



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DEI REVISORI DEI CONTI DEI COMUNI, DELLE CITTA' METROPOLITANE E DELLE PROVINCE SUI BILANCI DI PREVISIONE 2019-2021 PER L'ATTUAZIONE DELL'ART. 1 COMMA 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005 N. 266.

DELIBERAZIONE N. 19/SEZAUT/2019/INPR



CORTE DEI CONTI



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 19/SEZAUT/2019/INPR

Adunanza del 22 luglio 2019

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Angelo BUSCEMA

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione Maurizio GRAFFEO, Francesco PETRONIO, Donata CABRAS, Maria Teresa POLITO, Anna Maria Rita LENTINI, Antonio Marco CANU, Marco PIERONI, Andrea ZACCHIA, Roberto BENEDETTI;

Consiglieri Carmela IAMELE, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Adriana LA PORTA, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Elena BRANDOLINI, Alessandro PALLAORO, Nicola BENEDEZIONE, Dario PROVVIDERA, Giuseppe IMPARATO, Mario GUARANY, Marcello DEGNI, Rossella BOCCI, Valeria FRANCHI, Amedeo BIANCHI;

Primi Referendari Giovanni GUIDA;

Referendari Stefania DORIGO, Giovanni NATALI.

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

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

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

Vista la legge 24 dicembre 2012, n. 243 recante disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, sesto comma, della Costituzione, come modificata dalla legge 12 agosto 2016, n. 164;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il testo unico delle leggi sugli enti locali (TUEL) e successive modificazioni;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, commi 7 e 8;

Vista la legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) ed in particolare l'articolo 1, commi 166 e seguenti;

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

Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e successive modificazioni, recante "Disposizioni in materia di gestione finanziaria e di funzionamento degli enti territoriali e locali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle aree colpite dal sisma del maggio 2012";

Vista la legge 7 agosto 2016, n. 160, di conversione del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113, recante "Misure finanziarie per gli Enti territoriali e il territorio";

Vista la legge 11 dicembre 2016, n. 232 recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, in particolare l'art. 1, comma 465 e seguenti;

Visto il decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, recante "Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo";

Vista la legge 27 dicembre 2017, n. 205 recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020;

Visto il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 21 febbraio 2017, n. 21 che ha adottato il Regolamento recante criteri e modalità di attuazione dell'articolo 10, comma 5, della legge 24 dicembre 2012, n. 243, in particolare l'art. 2, commi 11 e 12;

Visto il decreto del Ministero dell'Interno del 7 dicembre 2018 che ha disposto il differimento dal 31 dicembre 2017 al 28 febbraio 2019 del termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2019/2021 da parte degli enti locali;

Visto il D.M del Ministro dell'Interno del 17 dicembre 2018 recante la proroga della sospensione dei termini di alcuni adempimenti finanziari, contabili e certificativi per i

comuni compresi negli allegati 1, 2 e 2-bis, del decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito con modificazioni dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229;

Visto il decreto del Ministero dell'Interno del 25 gennaio 2019 che ha disposto l'ulteriore differimento dal 28 febbraio 2019 al 31 marzo 2019 del termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2019/2021 da parte degli enti locali;

Visto il decreto del Ministero dell'Interno del 28 marzo 2019 che ha differito al 30 aprile 2019 e al 30 giugno 2019, rispettivamente, il termine per la deliberazione del bilancio di previsione 2019-2021 da parte degli enti locali che hanno adottato la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale e che hanno riformulato o rimodulato i piani di riequilibrio ai sensi dell'art. 1, comma 714, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, e s.m. e il termine per la deliberazione del bilancio di previsione 2019-2021 da parte degli enti locali interessati eventi sismici di cui agli allegati 1,2 e 2-bis di cui sopra;

Visto il decreto del Ministero dell'Interno del 24 aprile 2019 che ha differito ulteriormente dal 30 giugno 2019 al 31 luglio 2019 il termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2019/2021 da parte degli enti locali che hanno adottato la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale e che hanno riformulato o rimodulato i piani di riequilibrio;

Visti l'art. 4 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, e 11 bis, comma 6, del D.L. 14 dicembre 2018, n. 135, convertito con modificazioni dalla L. 11 febbraio 2019, n. 12, che dispongono, rispettivamente, lo stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010 ed il riparto dell'eventuale disavanzo conseguente in un numero massimo di cinque annualità in quote costanti;

Vista la legge 30 dicembre 2018, n. 145 recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni Riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000, e successive modifiche e integrazioni;

Viste le note del Presidente della Sezione delle autonomie preposto alla funzione di coordinamento n. 470 e n. 471 del 16 luglio 2019, con le quali è stata trasmessa ai Presidenti dell'ANCI e dell'UPI la bozza del questionario relativo al bilancio di previsione 2019-2021;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 472 del 16 luglio 2019 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

Valutate le osservazioni fatte pervenire dall'UPI in data 22 luglio 2019;

Valutate le osservazioni fatte pervenire dall'ANCI - IFEL, settore Finanza Locale, in data 22 luglio 2019;

Uditi i relatori, Consiglieri Rinieri Ferone, Elena Brandolini e Valeria Franchi;

DELIBERA

di approvare gli uniti documenti, che sono parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le Linee guida e il relativo questionario, cui devono attenersi gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione 2019-2021, secondo le procedure di cui all'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, richiamato dall'articolo 1, comma 1, lett. e) del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213.

La presente deliberazione sarà pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana. Così deliberato in Roma nell'adunanza del 22 luglio 2019.

I Relatori

F.to Rinieri FERONE

Il Presidente

F.to Angelo BUSCEMA

F.to Elena BRANDOLINI

F.to Valeria FRANCHI

Depositata in segreteria il 24 luglio 2019

Per Il Dirigente

Renato PROZZO

Il funzionario incaricato

F.to Grazia MARZELLA



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DEI REVISORI DEI CONTI DEI COMUNI, DELLE CITTA' METROPOLITANE E DELLE PROVINCE SUI BILANCI DI PREVISIONE 2019-2021 PER L'ATTUAZIONE DELL'ART. 1 COMMA 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005 N. 266.

1. Premessa

Le presenti Linee di indirizzo accompagnano il questionario finalizzato alla predisposizione delle relazioni sul bilancio di previsione degli Enti locali per gli esercizi 2019-2021, che gli Organi di revisione economico-finanziaria dei medesimi devono inviare alle Sezioni regionali di controllo, competenti per territorio, ai fini dell'espletamento del prescritto controllo di regolarità e di legittimità sui bilanci di cui all'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (in seguito ulteriormente potenziato con le misure introdotte dal d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213, e poi trasfuso nell'art. 148-*bis* del TUEL).

Le stesse, si ricorda, costituiscono le basi per una più proficua collaborazione tra la Corte dei conti e le Istituzioni territoriali e rappresentano uno strumento essenziale al quale fanno riferimento tanto i Collegi dei revisori dei conti degli enti locali, per le attività loro demandate, quanto le Sezioni regionali di controllo, per le verifiche di competenza, in vista di una più efficace e sinergica cooperazione tra organi di controllo interno ed esterno.

A tal riguardo non appare, peraltro, superfluo ribadire come il supporto operativo offerto dalle Linee di indirizzo e dal relativo questionario non esaurisca gli ambiti di indagine delle Sezioni regionali di controllo che potranno procedere ad approfondimenti istruttori anche in relazione ad ulteriori profili, contabili e gestionali, ritenuti di interesse.

Le presenti linee di indirizzo potranno, inoltre, essere di ausilio anche per le attività delle Sezioni regionali di controllo delle Regioni a statuto speciale e delle due Province autonome che potranno utilizzarle nel rispetto dei regimi di autonomia differenziata ad esse applicabili: in tale ottica, i revisori dei predetti enti avranno cura di richiamare, negli appositi quadri riservati ai chiarimenti, la normativa di settore eventualmente applicata in luogo di quella nazionale citata nel questionario.

L'adozione ad esercizio avanzato delle linee guida non compromette né depotenzia la richiamata finalità di interazione tra organi di controllo, interno ed esterno, in

considerazione di quella visione di sintesi dei principali obiettivi di interesse delle gestioni pubbliche, sottesa all'art. 1 comma 166 e segg. della già ricordata legge 266/2005.

D'altro canto, obiettivi prioritari ed ineludibili sono, per un verso, l'avvicinamento tra fase di valutazione e fase di gestione in modo di ampliare lo spettro degli effetti collaborativi dei controlli oltre che la compiuta scansione del ciclo di bilancio secondo i tempi fissati dalla legge a partire proprio dalla deliberazione del bilancio di previsione.

Sotto tale profilo si segnala come, anche per l'esercizio 2019, si sia fatto ricorso all'esercizio provvisorio (autorizzato dapprima fino al 28 febbraio 2019 con il Decreto del Ministero dell'Interno del 7 dicembre 2018 e, quindi, fino al 31 marzo 2019 con Decreto del Ministro dell'Interno del 25 gennaio 2019).

