle scelte di spesa più idonee ad assicurare, al contempo, l’efficacia, l’efficienza e l’economicità delle gestioni, a garanzia degli equilibri di bilancio e senza sacrificio delle prestazioni rese**”.

287

Sezione delle Autonomie delibera n. 20/2019

Corte costituzionale sentenza n. 39 del 2014

Il parametro

- “il contenuto della disposizione di cui all’art. 6, comma 3, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174 finisce per orientare l’elaborazione delle metodologie previste dalla norma impostandola sulla base di verifiche aventi, da una parte, per **parametro** le norme vigenti in tema di contenimento della spesa e di perseguimento degli equilibri di bilancio, secondo il criterio della salute finanziaria, e, sotto altro profilo, anche la valutazione degli indicatori gestionali di efficienza e qualità della spesa”.
- “**natura differenziata dei controlli sulla razionalizzazione della spesa. Tali controlli, infatti, uniscono alle verifiche di legittimità e regolarità contabile (concernenti gli adempimenti normativi indagati, in particolare, con la prima sezione del questionario) le valutazioni più specificamente incentrate sulla sana gestione**”

Gli esiti

- “**le quali poi esitano in una vigilanza che, anche attraverso la comparazione, ha la precipua funzione di indurre l’ente in direzione dell’autocorrezione, sollecitando, peraltro, la selezione e l’adozione delle scelte di spesa più idonee ad assicurare, al contempo, l’efficacia, l’efficienza e l’economicità delle gestioni, a garanzia degli equilibri di bilancio e senza sacrificio delle prestazioni rese**”.



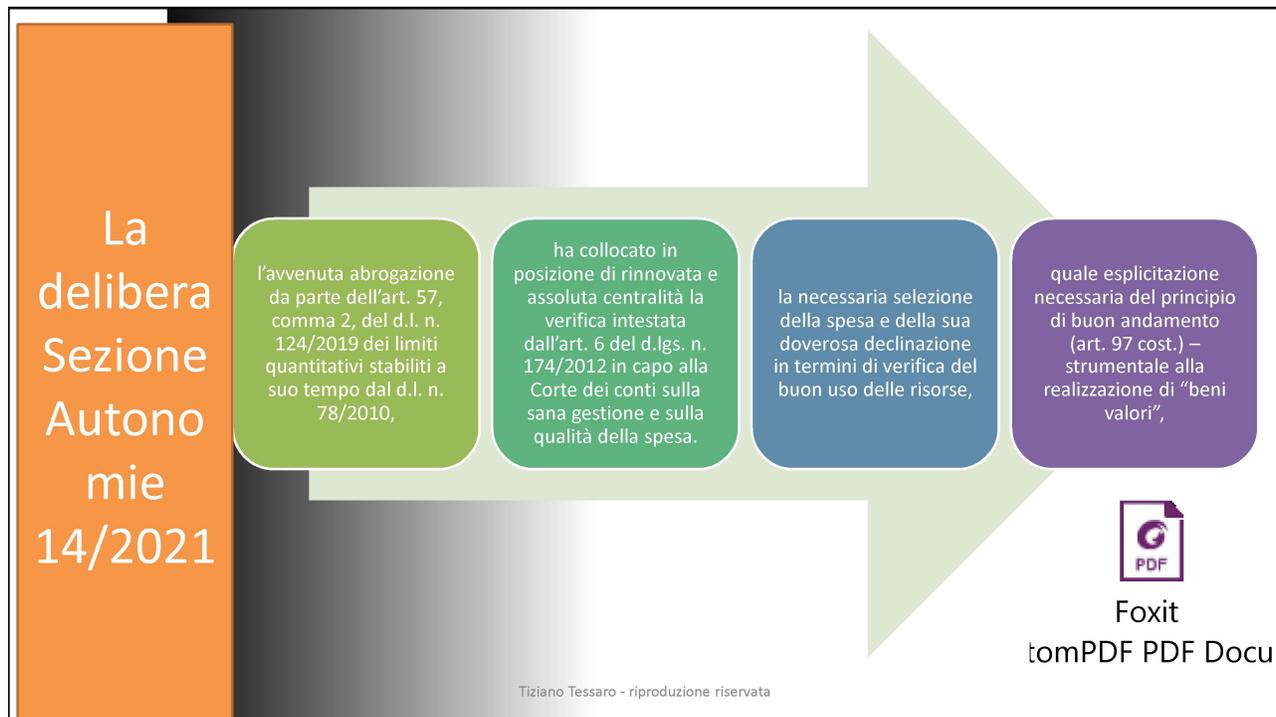
“In quanto strumentale a più tipi di attività di controllo, rimane nell’alveo dei controlli di natura collaborativa e di quelli di legittimità-regolarità istituiti per assicurare il rispetto dei vincoli derivanti dal diritto dell’unione europea, in quanto limitati all’applicazione di metodologie di controllo della spesa pubblica degli enti territoriali funzionali ad assicurare, in vista della tutela dell’unità economica della repubblica e del coordinamento della “finanza pubblica allargata” ..., la sana gestione finanziaria del complesso degli enti territoriali, nonché il rispetto degli obiettivi di governo dei conti pubblici concordati in sede europea”.



