

EUGENIO DE CARLO

L'ATTO D'IMPEGNO DI SPESA DOPO L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE

La gestione della spesa
degli Enti locali nella contabilità
pubblica armonizzata e nella
competenza finanziaria
potenziata

Il volume tratta in modo pratico e sintetico il procedimento di spesa degli Enti locali rivolgendosi agli operatori (amministratori, funzionari, responsabili di servizi) degli Enti locali nonché agli interessati a partecipare a concorsi pubblici per posti di funzionari e istruttori contabili

ISBN 978-88-7589-468-9
Diritti Riservati © 2016 Halley informatica

Finito di stampare nel mese di marzo 2016
presso tipolitografia Grafostil snc – Matelica (MC)

per conto di
Halley informatica srl
Via Circonvallazione, 131 – 62024 Matelica (MC)
Tel. 0737 781211 – Fax 0737 787200
halleynt@halley.it – www.halley.it – www.halleyconsulenza.it

progetto grafico, redazione, impaginazione | Kindustria | info@kindustria.it

L'editore e l'autore declinano ogni responsabilità per eventuali ed involontari errori.

Tutti i diritti, compresi la traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo e/o su qualunque supporto (ivi compresi i microfilm, i film, le fotocopie, i supporti elettronici o digitali), nonché la memorizzazione elettronica e qualsiasi sistema di immagazzinamento e recupero di informazioni, sono riservati in tutti i Paesi.

Indice

Autore pag. 9

I – L'atto amministrativo

1.1	I principi fondamentali dell'azione della Pubblica Amministrazione	»	11
1.2	La nozione di atto amministrativo	»	12
1.3	La classificazione dell'atto amministrativo	»	14
1.4	La struttura e il contenuto dell'atto amministrativo	»	15
1.5	I requisiti, l'efficacia e l'esecutorietà dell'atto amministrativo	»	19
1.6	La motivazione	»	22
1.7	La struttura-tipo dell'atto amministrativo	»	26
1.8	La redazione e la pubblicazione degli atti: la riservatezza dei dati	»	27
1.8.1	Pubblicazione di dati personali anche contenuti in atti e documenti amministrativi	»	28
1.8.2	Pubblicazione di informazioni personali	»	28
1.9	Gli atti comunali	»	30
1.9.1	Il Consiglio comunale	»	31
1.9.2	La Giunta comunale	»	32
1.9.3	I dirigenti/responsabili dei servizi	»	32
1.9.4	Il Sindaco	»	35
1.9.5	I presupposti e i limiti delle ordinanze	»	36
1.10	I pareri sulle deliberazioni comunali: la regolarità tecnica e contabile	»	37
1.11	Il parere di regolarità contabile	»	39
1.12	Il parere di regolarità tecnica	»	40
1.13	Il parere dell'organo di revisione finanziaria	»	42

II – L'applicazione delle nuove regole in materia di armonizzazione contabile

2.1	Premesse	»	45
2.2	Riflessi organizzativi e tempestività dei pagamenti	»	47
2.3	La questione critica dei flussi di cassa e degli equilibri di cassa	»	48
2.4	Il Fondo pluriennale vincolato	»	50
2.5	Le nuove regole della competenza finanziaria c.d. "potenziata"	»	51
2.6	Il concetto di obbligazione giuridicamente perfezionata	»	52
2.7	Il concetto di scadenza dell'obbligazione	»	55
2.8	Le fasi della spesa e l'impegno di spesa	»	57
2.8.1	Le determinazioni di spesa e l'esecutività	»	57
2.8.2	L'impegno di spesa	»	58
2.8.3	L'impegno quale fase del procedimento di spesa	»	59
2.8.4	La prenotazione dell'impegno	»	61
2.8.5	Il programma dei pagamenti	»	63
2.8.6	L'impegno di spesa per l'ordinazione delle spese d'urgenza	»	64
2.9	L'impegno di spesa e le regole di copertura finanziaria della spesa	»	64
2.10	L'impegno di spesa nella competenza finanziaria potenziata e la reimputazione	»	68
2.11	Il rispetto delle nuove disposizioni in tema di armonizzazione contabile – la registrazione e l'imputazione dell'impegno	»	70
2.11.1	Spesa di personale	»	70
2.11.2	Spesa relativa all'acquisto di beni e servizi	»	76
2.11.3	Spesa relativa a trasferimenti correnti	»	77
2.11.4	Spesa per l'utilizzo di beni di terzi (es. locazione)	»	77
2.11.5	Spese nelle contabilità fiscalmente rilevanti dell'Ente	»	78
2.11.6	Impegni riguardanti gli interessi passivi	»	78
2.11.7	Impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni	»	78

2.11.8	Spese per indennità di fine mandato	»	81
2.11.9	Spese di investimento	»	82
2.11.10	Gli impegni riguardanti la spesa per rimborso prestiti (quota capitale dei prestiti contratti dall'Ente)	»	85
2.12	Questioni particolari	»	86
2.12.1	La contabilizzazione delle spese correnti correlate ad entrate vincolate	»	86
2.12.2	La registrazione dell'impegno di spesa e l'esigibilità della prestazione	»	86
2.12.3	Il leasing	»	86
2.12.4	Gli impegni di spese per incarichi legali	»	87
2.12.5	Il debito relativo a conguagli per il consumo di energia elettrica in esercizi finanziari differenti	»	88
2.12.6	La contabilizzazione delle operazioni di <i>split payment</i> in contabilità finanziaria	»	88
2.12.7	La contabilizzazione delle operazioni di <i>split payment</i> effettuate in ambito commerciale per acquisto di beni e servizi	»	90
2.12.8	Le operazioni di <i>reverse charge</i>	»	90
2.12.9	I finanziamenti regionali per spese d'investimento	»	91

MODULISTICA

1.	Modello di determinazione d'impegno di spesa	»	95
2.	Modello di deliberazione di Giunta comunale	»	100

Eugenio De Carlo, avvocato, Segretario comunale dal 1996, attualmente Segretario generale di Enti di Classe I/A, con esperienza di servizio presso molteplici Enti locali, segretario delle Unioni di Comuni Montedoro nonché di Crispiano-Massafra-Statte, oltre che Segretario d'ambito dei Piani sociali di zona e RSU, ha assunto vari incarichi tra i quali si segnalano quelli di Direttore generale, di Dirigente nonché di Responsabile di servizio Affari generali e contenzioso, Servizi sociali, Pubblica Istruzione, Appalti e contratti, di Presidente di commissioni di gare e di concorsi, di commissioni di disciplina, di nuclei e organismi interni di valutazione.

È altresì autore di vari statuti comunali nonché di regolamenti in materia di organizzazione e di funzionamento di organi e uffici comunali, di accesso agli atti, di tributi, di contabilità, di procedimento disciplinare, di concorsi e appalti, ecc.

Relatore in convegni su tematiche varie, con particolare riguardo alle forme associative di gestione dei servizi, nonché docente a vari corsi d'aggiornamento dei dipendenti comunali.

Ha pubblicato vari testi specialistici con Halley Editrice (*Il contenzioso negli Enti locali: aspetti organizzativi e gestionali; I siti inquinati: la responsabilità per l'abbandono dei rifiuti; I limiti di responsabilità della Pubblica Amministrazione nell'accessione invertita; L'accordo bonario nei lavori pubblici; La Corte dei Conti: profili di organizzazione, funzionamento e responsabilità; La contabilità nei lavori pubblici; Manuale per la gestione degli ordini ai fornitori; Il catasto nella fiscalità locale; Manuale dei lavori pubblici; I contratti pubblici*, I e II edizione; *L'Agenda del Sindaco*) nonché numerosi articoli su diverse e prestigiose riviste di settore, in materia di finanza locale, di appalti e concessioni, di organi istituzionali, di personale e organizzazione.

I

L'ATTO AMMINISTRATIVO

1.1 I principi fondamentali dell'azione della Pubblica Amministrazione

I principi fondamentali dell'azione della Pubblica Amministrazione sono sanciti dall'art. 97 Costituzione e, a livello legislativo primario, dalla Legge n. 241/1990 e s.m., recante "Nuove norme sul procedimento amministrativo".

L'art. 97, comma 1, Costituzione, infatti, stabilisce che i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione. Pertanto, l'azione amministrativa deve essere conforme a:

Art. 97
Costituzione

- legalità ossia deve corrispondere in tutto alla legge;
- imparzialità ossia senza disparità di trattamento.

L'art. 1 della Legge n. 241/1990, a sua volta, definisce i principi generali dell'attività amministrativa, stabilendo che quest'ultima persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di efficienza nonché di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza, secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario.

Legge n.
241/1990

In particolare:

- a) l'efficacia esprime il rapporto fra il prodotto di una determinata attività e l'obiettivo assegnato sia dal punto di vista qualitativo e quantitativo, che dal punto di vista temporale;
- b) l'efficienza esprime il rapporto fra il costo (risorse consumate ovvero input) ed il prodotto di una determinata attività (output);
- c) l'economicità esprime il grado di copertura dei costi di gestione per ogni singolo servizio attraverso un determinato ammontare di proventi generati dal servizio stesso.

Azione della
Pubblica
Amministrazione

In base alla citata Legge n. 241/1990, la Pubblica Amministrazione, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme di diritto privato salvo che la legge disponga diversamente e non può aggravare il procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dallo svolgimento dell'istruttoria (art. 1).

Inoltre, al fine di assicurare il buon andamento e l'imparzialità della Pubblica Amministrazione, prevenendo ed evitando situazioni di conflitto d'interesse, è stabilito che il responsabile del procedimento e i titolari degli uffici competenti ad adottare i pareri, le valutazioni tecniche, gli atti endoprocedimentali e il provvedimento finale devono astenersi in caso di conflitto di interessi, segnalando ogni situazione di conflitto, anche potenziale (art. 6-bis).

1.2 La nozione di atto amministrativo

Atto amministrativo è ogni atto emanato da una pubblica autorità nell'esercizio delle sue funzioni amministrative (con esclusione, quindi, delle funzioni legislative o giudiziarie).

È espressione di un potere (organo) amministrativo, produttivo di effetti indipendentemente dalla volontà del soggetto o dei soggetti cui è rivolto.

Rilevanza
interna ed
esterna

Nell'ambito degli atti amministrativi si distinguono quelli a rilevanza meramente interna, in quanto inidonei a incidere sull'altrui sfera giuridica, da quelli a rilevanza esterna ossia i provvedimenti amministrativi in senso proprio, definiti tradizionalmente quali manifestazioni di volontà aventi rilevanza esterna, provenienti da una Pubblica Amministrazione nell'esercizio di una attività amministrativa, indirizzate a soggetti determinati o determinabili e in grado di apportare una modificazione unilaterale nella sfera giuridica degli stessi.

In ogni caso, l'atto amministrativo, sotto qualsiasi forma si manifesti, rileva quale documento amministrativo a norma del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa", che all'art.1 definisce "documento amministrativo" ogni rappresentazione, comunque formata, del contenuto di atti, anche interni, delle Pubbliche Amministrazioni o, comunque, utilizzati ai fini dell'attività amministrativa.