Specifico regime di proroga ha riguardato gli enti locali in piano di riequilibrio finanziario pluriennale che hanno fatto ricorso alla rimodulazione/riformulazione ex art. 1, comma 714 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 come sostituito dall'art. 1 comma 434 della legge 11 dicembre 2016 n. 232, per i quali con Decreto del Ministero dell'Interno del 28 marzo 2019 il termine è stato differito fino al 30 aprile 2019 e con il successivo Decreto del 24 aprile 2019, fino al 31 luglio 2019.

Con tale ultimo decreto del Ministero dell'Interno, per i Comuni interessati negli scorsi anni da eventi sismici (terremoto L'Aquila del 2009, del Centro Italia dal 24 agosto 2016 e dell'area etnea del 28 dicembre 2018), il termine, già fissato al 31 marzo, è stato ulteriormente differito al 30 giugno 2019.

Sui i limiti gestionali da osservare, per legge, in costanza di esercizio provvisorio, risultano attuali e devono, pertanto, trovare conferma le indicazioni rese dalla Sezione delle autonomie con le deliberazioni n. 9/2016/INPR e n. 14/2017/INPR.

Le presenti Linee di indirizzo, e l'annesso questionario, consolidano - all'interno di un quadro normativo complesso e caratterizzato da una certa fluidità delle disposizioni -, il percorso di semplificazione, snellimento e razionalizzazione delle attività di controllo intrapreso dalla Sezione delle autonomie a partire dal 2015 con la deliberazione n. 32/2015/INPR recante le *"Linee di indirizzo su aspetti significativi dei bilanci preventivi 2015 nel contesto della contabilità armonizzata"*.

Analoghe finalità hanno informato le deliberazioni n. 9/2016/INPR e n. 14/2017/INPR recanti, rispettivamente, le *"Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli enti territoriali"* e le *"Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Province sui bilanci di previsione 2017-2019"* e sono state ribadite nella deliberazione n. 1/SEZAUT/2018/INPR approvativa del programma delle attività di controllo della Sezione per l'anno 2018.

Ciò, anche in considerazione, degli obblighi gravanti sugli Enti locali, di trasmissione alla Banca dati della pubblica amministrazione di cui all'art. 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (BDAP), non solo degli schemi di bilancio e di rendiconto, ma anche, dei numerosi allegati obbligatori previsti a corredo dei predetti documenti contabili (art. 11, comma 3, del

d.lgs. n. 118/2011 e s.m.i., punto 9.3 del principio contabile applicato 4/1, lett. g) e lett. h); art. 172 TUEL e DM 9 dicembre 2015, all.1).

Deve, peraltro, osservarsi come i ripetuti interventi del legislatore nella materia della finanza locale che introducono nel sistema ordinamentale misure pur, asseritamente, ispirate ad esigenze di semplificazione e flessibilità di bilancio, concorrano a creare aree di gestione difficili da intercettare: in questa prospettiva, al fine di assicurare un quadro informativo, al contempo, snello e significativo si è ritenuto opportuno implementare il contenuto delle presenti linee di indirizzo e, nell'ambito delle stesse, dare specifica evidenza ad alcune di queste aree tematiche.

In tale contesto operativo – che avvia a completamento il disegno di acquisizione dei dati contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati da banche dati esterne – finalità precipua del questionario allegato rimane quella di acquisire informazioni mirate su temi centrali per la stabilità finanziaria degli enti territoriali e sulla corretta tenuta della contabilità armonizzata, nei limiti delle strette necessità informative non soddisfatte direttamente dalla BDAP: di qui l'adozione di una struttura ispirata ad un criterio di razionalizzazione complessiva dei flussi informativi così da consentire alle Sezioni regionali di controllo di poter condurre le proprie analisi sulla sana gestione degli enti locali pur evitando duplicazioni di richieste di dati contabili facilmente reperibili in BDAP.

2. Novità normative

L'esercizio finanziario 2019 per gli enti territoriali è caratterizzato da importanti novità normative.

Specifiche significatività assumono quelle introdotte dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), oltre che da altre disposizioni per le quali si fa rinvio allo specifico ambito tematico.

Quanto alla legge di bilancio 2019, in una prospettiva generale, meritevoli di segnalazione appaiono: **a)** la nuova regola fiscale concernente la verifica della situazione di equilibrio (art. 1, commi 819-826); **b)** il libero utilizzo degli avanzi di amministrazione, con specifico riguardo alle condizioni ed ai limiti che regolano l'applicazione dell'avanzo per gli enti in disavanzo (art. 1 commi 897-900 legge di bilancio 2019); **c)** la corretta programmazione delle risorse con particolare riferimento alle importanti novità in tema di prenotazione/ costituzione del **Fondo pluriennale vincolato** (art. 1 commi co. 909-911) fin dall'avvio della fase della progettazione; **d)** le varie misure di **semplificazione e flessibilità dei bilanci**, aventi ad oggetto deroghe al progressivo, prestabilito, incremento dell'accantonamento al **Fondo crediti di dubbia esigibilità** (co. 1015-1018), lo stralcio dei crediti fino a € 1.000 iscritti a ruolo tra il 2000 ed il 2010, così come previsto dall'art. 4 del d.l. 23.10.2018, n. 119 convertito dalla legge 17.12.2018, n. 136 ed il rientro dall'eventuale disavanzo derivante dall'automatico annullamento in base ad un regime temporale differenziato rispetto alla generale disciplina ex art. 188 TUEL (art. 11-*bis*, comma 6 d.l. 135/2018); **e)** l'utilizzo, a regime, dei proventi da alienazione dei beni patrimoniali per il

pagamento delle rate di mutuo (art. 11-*bis* co 4 d.l. n.135/2018) e l'eliminazione dell'obbligo di concorrere al fondo ammortamento titoli di stato; f) le nuove fattispecie di **anticipazioni di liquidità** disciplinate e previste dai commi da 849 a 858 da utilizzare per il pagamento dei debiti certi, liquidi ed esigibili maturati alla data del 31 dicembre 2018, relativi a somministrazioni, forniture, appalti e a obbligazioni per prestazioni professionali, che non costituiscono indebitamento ai sensi dell'articolo 3, comma 17, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, e da concedersi, per gli enti locali, entro il limite massimo di tre dodicesimi delle entrate accertate nell'anno 2017 afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio. Si osserva in proposito che proprio in relazione al carattere di novità che esse comportano, sono *in itinere* modifiche al principio contabile applicato 4/2 concernenti la diversa contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità annuali da restituire entro l'esercizio, rispetto a quelle pluriennali.

Occorre, tra l'altro, considerare che i principi o postulati del sistema di bilancio a valenza applicativa generale (quali definiti dagli allegati al d.lgs. n. 118 del 2011, in particolare l'all.1) alla cui osservanza sono tenuti anche gli enti locali nella costruzione e redazione dei documenti contabili del proprio ciclo di bilancio, sono stati anche di recente riformulati (D.M. del Ministero dell'Economia e delle finanze del 1° marzo 2019).

Si tratta, evidentemente, di un complesso di misure che hanno rilevante impatto su aspetti strutturali nella costruzione del programma finanziario triennale, oltre che sui meccanismi gestionali, incidendo sia sulle regole della gestione di competenza, sia su quelle relative alla rappresentazione degli effetti finanziari delle gestioni nella continuità degli esercizi: in tal senso si pongono, in particolare, le novità introdotte in tema di costituzione e gestione del FPV la cui disciplina nel principio contabile applicato 4/2 è stata ampiamente aggiornata. (D.M. del Ministero dell'Economia e delle finanze del 1° marzo 2019).

In una valutazione di sintesi si tratta di misure che attenuano la rigidità dei bilanci per favorire fluidità alla manovra e stimolare azioni a sostegno dello sviluppo economico sociale ma che nel contempo impongono maggiore impegno per tutti i profili di responsabilità a livello politico e amministrativo.

Di seguito si evidenziano gli aspetti maggiormente significativi delle richiamate disposizioni.

2.1. Gli equilibri di bilancio dopo l'abolizione di regole finanziarie aggiuntive.

L'articolo 1, commi da 819 a 830, della legge di bilancio 2019 ha introdotto per gli enti territoriali nuove disposizioni in tema di equilibrio di bilancio, prevedendo che gli stessi, a decorrere dal 2019, soddisfano tale condizione laddove risulti verificato un risultato di competenza dell'esercizio non negativo. Nello specifico è stato sancito il superamento delle norme in materia di rispetto del principio di pareggio di bilancio basate sull'articolo 9 della legge n. 243/2012, a favore di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo desumibile dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto di gestione. La nuova regola si applica agli Enti locali dal 2019 a differenza delle Regioni a statuto ordinario per le quali decorre solo dall'anno 2021.

Trattasi di una semplificazione di rilievo che, comportando il superamento del “doppio binario” pareggio-equilibri, consente di leggere in maniera piana i principali effetti del ciclo di bilancio scandito, in termini di estrema sintesi, dall’acquisizione delle risorse e dal loro utilizzo nell’esercizio di competenza e nella corretta programmazione delle annualità successive.