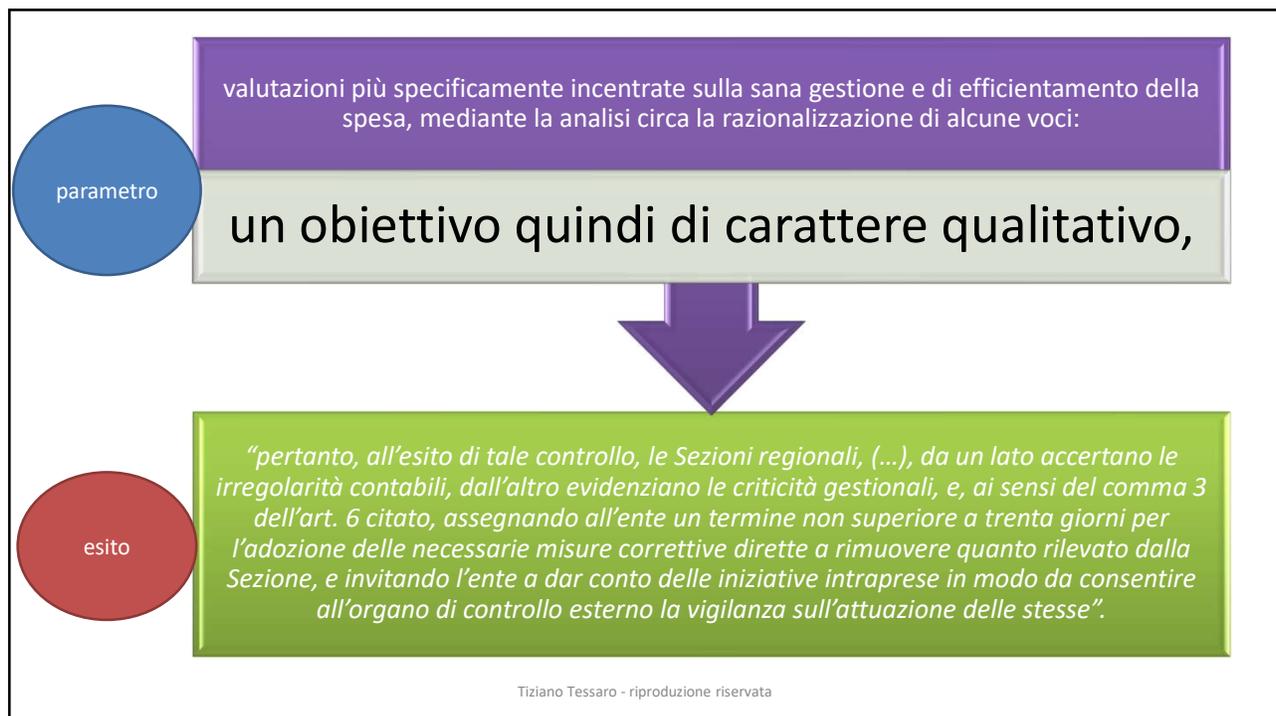
Non integra ulteriori tipologie di sindacato, ma si pongono, piuttosto, in **rapporto di strumentalità con l’esercizio del controllo di legittimità-regolarità e di quello sulla gestione**

one riservata

288



289



290

Gli **STRUMENTI** di verifica (delibera Sezione Autonomie 14/2021)

«Il ruolo di **verifica della Corte appare fondamentale in riferimento all'impiego delle anzidette risorse e, necessariamente, deve coinvolgere lo scrutinio della razionalizzazione della spesa, evitando che la maggiore disponibilità finanziaria si traduca in sprechi e diseconomie».**

«Il portale Opencivitas di SOSE (strumento) e gli indicatori semplici e complessi in esso riportati (informazioni) sono stati infatti individuati dalla citata Delibera n. 20/2019 della Sezione Autonomie per "affiancare strumenti di verifica che consentano di svolgere un vero e proprio "controllo sulla gestione" dell'ente, avvalendosi di indicatori complessi in grado di cogliere i rapporti tra input-risorse finanziarie e output-livello dei servizi" (p. 5), poiché consentono un "confronto tra spesa storica e fabbisogno standard, da un lato, e tra livello effettivo delle prestazioni rese (a fronte della spesa storica sostenuta) e livello quantitativo delle prestazioni, dall'altro"».