Tra gli atti amministrativi, inoltre, si distinguono, in base al principio di legalità, gli atti vincolati, ossia strettamente disciplinati dalla legge, e gli atti discrezionali, ossia quelli assunti con libertà di apprezzamento della Pubblica Amministrazione

In particolare, l'attività amministrativa si definisce vincolata qualora in capo all'organo amministrativo non residuino margini di scelta a seguito della corretta valutazione delle premesse fattuali connesse al singolo procedimento amministrativo. In siffatti casi, allora, il rapporto si esplica in termini di assoluta consequenzialità, dovendo l'Amministrazione procedente riconnettere determinate e prestabilite conseguenze al concreto atteggiarsi della situazione di fatto.

Attività
vincolata

L'attività amministrativa, invece, è definita discrezionale allorché il potere di scelta in capo all'organo agente è esercitabile sulla scorta di due o più soluzioni tutte astrattamente applicabili, ed idonee a realizzare l'obiettivo dell'imparzialità enunciato nella Carta costituzionale. Secondo la definizione tradizionale, infatti, la discrezionalità è la facoltà di scelta fra più comportamenti giuridicamente leciti per il soddisfacimento dell'interesse pubblico e per il perseguimento di un fine rispondente alla causa del potere esercitato.

Attività
discrezionale

In ogni caso, la discrezionalità amministrativa non deve intendersi come arbitrarietà, ma quale potere di scegliere entro un margine determinato quale soluzione adottare per applicare le norme occorrendo sempre equità e rispondenza a interessi collettivi.

Nell'ambito della discrezionalità amministrativa, si distingue la discrezionalità tecnica ossia quell'attività discrezionale che è svolta sulla base di valutazioni tecniche entro le quali è possibile una libertà di scelta. In particolare, il giudizio di discrezionalità tecnica è caratterizzato dalla complessità delle discipline specialistiche di riferimento e dalla opinabilità dell'esito della valutazione e sfugge al sindacato del giudice amministrativo, in sede di legittimità, laddove non vengano in rilievo indici sintomatici del non corretto esercizio del potere sotto il profilo del difetto di motivazione, di illogicità manifesta, della erroneità dei presupposti di fatto e di incoerenza della procedura valutativa e dei relativi esiti¹.

Discrezio-
naltà
tecnica

1) Vedi Consiglio di Stato, Sez. V, sentenza 1° ottobre 2010, n. 7262.

Infatti, tramontata l'equazione discrezionalità tecnica = merito insindacabile, il sindacato giurisdizionale sugli apprezzamenti tecnici della Pubblica Amministrazione può oggi svolgersi in base non al mero controllo formale ed estrinseco dell'iter logico seguito dall'autorità amministrativa, bensì alla verifica diretta dell'attendibilità delle operazioni tecniche sotto il profilo sia della loro correttezza, sia con riguardo al criterio tecnico e al relativo procedimento applicativo².

1.3 La classificazione dell'atto amministrativo

Sotto il profilo classificatorio, è possibile distinguere l'atto amministrativo in:

- | | |
|-----------------------|--|
| Atti
negoziali | <ol style="list-style-type: none">1) atti negoziali: dichiarazioni di volontà dirette a determinare il contenuto e gli effetti dell'atto (detti anche provvedimenti amministrativi). Essi si distinguono in:<ol style="list-style-type: none">a) autorizzazioni (es. licenza commerciale): atti con cui la Pubblica Amministrazione consente di svolgere un'attività che i soggetti hanno diritto di svolgere, accertando i loro requisiti,b) concessioni (es. permesso di costruire): atti con cui la Pubblica Amministrazione consente di svolgere un servizio pubblico: fa sorgere diritti in capo al destinatario. Vengono stabiliti i limiti dei diritti e il pagamento di un canone,c) atti ablativi (es. espropriazioni): sottrazioni coattive di diritti o di facoltà,d) altri atti: quali ordini con cui la Pubblica Amministrazione fa sorgere un obbligo in capo ad un soggetto (comandi o divieti); dispense con cui la Pubblica Amministrazione permette atti in deroga alla legge; atti punitivi o sanzionatori, solo nei casi e modi previsti dalla legge; |
| Atti non
negoziali | <ol style="list-style-type: none">2) atti non negoziali: atti che esprimono solo volontà di compiere l'atto, non di determinare i suoi effetti, che sono stabiliti dalla legge. Essi si distinguono in:<ol style="list-style-type: none">a) manifestazioni di conoscenza:<ul style="list-style-type: none">- certificazioni ossia dichiarazioni su fatti di cui il dichiarante è a conoscenza, |

2) Vedi Consiglio di Stato, Sez. V, sentenza 4 agosto 2010, n. 5213.

- inserzione nei registri di fatti accertati dalla Pubblica Amministrazione,
- partecipazioni (con cui la Pubblica Amministrazione porta legalmente a conoscenza l'interessato di fatti, o di qualità, ecc.),
- b) manifestazioni di giudizio o di valutazione:
 - pareri (facoltativi, obbligatori-vincolanti, obbligatori-non vincolanti),
 - giudizi (es., giudizi d'idoneità a concorsi),
 - decisioni (es., decisioni su ricorsi),
 - intimazioni (es., messa in mora per obblighi di fare o non fare),
 - relazioni (es., consulenze).

1.4 La struttura e il contenuto dell'atto amministrativo

Sotto il profilo strutturale, in linea generale, l'atto amministrativo è composto da:

Struttura
dell'atto

- intestazione (indicante l'autorità da cui emana l'atto);
- preambolo (premessa in fatto);
- motivazione (valuta comparativamente gli interessi, indicando le ragioni per le quali si preferisce soddisfare un interesse in luogo di un altro);
- dispositivo (esprime la volontà della PA);
- luogo;
- data;
- sottoscrizione (contiene la firma dell'autorità che emana l'atto o di quella delegata).

Giurisprudenza

Quanto alla sottoscrizione, è stato osservato che: sebbene la firma apposta in calce ad un provvedimento o ad un atto amministrativo costituisce lo strumento per la sua concreta attribuibilità, psichica e giuridica, all'agente amministrativo che risulta averlo formalmente adottato, è pur vero che la giurisprudenza ha recentemente (e condivisibilmente) osservato, anche in omaggio al più generale principio di correttezza e buona fede cui debbono essere improntati i rapporti tra Pubblica Amministrazione e cittadino, che non solo la "non leggibilità" della firma, ma anche la stessa

autografia della sottoscrizione non possono costituire requisiti di validità dell'atto amministrativo, ove concorrano elementi testuali (indicazione dell'Ente competente, qualifica, ufficio di appartenenza del funzionario che ha adottato la determinazione, emergenti anche dal complesso dei documenti che lo accompagnano), che permettono di individuare la sua sicura provenienza (C.d.S., sez. IV, 7 luglio 2000, n. 4356; sez. VI, 29 luglio 2009, n. 4712); è stato anche rilevato (Cass. sez. lav., 10 giugno 2009, n. 13375) che l'atto amministrativo esiste come tale allorché i dati emergenti dal procedimento amministrativo consentano comunque di ritenerne la sicura provenienza dall'Amministrazione e la sua attribuibilità a chi deve esserne l'autore secondo le norme positive, salva la facoltà dell'interessato di chiedere al giudice l'accertamento dell'effettiva provenienza dell'atto stesso dal soggetto autorizzato a firmarlo. (Consiglio di Stato, Sez. IV, sentenza n. 3119/2012)

Contenuto
dell'atto

Quanto al contenuto, si distinguono gli elementi essenziali e quelli accidentali dell'atto amministrativo.

Gli elementi essenziali sono quelli la cui mancanza determina la nullità dell'atto amministrativo e, precisamente:

Elementi
essenziali

- la competenza del soggetto che emana l'atto;
- la dichiarazione con cui la Pubblica Amministrazione rende conoscibile al suo esterno la propria volontà (salvi i casi in cui il silenzio della Pubblica Amministrazione assuma *ex lege* la valenza di una dichiarazione di volontà come per il silenzio-assenso o il silenzio-rifiuto)³;

3) Ai sensi della Legge n. 241/1990 (art. 20): «*Nei procedimenti ad istanza di parte per il rila- scio di provvedimenti amministrativi il silenzio dell'amministrazione competente equivale a provvedimento di accoglimento della domanda, senza necessità di ulteriori istanze o diffide, se la medesima amministrazione non comunica all'interessato, nel termine di Legge o di regolamento, il provvedimento di diniego, ovvero non procede indicendo, entro trenta giorni dalla presentazione dell'istanza di cui al comma 1, una conferenza di servizi ai sensi del capo IV, anche tenendo conto delle situazioni giuridiche soggettive dei controinteressati. Nei casi in cui il silenzio dell'amministrazione equivale ad accoglimento della domanda, L'amministrazione competente può assumere determinazioni in via di autotutela, ai sensi degli articoli 21-quinquies e 21-nonies della Legge n. 241/1990 e s.m.i. Le disposizioni del presente suddette non si applicano agli atti e procedimenti riguardanti il patrimonio culturale e paesaggistico, l'ambiente, la difesa nazionale, la pubblica sicurezza e l'immigrazione, l'immigrazione, l'asilo e la cittadinanza, la salute e la pubblica incolumità, ai casi in cui la normativa comunitaria impone l'adozione di provvedimenti amministra- tivi formali, ai casi in cui la Legge qualifica il silenzio dell'amministrazione come rigetto dell'istanza, nonché agli atti e procedimenti individuati con uno o più decreti del Presidente*

- l'oggetto ossia la *res* (il bene della vita) su cui l'atto amministrativo incide;

Giurisprudenza

L'art. 21-septies della L. 241/90 sancisce in via generale la nullità del provvedimento che manchi degli elementi essenziali; tra tali elementi essenziali rientra – sia che si acceda alla più risalente tesi c.d. “negoziale”, sia che si segua, al contrario, la più moderna tesi autonomistica – comunque l'oggetto dell'atto.

Con l'ulteriore specificazione che per “oggetto” del provvedimento deve intendersi sia il contenuto proprio dell'atto, sia la *res* ossia la porzione di realtà giuridica o materiale su cui l'atto è destinato ad incidere.

Così inteso, tale elemento deve essere in ogni caso, lecito, possibile, determinato o determinabile, anche in applicazione analogica dell'art. 1346 c.c., norma che – pur dettata in ambito civilistico contrattuale – è sicuramente espressione di un principio generale, il quale postula che sia comunque individuabile con sufficiente certezza l'oggetto del contenuto precettivo dell'atto e, per così dire, il terminale fenomenico su cui esso va ad incidere.

(T.A.R. Calabria, Reggio Calabria, sentenza 28 ottobre 2014, n. 608)

- la causa ossia la finalità tipica di pubblico interesse a cui si connette il potere previsto dalla legge;
- la motivazione ossia i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato le ragioni dell'Amministrazione (esclusi gli atti non volitivi, come ad esempio gli atti certificativi);
- la forma (in base alle previsioni di legge, richiedendosi preferibilmente la forma scritta nel caso di provvedimenti limitativi della sfera giuridica altrui);
- il destinatario/i destinatari ossia l'organo pubblico/gli organi pubblici o il soggetto/i privato/i nei cui confronti si producono

del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro per la funzione pubblica, di concerto con i Ministri competenti.»

gli effetti del provvedimento, che devono essere determinati o determinabili;

- la sottoscrizione da parte dell'incaricato o funzionario dell'organo/ufficio.