È stata così “archiviata” la fase, sostanzialmente breve seppur articolata, che ha caratterizzato il passaggio dal patto di stabilità interno al nuovo saldo di finanza pubblica (saldo non negativo tra le entrate e le spese finali) introdotto, a partire dall’anno 2016¹. Tali regole sono state oggetto di significativa rivisitazione per effetto della legge n. 164 del 2016 che ha permesso di ridurre sensibilmente l’obiettivo di finanza pubblica degli enti territoriali pur mantenendo limiti nell’utilizzo dell’avanzo di amministrazione² e nell’utilizzo del Fondo pluriennale vincolato.

La disciplina da ultimo richiamata ha, peraltro, apportato alcune sostanziali modifiche agli articoli 9 e 10 della legge n. 243 del 2012, modificando le regole per il computo del saldo di bilancio con l’inclusione del FPV di entrata e di spesa, in via transitoria per gli anni 2017-2019 (con la legge di bilancio, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica e su base triennale) e in via permanente dal 2020, al netto della quota rinveniente dal ricorso all’indebitamento³. Tale normativa è stata confermata e, nel contempo, ulteriormente definita dalla legge di bilancio 2017⁴ e dalla recente giurisprudenza della Corte costituzionale.

In relazione a tale ultimo significativo aspetto, infatti, la Corte Costituzionale, dapprima con la sentenza n. 247/2017 e successivamente con la n. 101/2018, ha censurato le previgenti limitazioni circa l’utilizzo dell’avanzo di amministrazione e del Fondo pluriennale vincolato, evidenziando, peraltro, come siffatta facoltà sia coerente e non vulneri le esigenze di coordinamento di finanza pubblica e non pregiudichi il conseguimento degli obiettivi di stabilità che trovano adeguata garanzia nelle regole per la costruzione degli equilibri di bilancio dettate dal decreto legislativo n. 118 del 2011, in vista della la piena attuazione degli articoli 81 e 97 della Costituzione.

Come già evidenziato, la nuova regola prevede la verifica a consuntivo del conseguimento degli equilibri, attraverso l’apposito “Prospetto” allegato al rendiconto della gestione (All. 10 del d.lgs. n. 118/2011), contenente gli accertamenti e gli impegni di competenza imputati all’esercizio, del quale è attualmente *in itinere* la rielaborazione ad opera dell’undicesimo decreto correttivo al d.lgs. n. 118 del 2011, ormai in fase avanzata di definizione.

Va precisato in proposito che il formale riferimento, secondo la lettera della legge, al risultato di competenza non rende meno rilevanti le voci relative agli equilibri di bilancio

¹ Art. 1, co. 707, commi da 709 a 713, co. 716 e commi da 719 a 734, l. 28 dicembre 2015, n. 208 – legge di stabilità 2016.

² In misura non superiore agli stanziamenti previsti per il Fondo crediti dubbia esigibilità ed i Fondi spese e rischi futuri di ciascun anno di programmazione, nonché per le quote di capitale di rimborso prestiti.

³ Art. 1 l. n. 164 del 2016 che ha introdotto il comma 1-bis all’art. 9 richiamato.

⁴ Legge 11 dicembre 2016, n. 232, art.1, co. 466.

(risultato di competenza al netto degli accantonamenti) e agli equilibri complessivi (somma algebrica tra equilibri di bilancio e variazione degli accantonamenti fatta in sede di rendiconto) rilevate, a scopi conoscitivi, nel nuovo prospetto di verifica degli equilibri adottato insieme alla revisione del principio contabile in corso di emanazione.

Le prime, per tenere conto della finalizzazione delle risorse acquisite in bilancio alla destinazione degli accantonamenti previsti dalle leggi e dai principi contabili, nonché per evidenziare le risorse con vincoli specifici di destinazione, le seconde al fine di considerare gli effetti derivanti dagli accantonamenti appostati in sede di rendiconto in attuazione dei principi contabili, ovvero, per la gestione contabile, quelli verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio o dopo la scadenza dei termini per le variazioni di bilancio.

L'impostazione del bilancio di previsione non può prescindere dal fondamentale obiettivo di conseguire, oltre al risultato di competenza non negativo, anche l'equilibrio di bilancio come sopra definito, il quale in effetti rappresenta una condizione che esprime la concreta applicazione del principio generale della prudenza; ragion per cui, in funzione della verifica della nuova regola finanziaria, da operare a consuntivo, la costruzione del programma finanziario nella gestione 2019 deve essere coerente con detta finalità che troverà evidenza, secondo le previsioni dell'art. 1, comma 821, della legge di bilancio, nel prospetto "Verifica degli equilibri" di cui al citato allegato 10 al d.lgs. n. 118 del 2011, sopra richiamato, in relazione al quale si dovrà tenere conto del citato decreto di aggiornamento, in corso di approvazione, il quale, in definitiva costituirà modalità di riscontro sostanziale del rispetto della ripetuta regola di finanza pubblica.

Si evidenzia, a tal proposito, che qualora risultino andamenti di spesa degli Enti non coerenti con gli impegni finanziari assunti con l'Unione europea, la novella legislativa opera un esplicito richiamo alla "clausola di salvaguardia" che demanda al ministro dell'economia e finanze la proposizione di adeguate misure di contenimento della predetta spesa. (art. 1, co. 822, legge di bilancio 2018).

2.2. L'utilizzo dell'avanzo di amministrazione nel bilancio e nel divenire della gestione: la salvaguardia degli equilibri.

Altra novità di rilievo introdotta dalla legge di bilancio per il 2019 riguarda la più ampia possibilità di utilizzo dell'avanzo di amministrazione risultante dall'esercizio precedente, sia pure con alcune limitazioni applicabili in particolare agli enti in disavanzo. Anche in questo caso la nuova disciplina introduce una misura di flessibilità nella gestione delle risorse da riconnettersi ai principi di diritto affermati dalla Corte costituzionale con le già ricordate sentenze n. 247 del 2017 e n. 101 del 2018.

Si premette in argomento che il risultato di amministrazione deve essere accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso e deve essere sufficiente a

coprire la quota accantonata⁵, quella vincolata⁶ e quella destinata agli investimenti⁷. Nel caso in cui detto risultato –che trova evidenziazione contabile nella voce “A” del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione (prospetto A dell’allegato 10 al d.lgs. n. 118/2011) non sia sufficiente a comprendere le predette quote (vincolate, destinate e accantonate), l’ente deve considerarsi in disavanzo di amministrazione. (art. 187, co. 1, TUEL). A loro volta, l’avanzo o il disavanzo di amministrazione trovano evidenziazione contabile nella voce “E - totale parte disponibile” del menzionato prospetto dimostrativo.

Sulla base dei risultati finali della gestione di esercizio, gli enti potranno trovarsi in situazione di avanzo (lett. A e lett. E positive) ovvero in una situazione “graduata” di disavanzo che consegue a due distinte ipotesi di cui: una “moderata” in cui il risultato di amministrazione è positivo, ma incapiente delle quote accantonate, vincolate e destinate (lett. A positiva e lett. E negativa) ed una più grave in cui l’Ente chiude l’esercizio già con il risultato di amministrazione negativo (lett. A e lett. E negativi). L'utilizzo dell'avanzo disponibile è prioritariamente destinato alla salvaguardia degli equilibri di bilancio e della sana e corretta gestione finanziaria dell'ente, mentre il disavanzo deve essere iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188 TUEL e deve essere ripianato nei modi ordinari di cui al medesimo articolo.

Si ricorda, altresì, che l’applicazione dell’avanzo al bilancio di previsione presuppone che lo stesso sia accertato in sede di rendiconto. L’applicazione dell’avanzo presunto, che non rappresenta un’entrata certa, derogando al principio generale, segue le regole definite dal principio contabile applicato All. 4/2, punto 9.2, d.lgs. n. 118/2011 (cfr., anche sentenza Corte costituzionale n. 70/2012) e relativi prospetti di bilancio.

Dal 2019, in conformità alla nuova normativa, gli Enti locali potranno utilizzare, ai fini dell’equilibrio di bilancio, sia il Fondo pluriennale vincolato di entrata sia l’avanzo di amministrazione, componenti rilevanti nel totale complessivo delle entrate che fronteggiano il totale complessivo delle spese, nel solo rispetto delle disposizioni previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (art. 1, co. 820).

Va ribadito che, nelle more dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, per l'utilizzo dell'avanzo, oltre alla sussistenza dei presupposti oggettivi di necessità legislativamente previsti, ai fini della quantificazione delle poste si fa riferimento al prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione, previa verifica della consistenza delle quote presunte effettuata sulla base dei dati di preconsuntivo e secondo le modalità di cui all'articolo 187, comma 3-*quater*, del TUEL.

⁵ Accantonamenti per FCDE; quota accantonata per anticipazioni di liquidità; accantonamenti per contenzioso; accantonamenti per indennità di fine mandato; accantonamenti per società partecipate; accantonamenti per altri fondi spese e rischi futuri.