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

291

I **PARAMETRI** DI VERIFICA DELLA QUALITÀ DELLA SPESA (delibera Sezione Autonomie 14/2021)

+ Qualità della spesa +	3. Bassa salute finanziaria e alta qualità della spesa	4. Alta salute finanziaria e alta qualità della spesa	QUADRANTE 1 1. bassa salute finanziaria , misurata dai punteggi 0-1-2 (cfr. delibera 14/2021 Sezione Autonomie, p. 16, Tavola B) e bassa qualità della spesa , quando il relativo indice è al disopra del 75° percentile in tutti i cluster di analisi per regione, provincia e dimensione (cfr. delibera n. 14/2021 Sezione Autonomie, sezione 9, pp. 29 e ss.); sono selezionati il primo ente più grande per ciascuna fascia dimensionale, quindi al massimo 3 enti;
	1. Bassa salute finanziaria e bassa qualità della spesa	2. Alta salute finanziaria e bassa qualità della spesa	QUADRANTE 2 alta salute finanziaria , misurata dai punteggi 8-9-10, e bassa qualità della spesa , quando il relativo indice è al disopra del 75° percentile in tutti i cluster di analisi per regione, provincia e dimensione; sono selezionati il primo ente più grande per ciascuna fascia dimensionale, quindi al massimo 3 enti
- Salute finanziaria +			QUADRANTE 3 bassa salute finanziaria , misurata dai punteggi 0-1-2, e alta qualità della spesa , quando il relativo indice è al disotto del 25° percentile in tutti i cluster di analisi per regione, provincia e dimensione; sono selezionati il primo ente più grande per ciascuna fascia dimensionale, quindi al massimo 3 enti
			QUADRANTE 4 alta salute finanziaria , misurata dai punteggi 8-9-10, e alta qualità della spesa , quando il relativo indice è al disotto del 25° percentile in tutti i cluster di analisi per regione, provincia e dimensione; sono selezionati il primo ente più grande per ciascuna fascia dimensionale, quindi al massimo 3 enti

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

292

Gli ESITI della verifica condotta :la delibera Sez Aut 14/2021

- La Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ha approvato, con delibera n. 14/2021, la relazione "Prime analisi sulla qualità della spesa dei Comuni" nella quale riferisce i risultati di una specifica analisi sulla gestione di alcuni rilevanti servizi comunali, quali le funzioni di **amministrazione, gestione e controllo, polizia locale e rifiuti**, che assorbono il 45% della spesa corrente degli enti locali, per un ammontare di circa 24 miliardi di euro.
- Dall'indagine emerge un **quadro disomogeneo a livello territoriale in termini di impiego di risorse e qualità dei servizi**: le linee di tendenza a livello generale mostrano, infatti, evidenti differenze Nord-Sud, peggiori prestazioni di qualità della spesa nei piccoli Comuni rispetto ai Comuni di medie dimensioni, laddove nei grandi emergono costi maggiori; una differenziazione su base regionale delle tendenze di spesa (incrementi/decrementi) da ricollegare a politiche regionali che influenzano attività e decisioni dei Comuni, per quanto concerne lo specifico servizio rifiuti, una maggiore raccolta differenziata sembrerebbe essere accompagnata da benefici di carattere economico, ossia minori costi a tonnellata, ma non al Sud, che stentano a convergere verso tale circolo virtuoso.
- L'analisi della Corte, alla luce della normativa più recente sulle misure di *spending review* che ha spostato l'attenzione dai tagli specifici su voci di spesa discrezionale alle misure di **razionalizzazione volte a rendere l'attività delle Amministrazioni locali più performante**, rileva, in particolare, **i livelli di efficienza della spesa degli enti attraverso l'osservazione delle voci che incidono maggiormente sul versante qualitativo e degli output, per cogliere il rapporto tra i parametri di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa dispiegata.**
- Il lavoro della magistratura contabile mette, quindi, a disposizione delle Amministrazioni locali **benchmark di riferimento**, ossia capisaldi per il confronto delle performance di qualità della spesa, utili per orientare le scelte di *policy* delle stesse Amministrazioni e di chi è deputato al loro coordinamento, tipicamente le Regioni, in ottica di recupero o miglioramento dell'efficienza.
- **In questo contesto un tema sfidante è rappresentato dal controllo della razionalizzazione della spesa dei vari soggetti che saranno esecutori del Recovery plan, spesso collegati fra loro in logica di network.** Come indicato dalla Commissione Europea, dalla catena dei soggetti finanziatori a quelli esecutori ed ai livelli nazionale-regionale-locale, dovrebbe essere impostato un sistema unitario di controlli, un cruscotto di indicatori di performance chiave (KPI).