Giurisprudenza

In mancanza di una precisa indicazione nell'art. 21 septies, Legge 7 agosto 1990 n. 241, introdotto dalla l. 11 febbraio 2005 n. 15, degli elementi essenziali del provvedimento amministrativo, la cui mancanza comporta la nullità dello stesso, per la loro identificazione è necessario fare riferimento alle nozioni di derivazione civilistica concernenti il contratto e il negozio giuridico (v. T.A.R. Veneto, Sez. I, 10 luglio 2006, n. 1979; Consiglio di Stato, Sez. V, 19 settembre 2008, n. 4522).

A tal riguardo, occorre rammentare che l'art. 1325 c.c. individua i seguenti requisiti essenziali del contratto:

- 1) l'accordo delle parti
- 2) la causa
- 3) l'oggetto (ossia la porzione di realtà giuridica e materiale su cui l'atto è destinato ad incidere (v. Consiglio di Stato, Sez. V, 19 settembre 2008, n. 4522);
- 4) la forma, quando risulta che è prescritta dalla legge sotto pena di nullità.

Quanto alla data, è stato osservato che la sua mancanza non comporta de iure la nullità dell'atto amministrativo ma, al più, una mera irregolarità, salva la verifica sull'eventuale incidenza negativa che detta mancanza possa aver giocato sulla validità o sull'efficacia dell'atto o sulla produzione di altri riflessi negativi (v. T.A.R. Piemonte, Torino, Sez. II, 17 dicembre 2009, n. 3580).

In assenza di una esplicita indicazione legislativa degli elementi essenziali del provvedimento, l'atto amministrativo nullo deve ritenersi che sia quello addirittura privo degli elementi di identificazione strutturale, quali la forma, il destinatario, la volontà, l'oggetto.

La mancata indicazione della data costituisce non un motivo di nullità ex art. 21-septies della Legge n. 241/1990 ma, al più, una irregolarità. (T.A.R. Puglia, Bari, Sez. III, 15 giugno 2015, n. 868)

Gli elementi accessori sono quegli elementi eventuali e non fondamentali che si possono applicare soltanto agli atti amministrativi negoziali, sempreché siano possibili e leciti, altrimenti saranno considerati come non apposti.

Elementi
accessori

Sono elementi accidentali:

Elementi
accidentali

- il termine ossia un avvenimento futuro e certo a partire dal quale (è il c.d. "termine iniziale") o fino al quale (è il c.d. "termine finale") l'atto avrà efficacia
- la condizione quale fatto futuro incerto;
- la condizione sospensiva, per cui gli effetti dell'atto si realizzano al verificarsi dell'avvenimento, e la condizione risolutiva, per cui gli effetti dell'atto cessano al verificarsi dell'avvenimento (la condizione può essere apposta a tutti gli atti discrezionali di amministrazione attiva e a quelli di controllo ma non può essere apposta agli atti consultivi);
- il modo (*modus* o onere) che può essere apposto ad un atto amministrativo solo nei casi previsti dalla legge;
- la riserva, allorché la Pubblica Amministrazione, nel provvedere su una data materia, si riserva di adottare future determinazioni in ordine all'oggetto stesso.

Inoltre, tradizionalmente, si distinguono dagli elementi essenziali e da quelli accessori i c.d. "elementi naturali" ossia quegli elementi che si considerano sempre inseriti nell'atto, anche se non apposti espressamente, in quanto previsti dalla legge per il tipo astratto di atto.

Elementi
naturali

1.5 I requisiti, l'efficacia e l'esecutorietà dell'atto amministrativo

I requisiti dell'atto amministrativo sono le componenti che incidono sulla validità e sull'efficacia dell'atto. Essi si distinguono in:

- requisiti di validità (o di esistenza): sono i requisiti essenziali ai fini del perfezionamento dell'atto, che completano il procedimento per la sua esistenza;
- requisiti di legittimità: sono i requisiti che – sotto pena di annullabilità dell'atto – la legge richiede perché l'atto amministrativo, oltre che esistente, sia valido cioè legittimo;

- requisiti di efficacia: sono i requisiti necessari perché l'atto produca concretamente i suoi effetti.

Importante distinzione, sia sul piano teorico che pratico, è quella dell'efficacia e dell'esecutorietà dell'atto amministrativo.

Efficacia ed
esecutorietà

Per efficacia s'intende la capacità di produrre effetti, mentre per esecutorietà s'intende la possibilità – tipica per la Pubblica Amministrazione (a differenza dei privati che devono affidarsi all'autorità giudiziaria) – di eseguire l'atto coattivamente previa diffida. Infatti, l'atto amministrativo, in quanto prodotto dalla Pubblica Amministrazione per finalità di pubblico interesse, produce effetti anche contro la volontà del soggetto, o dei soggetti destinatari dell'atto.

In base alla loro efficacia gli atti amministrativi si distinguono in:

- atti costitutivi, che creano, modificano o estinguono un rapporto giuridico pre-esistente;
- atti dichiarativi, che si limitano ad accertare una data situazione senza influire su di essa.

Nella generalità dei casi gli atti amministrativi hanno efficacia, e quindi operano, dal momento in cui sono posti in essere (di regola, ci si riferisce a questo momento come alla fase decisoria).

Per disposizione di legge o della stessa Amministrazione gli atti amministrativi possono anche avere efficacia differita, cioè hanno efficacia a partire da un momento futuro.

Efficacia
differita e
sospensione

Sul piano normativo, l'art. 21 della Legge n. 241/1990 dispone che i provvedimenti amministrativi efficaci siano eseguiti immediatamente, salvo che sia diversamente stabilito dalla legge o dal provvedimento medesimo, precisando che l'efficacia ovvero l'esecuzione del provvedimento amministrativo può essere sospesa, per gravi ragioni e per il tempo strettamente necessario, dallo stesso organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge. Il termine della sospensione è esplicitamente indicato nell'atto che la dispone e può essere prorogato o differito per una sola volta, nonché ridotto per sopravvenute esigenze. La sospensione non può comunque essere disposta o perdurare oltre i termini per l'esercizio del potere di annullamento di cui all'art. 21-nonies, Legge n. 241/1990 e s.m.

Giurisprudenza

I provvedimenti amministrativi hanno carattere costitutivo e producono effetti a decorrere dalla data della loro emanazione, con la sola eccezione dei casi in cui una norma disponga diversamente (perché richiede il superamento di un controllo preventivo di legittimità ovvero la notifica dell'atto al suo destinatario), oppure dei casi in cui un obbligo di fare (ad esempio imposto con un provvedimento contingibile ed urgente) divenga concretamente esigibile a seguito della sua comunicazione al destinatario. (Consiglio di Stato, Sez. VI, sentenza 7 agosto 2001, n. 4216).

Per quanto riguarda specificamente gli Enti locali, le deliberazioni approvate dal Consiglio e dalla Giunta e dichiarate immediatamente eseguibili ai sensi dell'art. 134, ultimo comma, TUEL possono essere portate in esecuzione, a prescindere dalla relativa pubblicazione, in base al testo della proposta risultata approvata.

Deliberazioni degli
Enti locali

Infatti, il requisito della pubblicità non ha carattere costitutivo del provvedimento né integrativo dell'efficacia dello stesso, ma ha solo la finalità di notizia, per il decorso dei termini per ricorrere innanzi al giudice amministrativo nei casi di atti aventi carattere generale, in quanto per quelli aventi effetti specifici sulla sfera individuale devono essere notificati alla persona fisica o giuridica per il decorso dei suddetti termini.

Ai fini della pubblicità delle deliberazioni, infatti, l'art. 124 TUEL dispone che tutte le deliberazioni del comune e della provincia siano pubblicate nell'albo pretorio, nella sede dell'Ente, per quindici giorni consecutivi, salvo specifiche disposizioni di legge.

Pubblicità

Invero, l'esigenza di pubblicare sollecitamente le deliberazioni dichiarate immediatamente eseguibili nasceva dalla originaria previsione (attualmente abrogata) dell'art. 128 TUEL in base alla quale dette deliberazioni dovevano essere trasmesse entro cinque giorni dalla pubblicazione al co.re.co.

Secondo il Ministero dell'Interno (vedi parere del 13 settembre 2006), tenuto conto della giurisprudenza (Corte di Cassazione, Sez. I, Civ., 3 maggio 1999, n. 4397), per la quale «... alla scadenza del quindicesimo giorno il sub-procedimento di pubblicazione è

Tempistica

*perfezionato e le deliberazioni non soggette al controllo preventivo di legittimità, alla scadenza del decimo giorno dalla eseguita pubblicazione, divengono esecutive se non siano già state dichiarate immediatamente eseguibili»⁴ e secondo cui «... il dies a quo del periodo di affissione non può che comprendere il giorno iniziale» (Corte di Cassazione, Sez. I, Civ., 8 giugno 2004, n. 12240), nel periodo di 15 giorni consecutivi previsti per la pubblicazione delle deliberazioni comunali va computato il *dies a quo* e conseguentemente il periodo di dieci giorni necessari per l'esecutività delle deliberazioni stesse andrà a decorrere dal giorno (16°) successivo al completamento del periodo di pubblicazione.*

Efficacia
successiva
all'adozione

Infine, qualora l'atto amministrativo divenga efficace in un momento successivo alla sua formale adozione, si definisce l'ulteriore fase necessaria a produrre gli effetti propri tipici come fase integrativa dell'efficacia, durante la quale il diritto è posto in uno stato di aspettativa (fase ancorché strutturalmente autonoma, e tuttavia, sotto il profilo funzionale, parte integrante della procedura amministrativa, come nel caso dell'aggiudicazione degli appalti pubblici)⁵.

1.6 La motivazione

Art. 3,
Legge n.
241/1990

Tra gli elementi essenziali dell'atto amministrativo è la motivazione, che ha trovato espressa previsione nell'art. 3 della Legge n. 241/1990, il cui difetto, totale o parziale, ridonda attualmente nel vizio di violazione di legge, e non più come *ante* Legge n. 241/1990 in un altro vizio di legittimità e, precisamente, nell'eccesso di potere quale figura c.d. "sintomatica dello stesso".

In particolare, l'art. 3 citato stabilisce che ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi degli atti norma-

4) Orientamento condiviso anche dal giudice amministrativo, per il quale deve considerarsi ormai acquisito che «... il computo iniziale dei 10 giorni debba compiersi con riferimento al termine della pubblicazione da effettuarsi per 15 giorni» (T.A.R. Sardegna, 21 maggio 2002, n. 709).

5) Vedi T.A.R. Veneto, Sez. I, sentenza 8 febbraio 2014, n. 152.

tivi e di quelli a contenuto generale (per questi ultimi, in genere, gli atti di programmazione e di pianificazione generale in materia urbanistica, commerciale, produttiva, salvo che non incidano su interessi giuridici qualificati)⁶.

La motivazione deve indicare:

- i presupposti di fatto;
- le ragioni giuridiche.