⁶ Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili; vincoli derivanti da trasferimenti; vincoli derivanti dalla contrazione di mutui; vincoli formalmente attribuiti dall'ente.

⁷ Entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.

Per gli Enti in avanzo, la nuova disciplina prevede la piena spendibilità delle diverse voci di avanzo ad eccezione di FCDE e FAL e, pertanto, la limitazione all'utilizzo del risultato di amministrazione riguarda unicamente la non spendibilità dell'avanzo accantonato al FCDE e al FAL.

La novella consente l'applicazione al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione anche per gli enti che si trovano in una condizione di disavanzo complessivo, prevedendo comunque un regime differente per quelli che, pure essendo in disavanzo (di lettera E), presentano un risultato di amministrazione complessivo (di lettera A) positivo e capiente rispetto alla somma degli accantonamenti a FCDE e a FAL, rispetto agli enti per i quali non risulti invece verificata la predetta condizione di capienza (art. 1, commi 897 e 898) e ferma restando la necessità di reperire le risorse necessarie a sostenere le spese alle quali erano originariamente finalizzate le entrate vincolate e accantonate.

Questa opzione gestionale è, quindi, puntualmente disciplinata dalla legge e, al pari di altre misure di flessibilità, richiede un'attenta verifica della sussistenza delle condizioni che ne legittimano l'uso e dei limiti entro i quali gli Enti potranno operare.

Nel caso di enti in disavanzo, fermo restando quanto già evidenziato, qualora emerga un risultato di amministrazione positivo, l'applicazione al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del medesimo è consentita, per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A) del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata per il FCDE e FAL, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione (art. 1, co. 897).

Nel caso invece in cui l'importo del risultato contabile, ovvero formale, di amministrazione (lettera A del relativo prospetto dimostrativo) risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel medesimo per il FCDE e per il FAL, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del predetto risultato per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione (art. 1, co. 898).

In tutti i casi, le quote di avanzo imputate al bilancio con finalità di copertura devono trovare utilizzi conformi alle loro specifiche finalità, dovendosi, in caso contrario, ripristinare il vincolo o l'accantonamento.

Sempre in tema di utilizzo dei resti di amministrazione si richiama l'attenzione degli enti sulla circostanza che il non infrequente ricorso all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione libero in sede di assestamento o di salvaguardia, per finanziare l'equilibrio della situazione corrente dell'esercizio, pur essendo ordinariamente previsto dalla legge, art. 187, co. 2 TUEL, va valutato non solo per i profili di regolarità contabile formale, ma anche per quelli sostanziali. Infatti, l'ente, con tale variazione al bilanciamento tra risorse disponibili e spese relative, evidenzia, di fatto, una sostanziale condizione di disavanzo della situazione

corrente per squilibrio tra le entrate correnti ricorrenti e le spese correnti e per rimborso di prestiti, aventi la stessa natura: le prime, previste come accertabili ed esigibili ma che risultano insufficienti a fare fronte alla spesa corrente e per rimborso del debito da impegnare e rendere liquidata o liquidabile, nello stesso esercizio.

Sul piano sostanziale occorre sottolineare che il principio contabile applicato della contabilità finanziaria ricollega la violazione dell'art. 81, quarto comma, della Costituzione alla realizzazione del pareggio di bilancio in sede preventiva, attraverso l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non accertato e verificato a seguito della procedura di approvazione del bilancio consuntivo dell'esercizio precedente (sentenza n. 70/2012 della Corte costituzionale). Tale accertamento è fondamentale al fine di stabilire la coerenza di tale risultato di sintesi con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie dell'ente.

2.3. La corretta programmazione delle risorse: il FPV.

L'art. 1, commi 909-911, della legge n. 145/2018, innova la disciplina normativa in tema di formazione del FPV in considerazione delle modifiche apportate al codice degli appalti (d.lgs. n. 50 del 2016) che hanno, peraltro, imposto un adeguamento del principio contabile applicato n. 4/2.

In tal senso il comma 909 dispone che le economie riguardanti le spese di investimento per i lavori pubblici concorrono alla determinazione del Fondo pluriennale vincolato secondo le modalità definite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze; decreto adottato il 1° marzo 2019.

Le modifiche apportate dal predetto provvedimento anticipano i tempi di costituzione del FPV a quello dell'affidamento della progettazione successiva al livello minimo, consentendo la prenotazione dell'intero stanziamento di spesa iscritto in bilancio dopo l'inserimento dell'intervento nel programma triennale delle opere pubbliche.

È quanto mai opportuno alla luce di queste novità ricordare che il Fondo funziona ed assolve al suo ruolo di contenitore dinamico dell'acquisizione ed impiego di risorse nella misura in cui realmente è correlato allo sviluppo del programma di spesa.

Misuratore di efficacia di questo istituto è il suo effettivo utilizzo.

Le modifiche apportate al principio contabile applicato impongono attenzione proprio su detto profilo, portando in primo piano la necessità di un costante monitoraggio dello sviluppo dei programmi di spesa per giustificare le ragioni della sua conservazione e per garantire il corretto utilizzo del FPV.

È evidente, infatti, che più si dilata lo spazio temporale tra acquisizione delle risorse e utilizzo delle stesse, più cresce l'esigenza di monitoraggio. Questo spazio è teoricamente individuato nella declinazione delle fasi che attraversano l'arco temporale che va dall'inserimento dell'opera nel programma triennale fino alla esecuzione della stessa. Risulta, dunque, necessario che detto arco temporale venga mantenuto in limiti fisiologici affinché il complessivo sviluppo della filiera procedimentale non sbiadisca la natura tipica

del FPV quale strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali che possa evidenziare con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente. Detta esigenza risulta garantita se e nella misura in cui il tempo che trascorre identifica sempre il tempo dell'adempimento della prestazione contenuto dell'obbligazione in via di perfezionamento.

Secondo la disciplina del riformato principio contabile la legittima conservazione delle risorse accantonate nel fondo a copertura di spese di investimento non impegnate, presuppone sempre e comunque due condizioni e cioè l'intero accertamento delle relative entrate e l'inserimento dell'intervento nel programma triennale, con l'eccezione dei lavori pubblici di importo tra 40 e 100mila euro.

A queste condizioni indispensabili e contestualmente verificate si aggiungono talune qualificate situazioni alternative di seguito indicate quali l'impegno parziale del quadro economico sulla base di precise obbligazioni giuridicamente perfezionate ovvero l'attivazione delle procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo e l'attivazione delle procedure di affidamento dell'intervento da realizzare avviate dopo la validazione del progetto da porsi a base della gara stessa.

Il fondo è, inoltre, conservato anche in caso di contenziosi: a tal riguardo, seppure non altrimenti precisato, deve segnalarsi come detta circostanza non possa operare come cristallizzazione del fondo all'insorgere di un contenzioso e del conseguente blocco della filiera procedimentale: ciò, infatti, non solo contraddirebbe la logica della rigorosa continuità delle fasi che il principio impone per conservare la prenotazione dell'intero stanziamento a fondo, ma neppure sarebbe immaginabile che l'insorgenza del contenzioso e la sua persistenza a chiusura dell'esercizio debba costituire un automatismo di confluenza delle risorse nell'avanzo di amministrazione. Le regole della sana amministrazione in queste situazioni impongono un intervento dell'Amministrazione sulla più corretta rappresentazione delle scelte allocative e delle sue dinamiche che si deve basare su una valutazione di merito.

Sul versante, invece, della sequela delle fasi realizzative puntualmente declinate nel principio, successive alla predisposizione del livello minimo di progettazione, la funzione del fondo sarà veridica nella misura in cui il responsabile del procedimento farà valere termini e condizioni delle fasi gestionali. Ed è nella carenza di questo supporto organizzativo che potrebbe incagliarsi il corretto utilizzo del FPV.

Appare evidente quindi che un incremento della consistenza e dell'utilizzo di questo strumento quale ci si attende dall'applicazione delle nuove disposizioni del principio contabile applicato, fa ritenere essenziali l'utilizzo dei meccanismi sollecitatori, valorizzando, innanzitutto, quelli tradizionalmente affidati alle pattuizioni contrattuali, ma non va trascurata anche un'ottimizzazione dell'organizzazione dei servizi preposti alla gestione degli appalti, ora viepiù necessaria per il consistente incremento di contributi e stanziamenti di risorse finalizzate a particolari interventi nel settore dell'edilizia scolastica,

del risanamento ambientale, della sicurezza delle periferie e per gli investimenti in generale.

2.4. Flessibilità di bilancio.

Le misure di flessibilità sono caratterizzate, sotto il profilo formale, da una valenza derogatoria a regole di principio che governano la struttura della programmazione e l'utilizzo di meccanismi di gestione, mentre, sotto il profilo sostanziale, dalla finalità di superare, in via temporanea, specifiche rigidità a vantaggio di un'esigenza di fluidità della gestione necessaria in situazioni contingenti.