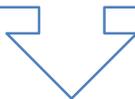
Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

293

La conferma sperimentale della premessa

delibera
Sez Aut
14/2021

- Il bilancio, come *bene pubblico*, si conforma al fondamentale precetto dell'"equilibrio" (artt. 81, 97, 117 e 119 Cost.), che impone l'"*armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche*" (Corte cost. n. 250/2013), quale espressione più concreta della *sana gestione*, e **costituisce indispensabile premessa** del *buon andamento* (art. 97, cc. 1 e 2, Cost.)



- I comuni «peggiori» in termini di equilibrio hanno anche peggiore qualità della spesa

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

294

9.5 La qualità della spesa per amministrazione in relazione alla salute finanziaria

delibera
Sez Aut
14/2021

Lo studio della qualità della spesa incrociato con la dimensione di valutazione della salute finanziaria offre un'ulteriore prospettiva di analisi. Entrambe le Tavole 7 e 8 mostrano come i Comuni che evidenziano criticità finanziarie sono mediamente quelli che presentano valori elevati (quindi negativi) dei due indici di qualità della spesa per Amministrazione: euro 221 contro euro 211 dei Comuni con elevata salute finanziaria (Tavola 7) e una differenza di 4 punti percentuali in più (+12%) di peso della spesa per Amministrazione su spesa corrente rispetto agli altri Comuni (Tavola 8).



L'analisi di tendenza (*trend*) mette in luce che i Comuni con salute finanziaria peggiore sono quelli la cui spesa per Amministrazione aumenta meno in valore assoluto (+2,1% contro +3,2% del valore mediano dei Comuni con valutazione di salute finanziaria alta e +4,1% dei Comuni con valutazione di salute finanziaria media, Tavola 7), ma che al tempo stesso cresce più velocemente rispetto alla spesa corrente (+2,3% contro +1,5% di media, Tavola 8). Ciò potrebbe essere spiegato dal fatto che i Comuni con maggiori tensioni finanziarie aumentano in misura inferiore la loro spesa corrente rispetto agli altri, ma non riescono a impedire l'incremento delle spese per Amministrazione che supera la crescita delle altre spese correnti. Tale situazione può essere dovuta da un lato alla necessità di contenere l'incremento della spesa corrente discrezionale e dall'altro da fattori di crescita inerziale di costi di struttura.

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

295

delibera
Sez Aut
14/2021

Preoccupa, in generale, la tensione verso un aumento della spesa per Amministrazione, sia in valore assoluto (+4,1%, Tavola 7) sia in valore relativo rispetto alla spesa corrente (+1,0%, Tavola 8), dei Comuni con media salute finanziaria. Ciò sembrerebbe prefigurare un progressivo peggioramento della qualità della spesa che potrebbe innescare, a sua volta, un circolo vizioso di deterioramento della salute finanziaria (in termini di equilibrio corrente). Ragion per cui andrebbero approfondite le cause gestionali-operative. Si rileva, altresì, che anche i Comuni che godono di migliore salute finanziaria aumentano le spese per Amministrazione rispetto alle spese correnti (+1,6%).

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

296

delibera
Sez Aut
14/2021

10.6 La qualità della spesa per polizia locale in relazione alla salute

finanziaria

Così come accade per il servizio Amministrazione, anche per Polizia locale è possibile desumere dalla Tavola 13 una relazione diretta fra salute finanziaria e il livello di spesa *pro capite*. I Comuni con bassa salute finanziaria sono mediamente quelli che presentano valori elevati (euro 33); tali livelli diminuiscono progressivamente all'aumentare della salute finanziaria (euro 29 per salute finanziaria media, euro 25 per salute finanziaria bassa).



Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

297

LA VERIFICA IN SEDE TERRITORIALE DELLA QUALITA' DELLA SPESA: LA **DELIBERA N.242/2021** E IL QUESTIONARIO DELLA SEZIONE EMILIA-ROMAGNA



Foxit
tomPDF PDF Docu

Tiziano Tessaro - riproduzione riservata

298

indice sintetico di salute finanziaria
Sezione autonomie, deliberazione n. 14/2021

analisi comparata di dieci indicatori di bilancio



299

Ssrr
15/2023



CORTEI DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

**RELAZIONE SULLO STATO DI ATTUAZIONE
DEL PIANO NAZIONALE DI RIPRESA E RESILIENZA
(PNRR)**

(redatta ai sensi dell'art. 7, comma 7, del decreto-legge 31 maggio 2021 n. 77, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2021, n. 108)



Marzo 2023

300

Tomo II : parte relativa all'Emilia-Romagna

pag.220 del file (212 della relazione);

pag. 346 del file (338 della relazione), nota 68;

pag.354 del file (346 della relazione);

pag. 356 del file (348 della relazione).