Elementi
da indicare

Presupposti e ragioni che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria.

Giurisprudenza

La motivazione è finalizzata a consentire al destinatario del provvedimento la ricostruzione dell'iter logico-giuridico che ha determinato la volontà dell'Amministrazione consacrata nella determinazione a suo carico adottata. Pertanto, la motivazione degli atti amministrativi costituisce uno strumento di verifica del rispetto dei limiti della discrezionalità allo scopo di far conoscere agli interessati le ragioni che impongono la restrizione delle rispettive sfere giuridiche o che ne impediscono l'ampliamento e di consentire il sindacato di legittimità sia da parte del giudice amministrativo che eventualmente degli organi di controllo atteso il disposto di cui all'art. 3, Legge n. 241/1990, secondo cui ogni provvedimento amministrativo deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che determinano la decisione dell'Amministrazione (v. T.A.R. Campania, Napoli, Sez. VIII, sentenza 9 febbraio 2010, n. 752).

In ogni caso, anche i provvedimenti amministrativi che rivestono il più ampio carattere di discrezionalità sono soggetti all'onere di motivazione adeguata ai sensi dell'art. 3 della Legge n. 241/1990 (v. T.A.R. Lazio, Roma, Sez. III, sentenza 8 febbraio 2010, n. 1648). peraltro, nel caso di discrezionalità tecnica la motivazione deve attenere non al contenuto della scelta, bensì al modo con cui è stata effettuata, sotto il profilo della conformità dell'attività in concreto esercitata alla norma che conferisce detto potere. (T.A.R. Lazio, Roma, Sez. I, sentenza 27 ottobre 2010, n. 987)

6) Vedi Consiglio di Stato, Sez. V, 27 agosto 2014, n. 4379.

Motivazione
per
relationem

Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'Amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile anche l'atto cui essa si richiama (c.d. "motivazione *per relationem*").

Giurisprudenza

L'art. 3 comma 3, Legge n. 241/1990 consente che la motivazione del provvedimento sia resa *ob relationem*, con riferimento ad altro atto (che deve essere indicato e reso disponibile), al che consegue che è nell'atto richiamato che la motivazione deve essere esternata (v. T.A.R. Friuli Venezia Giulia, Trieste, Sez. I, 17 maggio 2010, n. 316).

Il provvedimento amministrativo preceduto da atti istruttori o da pareri può ritenersi adeguatamente motivato *per relationem* anche con il mero richiamo ad essi, giacché tale richiamo sottintende l'intenzione dell'Autorità emanante di farli propri, assumendoli a causa giustificativa della determinazione adottata, ma a condizione che dal complesso degli atti del procedimento siano evincibili le ragioni giuridiche che supportano la decisione, onde consentire al destinatario di contristarle con gli strumenti offerti dall'ordinamento e al giudice amministrativo, ove investito della relativa controversia, di sindacarne la fondatezza (v. Consiglio di Stato, Sez. VI, 24 febbraio 2011, n. 1156; Sez. IV, 3 agosto 2010, n. 5150).

L'art. 3, Legge n. 241/1990, nella parte in cui afferma che la motivazione *per relationem* è legittima a condizione che siano indicati e resi disponibili gli atti cui si fa rinvio, va inteso semplicemente nel senso che all'interessato deve essere possibile di prenderne visione, di richiederne ed ottenerne copia in base alla normativa sul diritto di accesso ai documenti amministrativi e di chiederne la produzione in giudizio, con la conseguenza che non sussiste per l'Amministrazione l'obbligo di notificare all'interessato tutti gli atti richiamati nel provvedimento, ma soltanto di indicarne gli estremi e di metterli a disposizione su richiesta dell'interessato. (Consiglio di Stato, Sez. IV, 22 marzo 2103, n. 1632)

In materia di motivazione vige il divieto di motivazione postuma, costantemente affermato dalla giurisprudenza amministrativa

atteso che l'obbligo di motivazione costituisce il presidio essenziale del diritto di difesa.

Tuttavia, non può ritenersi che l'Amministrazione incorra nel vizio di difetto di motivazione quando le ragioni del provvedimento siano chiaramente intuibili sulla base della parte dispositiva del provvedimento impugnato, tenuto conto che la legislazione più recente si va decisamente orientando per l'abbandono di impostazioni formalistiche in favore di soluzioni che consentano al giudice di conoscere del merito della controversia, quando ciò sia possibile senza elidere le garanzie difensive⁷.

Difetto di
motivazione

In questo senso, il superamento di una visione strettamente formalistica in materia determina che il difetto di motivazione non inficia la legittimità del provvedimento a carattere vincolato, ai sensi dell'art. 21-octies, comma 2, prima parte, Legge n. 241/1990, ove il contenuto dispositivo del provvedimento oggetto di gravame non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato⁸.

Alla luce dell'attuale assetto normativo, non costituisce violazione del principio generale del divieto di integrazione postuma della motivazione del provvedimento amministrativo nel corso del giudizio, tutte le volte in cui l'omissione di motivazione successivamente esternata in giudizio dalla Pubblica Amministrazione:

Rispetto
del divieto
della
motivazione
postuma

- a) non abbia leso il diritto di difesa dell'interessato;
- b) in fase infraprocedimentale, risultino percepibili le ragioni sottese all'emissione del provvedimento gravato;
- c) si tratti di atti vincolati⁹.

Infine, è da rammentare che il citato art. 3, Legge n. 241/1990 dispone che in ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere.

7) Vedi Consiglio di Stato, Sez. V, 9 ottobre 2007, n. 5271.

8) Vedi T.A.R. Puglia, Bari, Sez. III, 10 giugno 2010, n. 2406.

9) Vedi T.A.R. Campania, Salerno, Sez. I, sentenza 13 gennaio 2016 n. 23.

Giurisprudenza

La mancata apposizione, in calce al provvedimento amministrativo, della formula recante il termine e l'autorità presso cui impugnarlo, sancita dall'art. 3 comma 4 Legge n. 241/1990, può implicare sì, in caso di eventuale ritardo nell'impugnazione di quest'ultimo, il riconoscimento dell'errore scusabile, ma solo quando ne sussistano i presupposti, ossia una situazione normativa obiettivamente incomprensibile o confusa, uno stato di obiettiva incertezza, per le oggettive difficoltà di interpretazione di una norma, per la particolare complessità di una fattispecie concreta, per i contrasti giurisprudenziali esistenti o per il comportamento dell'Amministrazione idoneo, perché equivoco, ad ingenerare convincimenti non esatti. (Consiglio di Stato, Sez. IV, 19 luglio 2004, n. 5182).

1.7 La struttura-tipo dell'atto amministrativo

La struttura tipica dell'atto amministrativo si può così suddividere:

INTESTAZIONE	l'autorità (organo, ufficio, unità organizzativa procedente – responsabile procedimento)	ad es.: Sindaco, Consiglio comunale, Giunta comunale, Dirigente, funzionario, ecc.
PREAMBOLO	contenente le disposizioni di legge, gli atti preparatori e istruttori, ecc.	ad es.: Vista la Legge n. Vista la relazione preparatoria ... Acquisito il parere
MOTIVAZIONE	i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria	ad es.: Premesso che Considerato che Preso atto che Rilevato che Ritenuto che
DISPOSITIVO	ossia la parte dell'atto che esprime la volontà dell'autorità emanante	ad es.: delibera/decreta/determina/ ordina di (autorizzare, concedere, rigettare, ecc.)
TERMINE E AUTORITÀ	presso cui è possibile ricorrere da parte del destinatario dell'atto	
DATA E LUOGO DI ADOZIONE DELL'ATTO E SOTTOSCRIZIONE DELL'AUTORITÀ EMANANTE		

Fermi restando i suddetti elementi strutturali, necessari ai fini della validità dell'atto, si deve osservare che si suggerisce una sequenza diversa da quella sopra riportata, al fine di ottenere una struttura comunicativa veramente efficace. In particolare, si ritiene di suggerire in luogo della sequenza "norme richiamate – atti richiamati – motivazioni – decisione", la sequenza "motivazione – atti richiamati – norme richiamate – decisione".

Sequenza
consigliata

Inoltre, come raccomandato dalla Direttiva Frattini del 2002, non sempre è necessario seguire la struttura tradizionale che prevede l'indicazione del soggetto, la motivazione dell'atto e soltanto alla fine la decisione; ad esempio, nei casi in cui l'atto sia il risultato di una domanda del cittadino, può essere usata una sequenza che, subito dopo l'indicazione del soggetto, renda subito chiaro il contenuto della decisione e infine la motivazione e i presupposti normativi.

Quanto alla forma degli atti amministrativi, in materia vige il principio della libertà della forma. La legge impone solo requisiti di contenuto, quali l'autorità emanante l'atto, la motivazione, la sottoscrizione, i termini e l'autorità presso cui eventualmente ricorrere. Ma alcuna norma impone una struttura precisa, fermo restando l'obbligo della forma come più volte affermato dalla giurisprudenza ai fini della certezza degli atti amministrativi e dell'accertamento delle relative responsabilità.

Libertà
di forma

Comunque, diversi sono i motivi che sottendono alla regola della forma scritta: dal meccanismo di controllo degli atti alla copertura finanziaria, quindi all'interesse delle casse dello Stato nei confronti dei rapporti che gli Enti pongono in essere, fino a quello della certezza del rapporto posto in essere con la Pubblica Amministrazione.

1.8 La redazione e la pubblicazione degli atti: la riservatezza dei dati

Nella redazione e nella pubblicazione degli atti si deve tenere conto necessariamente dei principi e delle disposizioni normative

in tema di riservatezza dei dati personali contenuti nel D.Lgs. n. 196/2003 (“Codice in materia di protezione dei dati personali”).

A tale proposito, in data 15 dicembre 2010, il Garante per la protezione dei dati personali ha adottato le “Linee guida in materia di trattamento di dati personali effettuato da soggetti pubblici per finalità di pubblicazione e di diffusione sul web di atti e documenti adottati dalle pubbliche amministrazioni”.

1.8.1 Pubblicazione di dati personali anche contenuti in atti e documenti amministrativi

In relazione alle sole operazioni di comunicazione e di diffusione di dati personali, le Pubbliche Amministrazioni, nel mettere a disposizione sui propri siti istituzionali atti e documenti contenenti dati personali (in forma integrale, per estratto, ivi compresi gli allegati), devono:

Rispetto
della
riservatezza
dei dati

- a) preventivamente, verificare che una norma di legge o di regolamento preveda tale possibilità (artt. 4, comma 1, lett. l) e m), 19, comma 3, 20 e 21, del Codice della riservatezza dei dati personali);
- b) rispettare, comunque, il generale divieto di diffusione dei dati idonei a rivelare lo stato di salute dei singoli interessati (artt. 22, comma 8, 65, comma 5, 68, comma 3, del Codice della riservatezza dei dati personali);
- c) comunicare e diffondere anche il contenuto parziale o integrale degli atti o dei documenti o le informazioni che da essi si possono trarre, solo quando una norma di legge o di regolamento lo disponga espressamente.