Tale funzione derogatoria, senz'altro compatibile in termini di disciplina sistematica, impone, tuttavia, in fase di costruzione del programma finanziario attente valutazioni sia sulla reale sussistenza delle condizioni per farvi ricorso, sia sui riflessi delle condizioni di equilibrio attuali e prospettiche. In tale senso va richiamata l'attenzione degli organi di revisione.

2.4.1. Il finanziamento delle quote capitali del debito in ammortamento con utilizzo di proventi da alienazioni patrimoniali

Tra le misure rientranti in questa tipologia va annoverata quella introdotta dal quarto comma dell'art. 11-*bis* del d.l. 14 dicembre 2018, n. 135, recante "Disposizioni urgenti in materia di sostegno e semplificazione per le imprese e per la pubblica amministrazione" convertito dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, che interviene sulla norma di cui all'art. 1, co. 866, della legge n. 2015/2017 (legge di bilancio 2018): si prevede così per gli enti locali la possibilità di utilizzo dei proventi da alienazioni patrimoniali, anche derivanti da azioni o piani di razionalizzazione, per finanziare le quote capitali dei mutui o dei prestiti obbligazionari in ammortamento nell'anno o in anticipo rispetto all'originario piano di ammortamento⁸.

Su un piano di considerazione generale tale misura di flessibilità si discosta dalla "statuto" disciplinare delle regole dell'indebitamento laddove consente la finanziabilità degli oneri per quote capitali dei mutui o dei prestiti obbligazionari in ammortamento nell'anno con i proventi derivanti dalle alienazioni patrimoniali. Si tratta, infatti, di una deroga ai principi ed ai criteri gestionali che presiedono alle politiche dell'indebitamento in base alle quali ogni operazione di incremento dello *stock* di debito presuppone la preventiva valutazione dell'impatto che tale debito ha sulla finanza dell'ente in termini di "sostenibilità finanziaria". In ciò sta anche il fondamento della circostanza che tali decisioni devono passare al vaglio della preventiva autorizzazione del Consiglio, proprio per gli effetti che il ricorso al debito ha sugli equilibri presenti e futuri dell'ente. In tal senso risulta di piana lettura il principio contenuto nell'art. 10 della legge n. 243/2012 in base al quale le operazioni di indebitamento sono effettuate solo contestualmente all'adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte

⁸ La norma è posta a regime e non più limitata temporalmente al periodo 2018 - 2020.

sui singoli esercizi finanziari futuri, nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti, valorizzando, così, il concetto di sostenibilità del debito e di equilibrio intergenerazionale.

L'utilizzo di questa facoltà - la quale si deve fondare sulla necessità che in un dato esercizio debbano prevalere esigenze di crescita su quelle di equilibrio finanziario - è subordinata alla verifica delle condizioni poste dalla legge che riguardano la valutazione della rilevanza dell'indebitamento misurata in relazione alla consistenza dello stato patrimoniale del bilancio consolidato (e precisamente nel rapporto tra il totale delle immobilizzazioni e i debiti di finanziamento che deve risultare superiore a due). In proposito va considerato che l'utilizzo dei proventi da alienazioni patrimoniali determina, in definitiva un indebolimento della consistenza patrimoniale, talché lo stesso risulta attivabile se quest'ultima è già incisa da una presenza di rilevante indebitamento destinato alle immobilizzazioni patrimoniali.

La seconda condizione richiede che non si registrino incrementi di spesa corrente ricorrente in sede di bilancio di previsione⁹.

A questo riguardo la nota integrativa al bilancio di previsione (punto 9.11 - allegato 4.1 al d.lgs. n. 118/2011 - principio della programmazione) prevede l'analisi dell'articolazione e la relazione tra le entrate e le spese ricorrenti e quelle non ricorrenti, confermando l'elenco di cui all'allegato 7 (punto 9.11.3 - allegato 4.1). In ultimo anche l'allegato 12.2 al d.lgs. n. 118/2011 (allegato al Piano esecutivo di gestione degli enti locali, entrate per titoli, tipologie e categorie) contiene l'indicazione delle entrate non ricorrenti. Appare evidente che la corretta valutazione della ricorrenza delle entrate e delle spese di natura corrente assume una particolare rilevanza nella determinazione dell'equilibrio finanziario del bilancio e della gestione, ragion per cui, nella ponderazione delle condizioni legittimanti l'uso della facoltà in questione, questa specifica condizione assume particolare rilevanza. Di rilievo appare anche l'altro requisito richiesto dalla legge, e cioè la regolarità degli accantonamenti effettuati al fondo crediti di dubbia esigibilità che va intesa, soprattutto, in senso sostanziale in modo da tenere indenne l'ente dal rischio di utilizzare risorse finanziarie di cui non dispone in termini monetari reali: la condizione principale che deve essere soddisfatta è, pertanto, che le "correlate" risorse siano congruenti ed anche effettivamente disponibili.

2.4.2. Le Anticipazioni di liquidità.

La legge di bilancio 2019 prevede ai commi 849 e segg. che, al fine di garantire il rispetto dei tempi di pagamento (articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231) le banche, gli intermediari finanziari, la Cassa depositi e prestiti Spa e le istituzioni finanziarie dell'Unione europea possono concedere ai comuni, alle province, alle città metropolitane, alle regioni e alle province autonome, anche per conto dei rispettivi enti

⁹ Come definita dall'allegato 7 al bilancio di previsione.

del Servizio sanitario nazionale, anticipazioni di liquidità¹⁰ da destinare al pagamento di debiti, certi, liquidi ed esigibili, maturati alla data del 31 dicembre 2018, relativi a somministrazioni, forniture, appalti e a obbligazioni per prestazioni professionali. Nel caso di debiti fuori bilancio l'utilizzo dell'anticipazione di liquidità è subordinato al riconoscimento della legittimità del debito stesso e al perfezionamento della relativa copertura finanziaria (art. 194 TUEL). Le somme anticipate devono essere rimborsate entro il 31 dicembre.

La finalità che motiva il ricorso alle anticipazioni, e cioè il ripristino della normale gestione della liquidità, rende indispensabile una puntuale valutazione circa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni che le consentono. In particolare non deve mancare un prudente apprezzamento sulla determinazione della misura dell'anticipazione che non necessariamente deve arrivare alla massima concedibile: infatti occorre tener conto, soprattutto, della brevità del termine entro il quale operare il rimborso per cui un incaglio nelle riscossioni preventivate che, teoricamente, dovrebbero essere nella disponibilità corrente dell'ente richiedente, potrebbe pregiudicare ulteriormente quei problemi di liquidità che le anticipazioni intendono risolvere e pesare, ovviamente, anche sul risultato di amministrazione dell'esercizio. Nell'uso delle anticipazioni particolare diligenza va posta nella verifica dell'effettivo e tempestivo pagamento dei debiti individuati secondo le formalità della legge onde evitare impropri effetti sui bilanci.

L'argomento delle anticipazioni qui trattato con specifico riferimento alle anticipazioni "annuali" di cui si è appena detto, sollecita un richiamo di attenzione sul più generale fenomeno delle anticipazioni con obbligo di restituzione pluriennale cui il legislatore ha fatto più volte ricorso e per diverse fattispecie negli ultimi esercizi. In proposito ed in via di estrema sintesi va ricordato l'inquadramento di principio operato dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 181 del 2015 in base al quale «...*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 (decreto legge 35 del 2013) 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 temporalmente e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione....*». E su tali principi si fonda la giurisprudenza di questa Corte (Sez. autonomie, delibere nn. 33/2015, 28/2017) che ha sottolineato come con tale operazione straordinaria si consente agli enti territoriali di ricostituire immediatamente le risorse di cassa necessarie ad onorare, indistintamente, debiti pregressi correnti e in conto capitale per i quali avrebbero dovuto essere già previste in bilancio le idonee coperture finanziarie. Il debito verso gli originari creditori si converte in un debito pluriennale verso la Cassa depositi

¹⁰ La legge di bilancio prevede i limiti entro i quali può essere attivata l'anticipazione e cioè entro i tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli accertate nell'anno 2017 per gli enti locali.

e prestiti, equivalente sul piano economico, ma maggiormente sostenibile, in quanto la restituzione delle somme anticipate viene diluita nel tempo in modo da riallineare progressivamente la cassa con la competenza. Onde evitare esiti espansivi della capacità di spesa, è necessario che gli effetti dell'anticipazione sul bilancio di competenza vengano integralmente "sterilizzati" per il tempo necessario alla completa restituzione delle somme rimosse, provvedendo ad iscriverne nel titolo di spesa riguardante il rimborso dei prestiti una posta rettificativa, avente natura meramente finanziaria, corrispondente all'importo della coeva anticipazione riscossa in entrata.

La materia della corretta contabilizzazione delle anticipazioni e delle connesse registrazioni troverà definitiva sistemazione nelle adottate modifiche del principio contabile applicato della contabilità finanziaria. Queste prevedono la registrazione tra le accensioni di prestiti anche delle anticipazioni di liquidità diverse dalle quelle di cui al paragrafo 3.26 (anticipazioni di tesoreria), operando una netta distinzione, ai fini della relativa contabilizzazione, tra le anticipazioni che devono essere chiuse entro l'anno e quelle, invece, a rimborso pluriennale: per queste ultime l'evidenza contabile della natura di "anticipazione di liquidità che non comporta risorse aggiuntive" è costituita dall'iscrizione di un fondo anticipazione di liquidità nel titolo quarto della spesa di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio e non restituite, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata. Meccanismo, questo della creazione del fondo con corrispondente accantonamento che costituisce strumento di sterilizzazione degli effetti espansivi della spesa e non deve costituire forma surrettizia di copertura di spese.

Si richiama fin d'ora il puntuale rispetto di tali principi non senza aver anche puntualizzato che nell'ottica della sana gestione finanziaria nel sistema di controllo interno la programmazione e la gestione di cassa devono assumere la rilevanza necessaria per evitare la formazione di squilibri strutturali tra i flussi di entrata e di uscita con ricadute negative sugli equilibri complessivi e durevoli della gestione da assicurare invece nel tempo. L'osservanza del principio della competenza finanziaria rafforzata deve consentire agli enti di avvicinare il momento di competenza con quello di cassa ed evitare sfasature temporali che possono rappresentare anche il segnale di un'applicazione non attendibile e congrua di tale principio contabile.

2.5. Lo stralcio dei crediti fino a 1000 euro automaticamente annullati per legge e la definizione agevolata dei ruoli e delle ingiunzioni di pagamento. Gli effetti sulla gestione.

Il "decreto fiscale" 2018¹¹ ed il "decreto crescita" 2019¹² hanno introdotto, anche per il settore degli enti locali, misure agevolative per la definizione dei debiti tributari quali: a) l'annullamento automatico dei crediti fino a mille euro; b) la definizione agevolata dei ruoli

¹¹ D.lgs. 119/2018.

¹² D.L. n. 34/2019 convertito in legge n. 58/2019.

in riscossione coattiva, con proroga dei termini per l'istanza al 30 luglio 2019; c) la definizione agevolata delle ingiunzioni fiscali da regolamentare da parte degli enti locali.

Trattasi di misure i cui effetti possono avere impatto, seppur in misura contenuta, sulla gestione di competenza 2019, ed in forma più consistente sugli esercizi futuri ai quali per il principio della continuità degli esercizi (secondo la giurisprudenza costituzionale, da ultimo sentenza n. 18/2019) si trasmettono gli effetti delle gestioni pregresse.

Si segnala, altresì, lo stralcio delle "minicartelle", previsto dall'art. 4 del decreto-legge n. 119/2018¹³, che dispone l'annullamento automatico dei debiti fino a mille euro (comprensivi di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni) risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, ancorché riferiti alle cartelle per le quali è già intervenuta la richiesta di definizione agevolata.

In ordine agli effetti di tale disposizione sulle entrate degli enti locali interviene il d.l. 14 dicembre 2018, n.135, recante disposizioni urgenti in materia di sostegno e semplificazione per le imprese e per la pubblica amministrazione che con l'art. 11-*bis*, comma 6 disciplina il recupero dell'eventuale disavanzo derivante dallo stralcio dei crediti prevedendo la possibilità per Comuni, Province e Città metropolitane di ripartirlo in un numero massimo di cinque annualità in quote costanti. L'importo del disavanzo ripianabile in 5 anni non può essere superiore alla sommatoria dei residui attivi cancellati per effetto dell'operazione di stralcio, al netto dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione. L'art. 16-*quater* del "decreto crescita" proroga al rendiconto 2019 il termine entro cui operare lo stralcio dei crediti inferiori a mille euro. Pertanto, l'eventuale ripiano del disavanzo derivante da tale stralcio decorrerà dal rendiconto 2019 e non più dal rendiconto 2018. La norma specifica, però, che gli eventuali effetti negativi derivanti dalla cancellazione devono essere tenuti in debita considerazione già nel corso della gestione 2019, vincolando, a tal fine, le eventuali risorse disponibili alla data della comunicazione dell'Agenzia, previsione, questa, della quale deve essere tenuto conto in sede di verifica degli equilibri.

Su tale cautela va richiamata la massima attenzione degli organi di revisione, non potendo, peraltro, sottacersi come il mantenimento in bilancio di crediti così risalenti (2000-2010) di per sé costituisca una irregolarità atteso il chiaro disposto del principio contabile applicato della contabilità finanziaria (punto 9.1) a mente del quale, 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

¹³ D.l. n. 119 del 23 ottobre 2018, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018 n. 136.

esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione e assumendo le conseguenti misure ai fini della contabilità economico patrimoniale.

Analogo monitoraggio si impone rispetto agli effetti conseguenti all'applicazione dell'art. 3 del decreto-legge n. 119/2018 circa la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione (cd. "rottamazione ter" delle cartelle esattoriali) nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2017. La nuova "rottamazione", il cui termine per aderirvi è stato prorogato al 30 luglio 2019, segue quella prevista dal d.l. n. 193 del 2016 (in relazione ai carichi riferiti al periodo 2000-2016) e dal d.l. n. 148 del 2017 (per i carichi affidati fino al 30 settembre 2017). Così come per la definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento prevista dall'art. 15 del decreto 34/2019, i cui termini e modalità sono rimessi all'autonomia regolamentare degli enti da esercitarsi entro il 30 luglio 2019, devono essere apprezzate e stimate le conseguenze sui bilanci delle nuove disposizioni, in particolare, degli effetti combinati delle stesse. Da un lato, infatti, vi è la riduzione del FCDE, non solo nel risultato, ma anche nel bilancio e nei suoi equilibri, dall'altro, la minore consistenza dei residui attivi e, quindi, degli effetti sul risultato di amministrazione, a cominciare da quello che risulterà a conclusione del corrente esercizio.

3. La disciplina in tema di tempestività dei pagamenti da parte delle Pubbliche amministrazioni

La legge 30 dicembre 2018, n. 145 ha introdotto una serie di misure di incentivo e penalità nei confronti degli enti pubblici allo scopo di assicurare il rispetto dei tempi di pagamento dei debiti commerciali, problematica particolarmente avvertita per gli enti locali.

Dette norme si pongono nel quadro di un articolato sistema normativo venutosi a delineare nel tempo, finalizzato a garantire, nei rapporti tra P.A. e imprese, il tempestivo adempimento delle obbligazioni pecuniarie, evitando la formazione di ingenti masse debitorie scadute e non onorate nonché l'aggravio, per i bilanci degli enti, di interessi e spese legali soprattutto quando ricorrono i presupposti che impongono il pagamento dei, particolarmente onerosi, interessi moratori.

In siffatto scenario si collocano le misure recate dal decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35 (convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64) che ha consentito, in special modo agli enti territoriali, di far ricorso ad un'anticipazione di liquidità per il pagamento di debiti pregressi, liquidi ed esigibili correlati all'acquisto di beni e servizi, rispetto ai quali le coperture originariamente previste nei bilanci non avevano trovato effettiva realizzazione.

Funzionale alle predicate esigenze di fluidità dei pagamenti è anche il meccanismo di monitoraggio dei pagamenti delle fatture da parte delle Pubbliche Amministrazioni tramite la Piattaforma elettronica per i crediti commerciali (PCC) predisposta dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, rafforzato con la successiva legislazione per effetto dei particolari obblighi di comunicazione (art. 7 bis, comma 4, del d.l. n. 35/2013, introdotto dall'art. 27 del d.l. n. 66/2014) assistiti da

rilevanti sanzioni in caso di scorretta attuazione delle procedure di cui ai commi 4 e 5, art. 7 *bis*, d.l. n. 35/2013, facendo valere le responsabilità dirigenziali e disciplinari.

In tempi più recenti altre misure hanno inciso sul piano della responsabilizzazione delle Amministrazioni (e, per quanto qui maggiormente rileva, degli enti locali) nell'accertamento del grado di tempestività dei pagamenti.

In questo senso l'art. 33 del d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 ha fissato specifici obblighi di trasparenza in tema di tempi di pagamento delle P.A., imponendo agli enti l'obbligo di pubblicare, con cadenza annuale e trimestrale, un indicatore dei propri tempi medi di pagamento relativi agli acquisti di beni, servizi/prestazioni professionali e forniture, nonché l'ammontare complessivo dei debiti e il numero delle imprese creditrici.

Nella medesima prospettiva l'art. 41, comma 1, del d.l. n. 66/2014 ha introdotto l'obbligo di allegare alla relazione sul rendiconto un prospetto - sottoscritto dal rappresentante legale e dal responsabile del servizio finanziario - attestante l'importo complessivo dei pagamenti per transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal d.lgs. n. 231/2002, nonché l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all'art. 33 del d.lgs. n. 33/2013 sopra richiamato: in caso di superamento degli anzidetti termini, la relazione deve indicare le misure organizzative adottate o previste per consentire la tempestiva effettuazione dei pagamenti.