1.8.2 Pubblicazione di informazioni personali

Le Amministrazioni possono pubblicare sul proprio sito web informazioni che contengono dati personali, eventualmente anche tratti da atti e documenti amministrativi:

- a) qualora tale divulgazione sia sorretta da una puntuale motivazione;

- b) qualora la divulgazione costituisca un'operazione strettamente necessaria al perseguimento delle finalità assegnate all'Amministrazione da specifiche leggi o regolamenti, e riguardi informazioni utili ai destinatari dell'attività o dei servizi prestati dall'Amministrazione;
- c) resta fermo che non possono essere comunicate o diffuse informazioni riferite agli utenti se non nei casi in cui questo è esplicitamente previsto da una legge o da un regolamento;
- d) resta fermo, inoltre, che la pubblicazione di dati personali aventi natura sensibile è consentita solo se autorizzata da espressa disposizione di legge nella quale siano specificati i tipi di dati, le operazioni eseguibili e le finalità di rilevante interesse pubblico perseguite ovvero qualora tale operazione sia identificata nel regolamento che l'Amministrazione è tenuta ad adottare, previo parere conforme del c.d. "Garante della privacy" (art. 20, commi 1 e 2, del Codice della riservatezza dei dati personali).

Motivazioni
e restrizioni

Inoltre, il Garante suddetto, in data 24 maggio 2014, ha pubblicato le Linee guida (doc. web n. 3134436), emanate alla luce del D.Lgs. n. 33/2013, che riguardano sia la pubblicazione di dati e documenti che le Pubbliche Amministrazioni devono mettere on line per finalità di trasparenza, sia la pubblicazione di quelli finalizzati a garantire altri obblighi di pubblicità degli atti amministrativi (es. pubblicazioni matrimoniali, deliberazioni sull'albo pretorio on line, avviso di deposito delle cartelle esattoriali, ecc.).

Linee guida
del Garante
della privacy

In base a dette linee-guida, le Pubbliche Amministrazioni devono:

- pubblicare solo dati esatti, aggiornati e contestualizzati;
- verificare che esista una norma di legge o di regolamento che ne preveda l'obbligo;
- pubblicare on line solo dati la cui pubblicazione risulti realmente necessaria. È sempre vietata la pubblicazione di dati sulla salute e sulla vita sessuale. I dati sensibili (etnia, religione, appartenenze politiche, ecc.) possono essere diffusi solo laddove indispensabili al perseguimento delle finalità di rilevante interesse pubblico;
- adottare misure per impedire la indicizzazione dei dati sensibili da parte dei motori di ricerca e il loro riutilizzo.

Il rispetto dei principi di esattezza, necessità, pertinenza e non eccedenza, permanenza on line limitata nel tempo dei dati personali vale anche per la pubblicazione di atti per finalità diverse dalla trasparenza (albo pretorio on line degli Enti locali, graduatorie di concorsi, ecc.).

1.9 Gli atti comunali

Nel caso degli Enti locali e, specificamente, dei Comuni, gli atti amministrativi tipici sono costituiti dalle deliberazioni, di competenza degli organi collegiali, e dalle determinazioni gestionali, di competenza dei dirigenti/responsabili dei servizi, in base all'assetto delle competenze delineato dal D.Lgs. n. 267/2000 (TUEL).

La ripartizione delle competenze secondo il TUEL

Il nuovo sistema di riparto di competenze tra organi politici delineato dal TUEL è retto dal principio secondo cui il Consiglio comunale, quale organo elettivo, è chiamato ad esprimere gli indirizzi politici ed amministrativi di rilievo generale, che si traducono in atti fondamentali tassativamente elencati dall'art. 32 della Legge 8 giugno 1990, n. 142, poi trasfuso nell'art. 42 del TUEL, mentre la Giunta comunale è l'organo politico esecutivo che compie gli atti di amministrazione che non siano riservati dalla legge al Consiglio e che non rientrino nelle competenze – previste dalle leggi o dallo statuto – del Sindaco, degli organi di decentramento, del segretario o dei dirigenti ex art. 107 TUEL.

In particolare, l'art. 48 TUEL attribuisce alla Giunta comunale competenze residuali rispetto a quelle tassative dell'organo consiliare e, in particolare, l'approvazione del regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi sulla base degli indirizzi del consiglio.

Separazione tra attività politica e attività gestionale

Sebbene nei Comuni sia la Giunta che i dirigenti siano organi cui la legge attribuisce funzioni *latu sensu* esecutive dell'indirizzo politico, il *discrimen* tra le due competenze è da individuare nella diversa natura dei due organi e nel principio di separazione tra attività politica e attività gestionale: la Giunta svolge una funzione di attuazione politica delle scelte fondamentali operate dal Consiglio, mentre ai dirigenti compete l'attività di gestione tecnica-finanziaria-contabile e l'assunzione di tutti i provvedimenti

amministrativi, o atti di diritto privato, necessari per conseguire gli obiettivi stabiliti dagli organi di indirizzo¹⁰.

Tuttavia, nei Comuni inferiori a 5.000 abitanti, gli organi di governo (Sindaco ed Assessori) possono svolgere compiti gestionali. Infatti, l'art. 53, comma 23, della Legge n. 388/2000 e s.m., afferma: *«gli Enti locali con popolazione inferiore a cinquemila abitanti fatta salva l'ipotesi di cui all'articolo 97, comma 4, lettera d), del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali, approvato con decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, anche al fine di operare un contenimento della spesa, possono adottare disposizioni regolamentari organizzative, se necessario anche in deroga a quanto disposto all'articolo 3, commi 2, 3 e 4, del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, e s.m., e all'art. 107 del predetto testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali, attribuendo ai componenti dell'organo esecutivo la responsabilità degli uffici e dei servizi ed il potere di adottare atti anche di natura tecnica gestionale. Il contenimento della spesa deve essere documentato ogni anno, con apposita deliberazione, in sede di approvazione del bilancio»*.

Comuni
sotto i 5.000
abitanti

1.9.1 Il Consiglio comunale

Il nuovo sistema di riparto di competenze tra organi politici è quindi retto dal principio secondo cui l'organo elettivo è chiamato ad esprimere gli indirizzi politici e amministrativi di rilievo generale, che si traducono in atti fondamentali tassativamente elencati dall'art. 32, Legge 8 giugno 1990, n. 142, poi trasfuso nell'art. 42 TUEL.

Art. 42
TUEL

Il Consiglio comunale ha competenza tassativa circoscritta agli atti fondamentali dell'Ente, di natura programmatica o aventi un elevato contenuto di indirizzo politico, mentre spettano alle Giunte comunali tutti gli atti rientranti nelle funzioni degli organi di governo¹¹.

Gli atti di competenza del Consiglio sono espressamente definiti "fondamentali" dal Legislatore, proprio per indicare che si tratta di atti assai significativi e qualificanti per la vita e l'organizzazione

10) Vedi Consiglio di Stato, Sez. V, sentenza 20 agosto 2013, n. 4192.

11) Vedi Consiglio di Stato, Sez. I, sentenza 21 ottobre 2010, n. 3984.

dell'Ente, che per la loro rilevante incidenza e/o straordinarietà rispetto al flusso quotidiano dei bisogni correnti richiedono l'attenzione del massimo organo.

1.9.2 La Giunta comunale

La Giunta comunale ha competenza residuale ex art. 48 TUEL, ossia competenza su tutti gli atti di amministrazione che non siano riservati dalla legge al Consiglio e che non rientrino nelle competenze – previste dalle leggi o dallo statuto – del Sindaco, degli organi di decentramento, del segretario o dei dirigenti ex art. 107 TUEL.

Competenze
della Giunta

In altri termini, diversamente dal passato, spetta alla Giunta una competenza generale e residuale in virtù della quale a tale organo sono attribuite tutte quelle materie che la legge o gli statuti non riservano ad altri organi, sia politici che burocratici, dell'Ente locale.

La Giunta, dunque, quale organo di governo dell'Ente locale, svolge una funzione di attuazione politica delle scelte fondamentali operate dal Consiglio, mentre ai dirigenti compete l'attività di gestione tecnica-finanziaria-contabile e l'assunzione di tutti i provvedimenti amministrativi, o atti di diritto privato, necessari per conseguire gli obiettivi stabiliti dagli organi di indirizzo.

1.9.3 I dirigenti/responsabili dei servizi

Art. 107
TUEL

Ai dirigenti/responsabili dei servizi competono gli atti di gestione di cui all'art. 107 TUEL, ossia gli atti idonei a dare attuazione agli obiettivi ed ai programmi definiti con gli atti di indirizzo degli organi politici. Al di fuori di queste ipotesi, il dirigente finirebbe con l'esercitare compiti che lungi dall'essere solo gestionali diverrebbero anche strategici.

Ai dirigenti, dunque, non appartengono tutti quegli atti che, pur muovendosi al confine tra attività di indirizzo politico ed attività di gestione, comportino scelte strategiche rilevanti o comunque esulino dalla normale gestione amministrativa, rappresentando invece esercizio di un potere sì esecutivo, ma in sé contenente profili di elevatissima discrezionalità. Tali atti non possono essere

adottati dai dirigenti perché si pongono al di fuori del novero di quelli individuati dall'art. 107 TUEL, non solo nell'elencazione di cui al comma 3, che è esemplificativa, ma al di fuori della sua stessa ratio¹².

Secondo la giurisprudenza, quindi, competono ai dirigenti gli atti di gestione ex art. 107 TUEL che, espressione del principio di separazione tra sfera politica e sfera di azione burocratica, includono funzioni dirette a dare adempimento ai fini istituzionali posti da un atto di indirizzo o direttamente dal Legislatore, oppure includono determinazioni destinate ad applicare, pure con qualche margine di discrezionalità, criteri predeterminati per legge, mentre competono al Consiglio ed alla Giunta gli atti che attengono alla funzione d'indirizzo ex art. 49 TUEL, più squisitamente discrezionali, implicanti scelte politiche di ampio livello.

Come precisato dalla giurisprudenza¹³, l'attività di indirizzo politico-amministrativo da parte degli organi comunali:

- a) ha carattere essenzialmente discrezionale, riguardando scelte politiche di carattere generale;
- b) indica gli obiettivi da perseguire e le modalità di azione ritenute congrue a tal fine;
- c) fissa delle linee generali cui attenersi e degli scopi da perseguire;
- d) non produce in modo diretto alcun effetto sulla sfera giuridica di terzi;
- e) necessitano la successiva adozione di un provvedimento gestionale dirigenziale esecutivo dell'atto d'indirizzo.

Secondo il giudice amministrativo, dunque, nel concetto di “mero atto di indirizzo” rientrano le scelte di programmazione della futura attività, che “necessitano di ulteriori atti di attuazione e di recepimento” da adottarsi da parte dei dirigenti preposti ai vari servizi, secondo le proprie competenze¹⁴.

In definitiva, *«hanno natura di indirizzo gli atti che, senza condizionare direttamente la gestione di una concreta vicenda amministrativa, impartiscono agli organi all'uopo competenti le direttive*

Atti e sfere
di compe-
tenza

L'attività di
indirizzo
politico-am-
ministrativo

12) Vedi T.A.R. Puglia, Bari, Sez. II, sentenza 14 maggio 2008, n. 1131.

13) Vedi Consiglio di Stato, sentenza 16 aprile 2013, n. 1775.

14) Vedi T.A.R. Piemonte, Sez. II, sentenza 14 marzo 2013, n. 326; T.A.R. Lombardia, sede di Milano, Sez. III, sentenza 10 dicembre 2012, n. 2991.

Effetti
dell'atto
d'indirizzo

necessarie per orientare l'esercizio delle funzioni ad essi attribuite in vista del raggiungimento di obiettivi predefiniti»¹⁵.

Sebbene l'atto di indirizzo non modifichi immediatamente la situazione giuridica dei destinatari finali, esso pone dei vincoli all'organo competente a provvedere, senz'altro rilevanti in ordine alla valutazione giudiziale del successivo esercizio del potere, ma – di norma – non tali da produrre lesioni dirette per le quali possa predicarsi l'onere dell'immediata impugnazione. Non può, tuttavia, escludersi che, ove la particolare natura delle prescrizioni e delle modalità d'azione prefigurate siano così stringenti da rendere ineluttabile l'effetto lesivo poi concretamente generato dall'atto attuativo, l'atto di indirizzo possa esso stesso porsi come fonte direttamente lesiva, risultando invero plausibile che la certezza di una futura modifica della situazione giuridica o la stessa capacità conformativa immediata dell'indirizzo vincolante possano, in concreto, risultare fattispecie idonee a radicare un interesse giuridicamente rilevante e processualmente spendibile¹⁶.

Giurisprudenza

I dirigenti hanno le competenze di carattere generale per l'adozione degli atti e dei provvedimenti amministrativi che impegnano l'Amministrazione verso l'esterno e che non siano ricompresi espressamente dalla legge o dallo statuto tra le funzioni di indirizzo e controllo politico amministrativo degli organi di governo dell'Ente.

Le determinazioni dirigenziali costituiscono in genere la figura del provvedimento, ossia di quell'atto tipico denominato chiamato a realizzare gli interessi specifici affidati alle cure dell'Amministrazione e consistenti in decisioni destinate a generare, modificare distinguere situazioni giuridiche specifiche o quanto meno a negarne la nascita, la modificazione o l'estinzione.
(Consiglio di Stato, Sez. V, 3 febbraio 2015, n. 515)

15) Vedi T.A.R. Campania, Salerno, Sez. II, sentenza 12 aprile 2005, n. 531.

16) Vedi T.A.R. Calabria, Catanzaro, Sez. II, sentenza 11 gennaio 2016, n. 3.

1.9.4 Il Sindaco

Il Sindaco è capo dell'Amministrazione locale e ufficiale del Governo, rispettivamente, ai sensi degli artt. 50 e 54 TUEL.

Le ordinanze costituiscono provvedimenti ordinatori di vario genere, sovente emanati da organi monocratici.

Nell'ambito degli Enti locali, il potere ordinatorio è tipicamente sindacale mediante le ordinanze (contingibili ed urgenti) emesse ai sensi dei citati artt. 50 (quale rappresentante della comunità locale) e 54 (quale ufficiale del Governo) TUEL.

Sono definite ordinanze quei provvedimenti amministrativi che creano obblighi o divieti e si distinguono in quelle previste specificamente dalla legge per determinati settori e materie ed in quelle adottate in casi di necessità ed urgenza non previsti previamente, essendo attribuito dalla legge a una data autorità il potere di emettere ordinanze c.d. "*extra ordinem*".

Ordinanze

Queste ultime presuppongono la necessità di provvedere con immediatezza in ordine a situazioni di natura eccezionale ed imprevedibile, a cui non si potrebbe far fronte utilizzando gli strumenti e gli istituti ordinariamente apprestati dall'ordinamento giuridico.

Ordinanze
*extra
ordinem*

Dette ordinanze, a differenza degli atti necessitati – il cui contenuto è determinato da una norma che legittima la loro adozione – costituiscono atti emessi in deroga al diritto, nel senso che sono adottate per la disciplina di una fattispecie non espressamente prevista, ovvero in deroga a specifiche disposizioni che prevedono per quella fattispecie, in condizioni di normalità, una diversa disciplina.

Un esempio tipico di ordinanze contingibili ed urgenti è quello delle ordinanze adottate dai sindaci, ora quali rappresentanti delle comunità locali, a norma dell'art. 50, comma 5, D.Lgs. n. 267/2000 (in caso di emergenze sanitarie o di igiene urbana), ora quali Ufficiali del Governo, a norma dell'art. 54, comma 2, del medesimo decreto (al fine di prevenire ed eliminare gravi pericoli che minacciano l'incolumità dei cittadini), secondo una distinzione per la prima volta introdotta dal vigente TUEL del 2000, ma non contemplata da quello del 1915 che, invece, si limitava ad attribuire al sindaco un generale potere ordinatorio *extra ordinem* in caso di urgenza e di necessità.

Esempi di
ordinanze
urgenti

1.9.5 I presupposti e i limiti delle ordinanze

Gli strumenti ordinatori devono essere utilizzati solo in caso di pericolo effettivo di un danno grave ed imminente per l'incolumità pubblica, unica ed esclusiva condizione che legittima il Sindaco a ricorrere all'uso di un ordinanza contingibile ed urgente¹⁷.

Motivazioni
per l'uso
dell'ordi-
nanza

Infatti, il Sindaco può ricorrere all'uso delle ordinanze contingibili ed urgenti solo ai fini d'intervenire con immediatezza:

- a) in una situazione di natura eccezionale ed imprevedibile;
- b) in una condizione di pericolo imminente al momento dell'adozione dell'ordinanza¹⁸.

Comunque, anche in quest'ultima ipotesi, è indispensabile la sussistenza, l'attualità e la gravità del pericolo, cioè il rischio concreto di un danno grave ed imminente.

Caratteri
dell'ordi-
nanza

Secondo la giurisprudenza amministrativa consolidata, infatti, i caratteri dell'ordinanza contingibile ed urgente sono:

- non essere utilizzata per fronteggiare esigenze prevedibili e permanenti;
- urgenza intesa come impossibilità di differire l'intervento in relazione alla ragionevole previsione di danno incombente;
- contingibilità intesa come non idoneità dei mezzi ordinari;
- irrilevanza dell'esistenza dei mezzi ordinari di soluzione quando l'urgenza ne impedisce l'utilizzo;
- valutazione dell'idoneità ad affrontare l'intervento che comunque non deve assumere i caratteri della stabilità e della continuità.

In sintesi, l'ordinanza ex artt. 50 e 54 TUEL rappresenta dunque l'*extrema ratio* del potere amministrativo, la valvola di chiusura del sistema, configurando un rimedio *extra ordinem* che, sia pur nel rispetto dei principi generali dell'ordinamento, è atto a derogare al principio di legalità e al suo corollario in cui tale principio declina sul versante dell'attività provvedimentale e che è costituito dal principio di tipicità dei provvedimenti.

17) Vedi, *ex multis*, Tar Lazio, Sez. II-quater, 31 gennaio 2015, n. 1749.

18) Vedi Consiglio di Stato, Sez. V, 16 febbraio 2010, n. 868.

In questo senso, *«incontrastato è l'indirizzo che predica la necessaria residualità del potere di ordinanza, ossia il dato normativo che alla situazione di pericolo o di emergenza non possa farsi fronte mediante l'esercizio di poteri e l'adozione degli strumenti ordinari e tipici previsti dall'ordinamento»*, essendosi anche in tal senso evidenziato che ai fini dell'adozione dell'ordinanza in parola la situazione imprevista ed eccezionale *«non possa essere fronteggiata con altri rimedi apprestati dall'ordinamento»*¹⁹.

1.10 I pareri sulle deliberazioni comunali: la regolarità tecnica e contabile

L'art. 49 TUEL, come sostituito dall'art. 3, comma 1, lett. b) della Legge n. 213/2012, stabilisce che:

Art. 49 – TUEL

1. Su ogni proposta di deliberazione sottoposta alla Giunta e al Consiglio che non sia mero atto di indirizzo deve essere richiesto il parere, in ordine alla sola regolarità tecnica, del responsabile del servizio interessato e, qualora comporti riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente, del responsabile di ragioneria in ordine alla regolarità contabile. I pareri sono inseriti nella deliberazione.
2. Nel caso in cui l'ente non abbia i responsabili dei servizi, il parere è espresso dal segretario dell'ente, in relazione alle sue competenze.
3. I soggetti di cui al comma 1 rispondono in via amministrativa e contabile dei pareri espressi.
4. Ove la Giunta o il Consiglio non intendano conformarsi ai pareri di cui al presente articolo, devono darne adeguata motivazione nel testo della deliberazione.

Ancor prima della recente modifica si è posto spesso il problema di inquadrare esattamente gli atti aventi solo valenza d'indi-

19) Vedi, ad es., T.A.R. Campania, sentenza 1° giugno .2015, n. 3011.

Individua-
zione di
atti che non
necessitano
di pareri
ex art. 49
TUEL

rizzo politico-amministrativo, per cui non necessitano i pareri ex art. 49 TUEL, distinguendoli da quelli, invece, che richiedono i predetti pareri e ancor più da quelli tipicamente gestionali, di competenza dei responsabili dei servizi a norma dell'art. 107 TUEL onde evitare di viziare di illegittimità gli atti stessi per carenza di potere dell'organo deliberante.

La giurisprudenza²⁰ si è pronunciata nel senso che la mancanza del parere del responsabile dei servizi è una mera irregolarità che rileva solo sul piano interno.

Infatti, secondo un consolidato orientamento del Consiglio di Stato²¹, i pareri in questione rilevano solo sul piano interno, pertanto la loro assenza si traduce in una mera irregolarità e non ridonda in un vizio di legittimità.

Quindi, alla stregua di un'ampia e qualificata giurisprudenza, gli anzidetti pareri non costituiscono un requisito di legittimità delle deliberazioni cui si riferiscono, in quanto svolgono essenzialmente la funzione di individuare sul piano formale, nei funzionari che li formulano, i responsabili eventualmente in solido con i componenti degli organi politici, in via amministrativa e contabile.

Pertanto:

Omissione
di pareri
ed effetti

- 1) l'omissione dei pareri non incide sulla validità della deliberazione e l'unica conseguenza consiste nel far ricadere sui componenti del Consiglio comunale tutte le responsabilità amministrative e contabili di cui normalmente rispondono i soggetti che esprimono i pareri *de quibus*²²;
- 2) la mancanza dei pareri prescritti dall'art. 49 TUEL non determina la illegittimità delle delibere non trattandosi di requisito di validità delle deliberazioni, perché, diversamente argomentando, si finirebbe con l'attribuire agli organi consultivi potere

20) Vedi Consiglio di Stato, Sez. V, sentenza 11 giugno 2013, n. 3236.

21) Vedi Consiglio di Stato, Sez. IV, sentenza 26 gennaio 2012, n. 351; Sez IV, 22 giugno 2006, n. 3888; 23 aprile 1998, n. 670.