3.1. Le nuove regole introdotte dalla legge di bilancio per il 2019.

Su tale assetto normativo interviene la legge di bilancio dello Stato per il 2019 tramite un complesso sistema di premi e sanzioni per gli enti interessati, subordinati al rispetto delle regole in tema di tempestività dei pagamenti e alla capacità dell'ente di abbattere la misura del proprio debito commerciale pregresso.

Rilevano, anzitutto, le previsioni di cui all' art. 1, commi 1015, 1016 e 1017, della legge n. 145/2018 in virtù delle quali, nel corso del 2019, è consentito agli enti locali di variare il bilancio di previsione 2019-2021 per ridurre il Fondo crediti di dubbia esigibilità stanziato per l'esercizio 2019 nella missione «Fondi e Accantonamenti» ad un valore pari all'80% dell'accantonamento quantificato nel pertinente allegato al bilancio. Occorre però che vengano osservate specifiche condizioni, cioè: dimostrazione dell'indice annuale di tempestività dei pagamenti, riferito all'anno 2018, rispettoso dei termini previsti dall'art. 4 del d.lgs. n. 231/2002, fatture ricevute e scadute nell'esercizio 2018 saldate per un importo complessivo superiore al 75% del totale ricevuto, nonché consistenza dello *stock* di debito commerciale residuo, rilevato alla fine del 2018, inferiore di almeno il 10% rispetto a quello del 2017, nullo o costituito esclusivamente da debiti oggetto di contenzioso o in contestazione.

Tale facoltà di abbattimento dell'accantonamento al FCDE, con conseguente ampliamento della capacità di spesa, può essere esercitata anche dagli enti che, pur non soddisfacendo i suddetti criteri, rispettino le seguenti condizioni: che l'indice di tempestività dei pagamenti, calcolato al 30 giugno 2019 e debitamente pubblicato, rispetti i termini di cui

all'art. 4 del d.lgs. 231/2002 e le fatture ricevute nel semestre gennaio-giugno 2019 risultino pagate per un importo di almeno il 75% del totale ricevuto e che lo *stock* di debito commerciale residuo al 30 giugno 2019 si sia ridotto del 5% rispetto a quello calcolato al 31.12.2018, oppure sia nullo o costituito solo da debiti oggetto di contenzioso o contestazione.

Detti benefici non si applicano agli enti che, con riferimento agli esercizi 2017 e 2018, non hanno pubblicato nel proprio sito internet, entro i termini di legge, gli indicatori concernenti i tempi di pagamento ed il debito commerciale residuo *ex art.* 33 d.lgs. n. 33/2013, e che, con riferimento ai mesi precedenti all'avvio del sistema SIOPE+ di cui all'art. 14, commi 8-*bis* e 8-*ter*, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, non hanno trasmesso alla Piattaforma elettronica dei crediti commerciali le comunicazioni relative al pagamento delle fatture.

I commi 859 e ss. della legge n. 145/2018 introducono, a decorrere dal 2020, misure più severe a garanzia dell'effettività dei pagamenti nel rispetto della tempistica fissata a livello europeo, e ciò tramite norme qualificate come "*principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica*" ai sensi degli artt. 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione.

Viene imposta la creazione di uno specifico Fondo di garanzia dei debiti commerciali quale nuovo accantonamento atto a limitare la capacità di spesa degli enti locali non in regola con i pagamenti, con lo scopo di assicurare che la capacità di spesa non ecceda l'effettiva disponibilità di cassa.

Difatti, sempre a decorrere dal 2020, una volta elaborato l'indicatore di tempestività dei pagamenti riferito all'esercizio precedente, gli enti locali, entro il 31 gennaio, debbono procedere, con delibera di giunta, a stanziare nel proprio bilancio un accantonamento, tra i fondi della missione 20, per un importo determinato in misura percentuale degli stanziamenti del bilancio corrente per la spesa di acquisto di beni e servizi, via via crescente in base alla maggiore consistenza dell'entità del ritardo rispetto al termine di pagamento imposto dalla normativa vigente; tale obbligo riguarda anche gli enti che non dimostrino la riduzione dello *stock* di debito.

Ai fini dell'operatività delle nuove regole di accantonamento l'ente si considera non in regola con i pagamenti se il debito commerciale residuo, di cui all'art. 33 del d.lgs. n. 33/2013, rilevato alla fine dell'esercizio precedente non si sia ridotto almeno del 10% rispetto a quello del secondo esercizio precedente, salvo che detto debito commerciale residuo scaduto non sia di ammontare non superiore al 5% del totale delle fatture scadute ricevute nel medesimo esercizio (art. 38-*bis* "*decreto crescita*" che ha modificato l'art. 1, comma 859, lett. a), della legge di bilancio 2019).

Altra situazione contemplata dalla norma che impone l'accantonamento è rappresentata dal ritardo annuale dei pagamenti, calcolato sulle fatture ricevute e scadute nell'anno precedente.

Per evitare di incorrere nel nuovo obbligo di accantonamento di ulteriori risorse di parte corrente a fini prudenziali, gli enti territoriali debbono, pertanto, non solo rispettare i tempi di pagamento, ma anche ridurre lo *stock* di debito commerciale: in base al comma 859 il rispetto dei tempi di pagamento in assenza della riduzione dell'ammontare complessivo del debito residuo comporta, infatti, l'obbligo di accantonamento nella misura massima del 5%.

L'accantonamento al Fondo di garanzia debiti commerciali deve essere adeguato nel corso dell'esercizio finanziario laddove siano intervenute variazioni di bilancio relative agli stanziamenti della spesa per acquisto di beni e servizi; inoltre esso non riguarda gli stanziamenti di spesa finanziati da entrate con specifico vincolo di destinazione.

Sul Fondo non è possibile assumere impegni di spesa né disporre pagamenti; esso, in sede di consuntivo confluisce nella quota libera dell'avanzo di amministrazione.

Secondo il comma 857, per gli enti che non hanno richiesto l'anticipazione di liquidità pur avendo debiti scaduti al 31.12.2018 o che, pur avendola richiesta, non hanno pagato i debiti entro 15 giorni dall'erogazione delle risorse, *"nell'anno 2020 gli obblighi di accantonamento ai commi 862, 864 e 865 sono raddoppiati"*.

La norma prevede meccanismi sanzionatori anche a fronte del mancato rispetto dei predetti obblighi di trasparenza.

È da tenere infine presente che le medesime misure previste per gli enti non in regola con gli obblighi di tempestività di pagamento e di riduzione del debito, dal 2020 si applicano anche agli enti territoriali che *"non hanno pubblicato l'ammontare complessivo dei debiti di cui all'art. 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n.33, e che non hanno trasmesso alla piattaforma elettronica le comunicazioni di cui al comma 867 e le informazioni relative all'avvenuto pagamento delle fatture"* (cfr. comma 868).

3.2. Le verifiche in materia di tempestività dei pagamenti rimesse all'organo di revisione dell'ente locale

Dal quadro normativo sopra tracciato emerge il ruolo centrale degli organi di revisione degli enti locali nel presidio sull'effettivo rispetto delle regole relative al pagamento dei debiti commerciali nel quadro, più ampio, delle misure funzionali a garantire la corretta gestione della cassa e l'attendibilità delle relative previsioni.

Compete, anzitutto, ai revisori verificare l'avvenuta adozione, da parte dell'ente locale, di misure organizzative per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti, e ciò sia sotto il profilo della corretta gestione dei capitoli di spesa, che dell'allineamento dei pagamenti con gli stanziamenti di cassa, fornendo appositi chiarimenti in caso di riscontro negativo.

Parimenti, l'organo di revisione economico-finanziaria è chiamato a vigilare sul rispetto dell'obbligo previsto dall'articolo 183, comma 8 del TUEL secondo cui, al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa il quale adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare

preventivamente la compatibilità del programma dei conseguenti pagamenti con i relativi stanziamenti di cassa e con i vincoli di finanza pubblica, sotto pena di responsabilità disciplinare ed amministrativa.

L'organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile verifica, altresì, che, in caso di superamento dei predetti termini, siano state rappresentate dall'ente le misure organizzative adottate o previste per rientrare nei termini di pagamento previsti dalla legge, dandone atto nella propria relazione.

Ancora, l'organo di revisione è tenuto ad indicare, tanto nei predetti questionari quanto nella propria relazione sul rendiconto di gestione, se l'ente, viste anche le rilevanti sanzioni previste dall'art. 7-*bis*, comma 8, del d.l. n. 35/2013, abbia dato attuazione alle procedure di cui ai commi 4 e 5 della stessa norma relative alla comunicazione dei dati riferiti a fatture (o richieste equivalenti di pagamento) alla "Piattaforma certificazione crediti", esprimendosi sulle motivazioni addotte dall'ente in caso di non corretta attuazione del disposto normativo.