22) Vedi *ex multis*: T.A.R. Calabria, Catanzaro, Sez. I, Sentenza 25 marzo 2011, n. 401; T.A.R. Molise, Campobasso, Sez. I, 13 maggio 2010, n. 210; Consiglio di Stato, Sez. V, 21 agosto 2009, n. 5012; Consiglio di Stato, Sez. IV, 22 giugno 2006, n. 3888; Corte di Cassazione, Civ., Sez. Trib., sentenza 12 agosto 2004, n. 15639.

- di amministrazione attiva, lasciando ai corpi rappresentativi la funzione di mera ratifica delle determinazioni altrui;
- 3) la sottoposizione delle deliberazioni degli Enti locali ai pareri di legittimità e regolarità tecnico-contabile assume rilevanza essenzialmente al fine d'individuare i responsabili in via amministrativa e contabile delle deliberazioni, ma non vale di per sé, in caso di omissione, a comportare necessariamente l'illegittimità delle deliberazioni medesime;
 - 4) i pareri sono obbligatori e l'organo deliberante è tenuto a motivare adeguatamente la mancata conformazione ai pareri nel testo dell'atto deliberato.

1.11 Il parere di regolarità contabile

Il parere contabile assume maggiore rilievo che in passato nell'attuale formulazione dell'art. 49 TUEL. Infatti, come precisato dalla magistratura contabile²³:

Rilievo
in base
all'art. 49
TUEL

- nel concetto di “riflessi diretti” sono ricompresi certamente gli effetti finanziari già descritti nella disposizione previgente (“impegno di spesa o diminuzione di entrata”), ma anche le variazioni economico-patrimoniali conseguenti all'attuazione della deliberazione proposta (come già suggerito dal punto 65 del principio contabile n. 2, Ministero dell'Interno, Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali, 2004).
- il concetto di “riflessi indiretti” non vi è dubbio che possa ingenerare problemi applicativi, in particolare sotto il profilo della estensione del rapporto “causa-effetto” astrattamente ipotizzabile tra il contenuto della proposta di deliberazione sottoposta a parere e la situazione economico-finanziaria o patrimoniale dell'Ente.

Il criterio interpretativo deve pertanto essere incentrato sulla probabilità che certe conseguenze si verifichino nell'esercizio finanziario in corso o nel periodo considerato dal bilancio pluriennale.

23) Vedi Corte dei Conti, Sez. contr. per le Marche, deliberazione n. 51/2013.

Equilibrio
di bilancio

Ulteriore criterio utile a definire l'ambito di applicazione della norma è il vincolo del rispetto dell'equilibrio del bilancio, oggi costituzionalizzato nel novellato art. 119, comma 1, Costituzione.

In ogni caso, l'accuratezza dell'istruttoria tecnica costituisce un elemento da verificare e riscontrare ai fini del rilascio di parere positivo, sia di regolarità tecnica che di regolarità contabile.

Infatti, il citato punto 65 del principio contabile n. 2 si esprime nel senso che *«il parere di regolarità contabile dovrà tener conto, in particolare, delle conseguenze rilevanti in termini di mantenimento nel tempo degli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali»*.

Legittimità
della spesa

Quanto alla giurisprudenza contabile prevalente, questa ha ritenuto e ritiene che regolarità contabile significhi controllo di legittimità della spesa: *«Nel parere di “regolarità contabile” infatti, è da comprendere, oltre che la verifica dell'esatta imputazione della spesa al pertinente capitolo di bilancio ed il riscontro della capienza dello stanziamento relativo, anche la valutazione sulla correttezza sostanziale della spesa proposta»*²⁴.

Anche la giurisprudenza contabile più recente ha confermato questo orientamento con più approfondite precisazioni: *«il parere di regolarità contabile investe anche e soprattutto la legittimità della spesa»*²⁵.

Infine, in relazione al D.Lgs. n. 118/2011 e s.m., in tema di competenza finanziaria potenziata è importante evidenziare che in sede di regolamentazione locale, a proposito del rilascio del parere di regolarità contabile, siano compiutamente disciplinati i seguenti profili: tempistica, ambito e contenuto degli atti sottoposti a parere.

1.12 Il parere di regolarità tecnica

I pareri tecnici relativi agli atti deliberativi riservati alla competenza dell'organo politico sono limitati ai confini delle valutazioni tecniche relative alla verifica della positiva sussistenza dei presupposti legittimanti l'adozione della delibera, senza alcun nesso con

24) Vedi Corte dei Conti, Sez. II, sentenza n. 104/1994.

25) Vedi Corte dei Conti, Sez. Puglia, sentenza n. 207/2006, confermata anche da Corte dei Conti, Sez. Toscana, sentenza n. 114/2010 e Sez. Sicilia, sentenza n. 1058/2011.

il merito della decisione spettante all'organo deliberante, così sussistendo la piena riferibilità causale dell'atto deliberato all'organo deliberante²⁶.

La giurisprudenza, infatti, è concorde nel ritenere che i pareri espressi dai responsabili dei servizi dei Comuni costituiscano atti preparatori che legittimano l'adozione delle deliberazioni, ma non possono interferire sull'autonomo e corretto esercizio dei poteri spettanti all'organo deliberante, spettando a questo la ponderazione concreta e corretta dei pubblici interessi, al di là della mera relazione funzionale dei pareri stessi che sono resi *ex ante* sulla proposta di deliberazione, e non intervengono sulla volontà dell'organo deliberante nei casi in cui la competenza a provvedere spetta allo stesso e non già ad altri uffici tecnici o amministrativi dell'Amministrazione comunale²⁷.

Funzioni
e limiti
dei pareri

In siffatti casi, allora, i pareri non richiedono motivazione²⁸, salvo che siano contrari alla proposta, e si limitano alla verifica, in linea tecnica, che:

Verifiche
attuate
dai pareri

- a) la materia oggetto di deliberazione rientri nella effettiva competenza dell'organo deliberante;
- b) sussistano i presupposti tecnici che legittimano il ricorso ad una tale deliberazione;
- c) siano state rispettate le regole del procedimento seguito in base alla disciplina legislativa e regolamentare di riferimento.

In ogni caso, il parere prescinde da ogni valutazione e sindacato nel merito le cui valutazioni appartengono esclusivamente all'organo deliberante, libero di determinarsi in ordine alle stesse²⁹.

In altri termini, il parere di regolarità tecnica non inerisce e influisce sull'autonomo e sul corretto esercizio dei poteri amministrativi discrezionali dell'organo deliberante³⁰.

26) Vedi Corte dei Conti d'appello, Sicilia, sentenza n. 1/2009.

27) Vedi Corte dei Conti, Marche, Sez. giurisdiz., 22 febbraio 1994, n. 1.

28) Vedi Consiglio di Stato, Sez. V, sentenza 31 luglio 2006, n. 4704.

29) Vedi Corte dei Conti, Marche, Sez. giurisdiz., n. 1/94, cit.

30) Arg. Corte dei Conti, Campania, Sez. giur., 8 agosto 1996, n. 63. Tuttavia, in alcuni casi, la giurisprudenza ha ritenuto che il parere di regolarità tecnica riguardi tutti gli aspetti di essa, attinendo al merito, all'efficacia ed all'efficienza dell'azione amministrativa il cui esercizio si prospetta nella proposta da sottoporre al voto del Consiglio o della Giunta ed essendo stato soppresso il parere di legittimità originariamente attribuito al Segretario comunale, attiene anche a quegli aspetti di legittimità dell'atto che incidono in via immediata e diretta sulla regolarità tecnica della proposta, essendo inerenti alla efficacia, all'efficienza ed alla

1.13 Il parere dell'organo di revisione finanziaria

Art. 239
TUEL

L'art. 239 TUEL, come integrato dal D.L. n. 174/2012, alla lett. a) del comma 1, prevede che l'organo di revisione «*svolge [...] attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento*», attività di collaborazione che si esplica, in concreto, attraverso pareri, rilievi, osservazioni e proposte finalizzate a conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione.

Il successivo comma 1-bis dell'art. 239, introdotto nel TUEL dall'art. 3, comma 1, lett. o), del D.L. n. 174/2012, precisa che «*i pareri sono obbligatori*» e che «*l'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione*», con ciò confermando la funzione ausiliaria, nell'esercizio dell'attività consultiva, dell'Organo di revisione nei confronti dell'organo consiliare.

Attività
e funzioni
dei revisori
dei conti

In particolare, ai revisori dei conti competono le seguenti attività e funzioni:

- 1) attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;
- 2) pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:
 - a) strumenti di programmazione economico-finanziaria,
 - b) proposta di bilancio di previsione, verifica degli equilibri e variazioni di bilancio, escluse quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere dei revisori sia espressamente previsto dalle norme o dai principi contabili, fermo restando la necessità dell'organo di revisione di verificare, in sede di esame del rendiconto della gestione, dandone conto nella propria relazione, l'esistenza dei presupposti che hanno dato luogo alle variazioni di bilancio approvate nel corso dell'esercizio, comprese quelle approvate nel corso dell'esercizio provvisorio,

trasparenza dell'azione amministrativa (art. 1 Legge n. 241/1990) o ai presupposti di legge per l'esercizio di quest'ultima (vedi in tal senso T.A.R. Sicilia, Catania, Sez. I, n. 759/2007).

- c) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni,
 - d) proposte di ricorso all'indebitamento,
 - e) proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia,
 - f) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni,
 - g) proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali;
- 3) vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; l'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento;
 - 4) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo.
 - 5) referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità;
 - 6) verifiche di cassa di cui all'art. 223 TUEL.

Nei pareri di cui alla suddetta lett. b) è espresso un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153 TUEL, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile.

Nei pareri sono suggerite all'organo consiliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni.

I pareri sono obbligatori e l'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione.

Pareri e
previsioni
di bilancio

Giurisprudenza

I pareri dell'Organo di revisione sono funzionali allo svolgimento dei compiti del Consiglio e devono essere resi a quest'ultimo nelle materie indicate nell'art. 239, co. 1, lett. b) del TUEL, fra le quali è compresa quella riferita alle proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni (n. 6), sicché, nella specifica materia delle transazioni, è rilevante che si tratti di atto di procedimento che deve concludersi con delibera del Consiglio.

(Corte dei Conti, Sez. regionale di controllo per il Piemonte, deliberazione n. 345/2013)

II

L'APPLICAZIONE DELLE NUOVE REGOLE IN MATERIA DI ARMONIZZAZIONE CONTABILE

2.1 Premesse

Il tema dell'armonizzazione dei bilanci pubblici ha assunto importanza via via crescente nel corso degli ultimi anni per una serie di esigenze ormai indifferibili, tra le quali, in particolare, l'attuazione del federalismo fiscale, la trasparenza e la maggiore informazione dei cittadini sull'utilizzo delle risorse pubbliche, il raccordo dei bilanci di tutti gli Enti in rapporto ai vincoli imposti dall'adesione all'Unione monetaria europea concernenti il Patto di Stabilità e Crescita, un più efficace controllo della spesa pubblica.

In questo contesto si colloca il D.Lgs. 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 artt. 1 e 2 della Legge 5 maggio 2009, n. 42", modificato e integrato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.

D.Lgs. n.
118/2011

L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Amministrazioni pubbliche costituisce il cardine irrinunciabile della riforma della contabilità pubblica avviata dalla Legge n. 196/2009 e della riforma federale prevista dalla Legge n. 42/2009.