Alla luce di quanto sopra, nel rinnovato quadro normativo sopra delineato, l'organo di revisione è chiamato a verificare l'attuazione, da parte dell'ente, delle misure sui pagamenti previste dalla legge n. 145/2018, quali quelle relative alla circostanza che l'ente abbia provveduto correttamente a quantificare il debito commerciale scaduto al 31.12.2018, ai sensi e per gli effetti del predetto comma 859, oggetto di pubblicazione *ex art.* 33 del d.lgs. n. 33/2013.

Le numerose funzioni intestate all'organo di revisione dall'art. 239 TUEL in tema di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica dell'ente locale rendono giustificata una complessiva opera di verifica dell'adeguatezza della gestione di cassa a rendere effettiva l'osservanza dei predetti adempimenti.

In questo senso emerge l'esigenza di un'attenta vigilanza circa la completa implementazione e l'aggiornamento, da parte degli uffici di ragioneria, della "Piattaforma certificazione crediti" per la rinnovata centralità assunta, tra l'altro, nel calcolo dei ritardi di pagamento e nel ricorso alle nuove anticipazioni di liquidità.

S'impone poi, per gli enti che non hanno ancora effettuato il passaggio al succitato sistema SIOPE+, un'attività di verifica in ordine alla trasmissione alla Piattaforma elettronica dei crediti commerciali delle comunicazioni relative al pagamento delle fatture dal momento che, per quelli che vi abbiano aderito, i dati dei pagamenti effettuati dalle amministrazioni pubbliche tramite SIOPE+ sono automaticamente acquisiti dal sistema PCC.

Un ruolo di vigilanza da parte dell'organo di revisione è, infine, auspicabile anche sul piano dei riflessi, sui tempi di esecuzione dei pagamenti, scaturenti dall'adeguamento delle convenzioni di tesoreria ai principi recati dalla direttiva europea PSD2, recepita, nel nostro ordinamento, con il d.lgs. 15 dicembre 2017, n. 218¹⁴.

¹⁴ I primi aspetti applicativi sono stati chiariti dal Ministero dell'economia e delle finanze con la circolare n. 22 del 15 giugno 2018.

4. Struttura del questionario

Il questionario, come di consueto, si compone di due parti di cui: una, denominata “quesiti”, dedicata alle informazioni di carattere essenzialmente testuale, compilabile mediante fogli di lavoro, ed una denominata “quadri contabili”, dedicata all’acquisizione di dati numerici, sviluppata per consentire la successiva gestione ed elaborazione degli stessi da parte del sistema informativo.

La prima parte risulta articolata in tre sezioni precedute da una serie di domande preliminari finalizzate a realizzare una prima ricognizione dei principali adempimenti di carattere contabile e finanziario, nonché da una parte dedicata alle “notizie generali dell’ente” atta a permettere di inquadrare con immediatezza la situazione dell’ente da esaminare.

Nelle risposte ai quesiti occorrerà fare riferimento al bilancio approvato dal Consiglio dell’ente salvo dove è espressamente richiesto il dato da variazione di bilancio o da assestamento.

La Sezione prima – dedicata agli *“Equilibri e saldo di finanza pubblica nel bilancio di previsione 2019-2021”* – contiene domande dirette a verificare che l’impostazione del bilancio di previsione sia tale da garantire il rispetto degli equilibri, quali declinati dall’art. 162 del TUEL, nonché del saldo di competenza d’esercizio non negativo ai sensi art. 1, comma 821, della legge n. 145/2018. La Sezione si completa con domande correlate a profili di carattere eminentemente contabile, con particolari approfondimenti sull’alimentazione e sulla corretta rappresentazione del Fondo pluriennale vincolato, sull’evoluzione del Fondo crediti di dubbia esigibilità, sull’avanzo di amministrazione e sul suo utilizzo, sulla costituzione di accantonamenti e fondi a titolo prudenziale. Ad essa fanno riferimento i quadri contabili inseriti nelle Sezioni IV.1, IV.2 e IV.3, del questionario.

La Sezione seconda – dedicata all’ *“Indebitamento e strumenti di finanza derivata”* – è intesa a ricostruire lo *stock* del debito e ad analizzarne la composizione, con particolare attenzione al rispetto dei vincoli di indebitamento. Ad essa fanno riferimento i quadri contabili inseriti nella Sezione IV.4, del questionario.

Particolarmente semplificata la Sezione terza – dedicata alle *“Previsioni di cassa e patrimonio”* a cui non si collegano quadri contabili nella seconda parte del questionario.

Anche per il periodo 2019-2021, il questionario si correda di una appendice dedicata agli enti colpiti dai recenti sismi, di cui si occupa il paragrafo 7 al quale si fa esplicito rinvio.

Così ricostruiti gli aspetti salienti di ciascuna Sezione in cui è articolato il questionario, emerge evidente come lo stesso rappresenti una base informativa essenziale i cui contenuti potranno essere implementati dalle Sezioni regionali di controllo in relazione a specifiche esigenze conoscitive.

5. Appendice

In continuità con la precedente impostazione (cfr. deliberazione 8/2018/SEZAUT/INPR), il quadro informativo offerto dal questionario generale è completato da una appendice dedicata agli enti interessati dagli eventi sismici del 2016 e 2017 e ricompresi nel c.d. cratere.

A tal riguardo deve, peraltro, segnalarsi che lo stato di emergenza dichiarato dalla delibera del Consiglio dei Ministri del 25 agosto 2016 e la gestione straordinaria finalizzata alla ricostruzione sono stati prorogati, rispettivamente, al 31 dicembre 2019 ed al 31 dicembre 2020 (art.1, commi 988, lett. b), e 990 della legge di bilancio 2019).

Per detti enti con D.M. Interno 28 marzo 2019 è stato, inoltre, previsto uno specifico regime in relazione al bilancio di previsione 2019/2021 la cui approvazione è stata differita al 30 giugno 2019.

Nel complesso l'appendice riproduce, attualizzandoli in ragione delle modifiche normative *medio tempore* intervenute, i contenuti di quella annessa al questionario sul bilancio di previsione 2018/2020.

Nondimeno sono stati inseriti alcuni quesiti volti ad attenzionare i meccanismi di reimputazione delle spese – tanto correnti quanto di investimento – e le modalità di regolazione contabile delle stesse anche con riferimento al Fondo pluriennale vincolato: ciò in vista delle verifiche circa il mantenimento di una corretta finalizzazione delle risorse correlate.

Trova conferma il *focus* sulle spese di personale che continuano a rivestire particolare interesse alla luce della novella recata dal d.l. n. 32/2019 che, per un verso, proroga il regime derogatorio previsto sino al 31 dicembre 2018 dall'art. 50-*bis* d.l. 189/2016 s.m.i. e, per altro, introduce nuove facoltà assunzionali in favore degli enti ricompresi nel cratere.

Si richiama, a tal riguardo, la previsione di cui all'art. 22 del citato decreto che, in particolare, al comma 2 modifica l'art. 50-*bis* del d.l. n. 189/2016, consentendo ai Comuni di assumere anche con contratti a tempo parziale il personale da impiegare negli uffici per la ricostruzione (lett. a).

Analogamente le successive lett. b) e c) del citato art. 22, novellano i commi 3-*bis* e 3-*quinquies* dell'art. 50-*bis* del d.l. n.189/2016 integrando la precedente disciplina che prevede la possibilità per i Comuni di procedere alla stipula di contratti di lavoro autonomo di collaborazione coordinata e continuativa per lo svolgimento di determinate attività per una durata non superiore al 31 dicembre 2019, senza più limiti sul rinnovo dei contratti (lett. b) e sul numero di quelli da stipulare (lett. c).

6. Modalità operative

Il questionario sul Bilancio di previsione 2019-2021 è un *file* in formato *excel* che sarà possibile scaricare dal sistema Con.Te. Una volta compilato, il questionario potrà essere inviato alla Corte dei conti tramite le specifiche funzioni disponibili nell'area «Questionario».

Per procedere alla compilazione della relazione-questionario occorre collegarsi al sito della Corte dei conti, area Servizi *on line*, selezionare il *link* "Controllo e Referto" e, successivamente, selezionare il sistema FITNET per poi accedere al sistema Con.Te.

Per gli utenti sprovvisti di credenziali di accesso sarà necessario eseguire prima la registrazione sul Portale "SOLE". Quindi, dopo avere effettuato la registrazione per il profilo di pertinenza e ottenute, via *e-mail*, *user-id* e *password*, sarà possibile accedere a Con.Te.

All'interno del sistema Con.Te. saranno fornite le indicazioni necessarie per ottenere supporto ed assistenza tecnica sull'utilizzo dei sistemi.

Corre, infine, l'obbligo di evidenziare che, per esigenze legate allo sviluppo del *software*, la relazione-questionario disponibile *on line* potrà mostrare talune differenze di carattere meramente formale rispetto alla versione pubblicata in Gazzetta Ufficiale.

La Sezione delle autonomie comunicherà la data dalla quale sarà resa disponibile agli utenti la versione *on line*.