In questo contesto, ARCONET (armonizzazione contabile degli Enti territoriali) è il processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici diretto a rendere i bilanci delle Amministrazioni pubbliche omogenei, confrontabili e aggregabili al fine di:

ARCONET

- consentire il controllo dei conti pubblici nazionali (tutela della finanza pubblica nazionale);
- verificare la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'art. 104 del Trattato istitutivo UE;
- favorire l'attuazione del federalismo fiscale.

L'impianto delineato dai citati decreti legislativi è conforme ai principi affermati dalla giurisprudenza del Giudice delle leggi, che ha accompagnato e "costituzionalizzato" alcuni principi che sono a fondamento del nuovo ordinamento contabile armonizzato degli

Enti territoriali. Il rispetto delle regole di convergenza e di stabilità dei conti pubblici presuppone, infatti, che i bilanci preventivi e successivi delle Amministrazioni interessate al consolidamento non siano frutto di pratiche contabili – ancorché formalizzate in atti di natura legislativa – suscettibili di alterare la consistenza dei risultati economico-finanziari.

Per realizzare in concreto le finalità del coordinamento finanziario, poste dall'art. 117, comma 3, Costituzione, il controllo dell'equilibrio di bilancio non può limitarsi alla sua veridicità, ma deve estendersi alla sua sostenibilità e conservazione nel tempo.

Principio
della
copertura
finanziaria

Il principio della copertura finanziaria di cui all'art. 81 Cost., di fatto, assurge a clausola generale inderogabile in grado di abbracciare tutti i fenomeni di squilibrio strutturale dei bilanci e di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile.

La Corte Costituzionale ha avuto modo di precisare che nell'ordinamento finanziario delle Amministrazioni pubbliche «*i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale, fissati nell'art. 81 della Costituzione, si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti*»³¹.

Ciò determina la necessità di un costante controllo del mantenimento di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche, e della salvaguardia dell'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti.

Il principio di unità del bilancio, insieme a quelli di integrità ed universalità, costituisce “profilo attuativo” dell'art. 81 della Costituzione. Esso esige che tutte le entrate correnti, a prescindere dalla loro origine, concorrano alla copertura di tutte le spese correnti, con conseguente divieto di prevedere una specifica correlazione tra singola entrata e singola uscita, salvo le deroghe espressamente previste dalla legge³².

31) Vedi Corte Costituzionale, sentenza n. 70/2012.

32) Vedi Corte Costituzionale, sentenze n. 192/2012 e n. 241/2013.

2.2 Riflessi organizzativi e tempestività dei pagamenti

La nuova normativa impone a ogni responsabile di settore di definire già in sede di programmazione e bilancio la quantificazione delle risorse strettamente necessarie allo svolgimento dei servizi, evitando eccessi di stanziamento e di impegno. Lo strumento gestionale fondamentale è il piano esecutivo di gestione di cui all'art. 169 TUEL che è :

- è obbligatorio per gli Enti locali superiori a 5.000 abitanti;
- è deliberato dalla Giunta entro venti giorni dall'approvazione del bilancio di previsione, in termini di competenza, in coerenza con detto bilancio e con il DUP, documento unico di programmazione;
- è riferito ai medesimi esercizi considerati nel bilancio;
- individua gli obiettivi della gestione e affida gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi;
- articolato (in entrata) in titoli, tipologie, categorie, capitoli, ed eventualmente in articoli, secondo il rispettivo oggetto, nonché (nelle spese) in missioni, programmi, titoli, macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I capitoli costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione, e sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario di cui all'art. 157.

Posto che i responsabili dei servizi devono poter operare sulla gestione, mediante delega della Giunta, anche nelle more dell'approvazione del bilancio, durante l'esercizio provvisorio, la Giunta può non assegnare temporaneamente parte di risorse ai responsabili. Tuttavia, se dal verbale di chiusura attestante il preconsuntivo emerge un risultato di amministrazione negativo (disavanzo) al netto del disavanzo da riaccertamento dei residui, l'Ente non può applicare il regime dell'esercizio provvisorio bensì quello della gestione provvisoria, come previsto al punto 8.3.3 del principio di competenza finanziaria potenziata. In tal caso, l'Ente locale non può procedere a nuovi impegni di spesa, ma solo a gestire le obbligazioni giuridiche già assunte e il PEG provvisorio deve disporre di conseguenza.

Rilevanti sono i riflessi organizzativi e procedurali in termini di responsabilità dei dirigenti e dei preposti ai servizi nell'assunzione degli impegni di spesa, che deve realizzarsi con la contestuale definizione delle modalità e dei tempi dei correlati pagamenti, al fine di evitare la formazione di posizioni debitorie nei confronti dei terzi

Evitare
posizioni
debitorie

che vengono in rapporto con l'Ente e di osservare le direttive comunitarie sui tempi di pagamento della Pubblica Amministrazione.

Pertanto, gli impegni devono essere assunti nel rispetto del principio contabile applicato della contabilità finanziaria con riguardo alla registrazione dell'obbligazione giuridicamente perfezionata e la sua imputazione all'esercizio in cui tale obbligazione viene a scadenza, ossia diventa esigibile.

D.Lgs. n.
118/2011

Allo stesso tempo, le disposizioni del D.Lgs. n. 118/2011, riformato con D.Lgs. n. 126/2014, impongono che, al momento dell'adozione di un provvedimento di spesa, sia accertata la compatibilità dei conseguenti pagamenti con gli stanziamenti di bilancio, a pena di responsabilità amministrativo-contabile e disciplinare (per il comparto Regioni/Province autonome, cfr. art. 56, comma 6, D.Lgs. n. 118/2011; per il settore degli Enti locali, vedi l'art. 183, comma 8, D.Lgs. n. 267/2000, modificato nel 2014).

Una norma di analogo contenuto era stata dettata, in passato, nella vigenza del pregresso criterio della "competenza finanziaria" correlato al momento in cui sorgono le obbligazioni giuridicamente perfezionate (art. 9, comma 2, D.L. 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102).

2.3 La questione critica dei flussi di cassa e degli equilibri di cassa

L'art. 183, comma 8, TUEL, come modificato da D.Lgs. n. 126/2014:

Art. 183, comma 8 – TUEL

8. Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'Amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.

In relazione alla previsione di cui all'art. 183, comma 8, del TUEL, i responsabili dei sevizi che trasmettono proposte di determinazioni di impegno di spesa al settore finanze, al fine del rilascio del parere di regolarità contabile attestante il visto di copertura finanziaria, devono contestualmente dichiarare e sottoscrivere, sotto la propria responsabilità, che i pagamenti conseguenti l'impegno a cui si riferisce la determina siano compatibili con lo stanziamento di cassa del centro di responsabilità proponente e non pregiudichino il saldo di finanza pubblica (ex Patto di stabilità) di cui agli artt. 709 e ss. della Legge n. 208/2015.

A tale riguardo, la delibera Corte dei Conti, Sez. Autonomie, n. 32/2015 (ad oggetto "Linee di indirizzo su aspetti significativi dei bilanci preventivi 2015 nel contesto della contabilità armonizzata", G.U. 8 gennaio 2016, n. 5), ha osservato:

Corte
dei Conti,
delibera
n. 32/2015

- la non corretta programmazione dei flussi di cassa in entrata e in uscita, ai fini del mantenimento degli equilibri generali di cassa, dipendente anche da una mancanza di adeguatezza del fondo svalutazione crediti, ora fondo crediti di dubbia esigibilità;
- l'insufficienza dei controlli a salvaguardia degli equilibri di bilancio. Infatti, si finalizza il controllo prevalentemente alla componente della competenza annuale, analizzando l'andamento degli accertamenti e degli impegni e si trascura il controllo dell'andamento dei residui attivi e passivi e della cassa;
- la carenza della valutazione della compatibilità in termini di cassa al momento dell'assunzione degli impegni di spesa ed il conseguente ritardo dei pagamenti, che il Legislatore assume come indicatore strategico nella valutazione dei comportamenti dell'Ente (art. 56, comma 6, D.Lgs. n. 118/2011 e s.m. per le Regioni e art. 183, comma 8, TUEL per gli Enti locali): fenomeno, questo, che si pone in contrasto con la Direttiva n. 2011/7/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 febbraio 2011, relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali;
- le difficoltà incontrate nella determinazione e gestione della componente vincolata e libera della cassa ai fini di una sana gestione e del mantenimento degli equilibri complessivi di cassa, anche in riferimento all'applicazione degli artt. 195 e 222 TUEL.

2.4 Il Fondo pluriennale vincolato

Valorizza-
zione della
variabile
temporale

Il nuovo modo di rappresentare la programmazione, gestione e rendicontazione delle spese pubbliche valorizza la variabile temporale nell'impiego delle risorse acquisite.

L'ordinamento precedente era caratterizzato da una sostanziale a-temporalità della programmazione e gestione degli impieghi di risorse: con i residui "tecnici" e con gli impegni degli accantonamenti di risorse, la rappresentazione contabile si rendeva opaca e non consentiva di valutare i tempi dell'azione amministrativa in termini di effettivo impiego delle risorse acquisite, misurato da obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute, e di determinazione della distanza temporale tra il momento di acquisizione dei mezzi finanziari e il momento del loro impiego.

Fondo come
strumento
di program-
mazione e
controllo

Il Fondo pluriennale vincolato assume le caratteristiche di strumento di programmazione e controllo delle modalità e dei tempi di impiego delle risorse, prevalentemente vincolate. È necessario rappresentare contabilmente in modo rigoroso la destinazione delle risorse stesse che, qualora relative alla copertura di spese "impegnate", sono contabilmente descritte nel Fondo pluriennale vincolato, mentre, se destinate a finanziare spese di cui non sia stata perfezionata la relativa obbligazione giuridica, sono rappresentate contabilmente nel risultato di amministrazione tra le quote vincolate.

La rappresentazione contabile nel risultato di amministrazione comporta la necessità di analizzare e indicare puntualmente la fonte di copertura della spesa: entrate vincolate per legge, entrate da indebitamento, entrate da trasferimenti vincolati, entrate straordinarie vincolate dall'Ente.

La sostanziale differenza tra le risorse affluite al Fondo pluriennale vincolato e quelle affluite al risultato di amministrazione non deve consentire una contabilizzazione carente del presupposto giuridico voluto dal principio contabile.

L'Ente dovrà dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento d'impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico e in tale senso non è sufficiente la sola spesa di progettazione.

Tempi
d'impiego
delle risorse

Ancora una volta la variabile temporale è fondamentale nella prescrizione, introdotta dal principio contabile, che entro l'esercizio successivo a quello dell'avvio del procedimento di impiego delle risorse del quadro economico si pervenga all'aggiudicazione

della gara con l'individuazione del contraente, pena l'eliminazione dell'afflusso delle risorse al Fondo pluriennale vincolato e il concorso delle stesse alla formazione della quota vincolata del risultato di amministrazione³³.

2.5 Le nuove regole della competenza finanziaria c.d. “potenziata”

Il principio della competenza finanziaria, c.d. “potenziata”, prevede che le obbligazioni attive e passive siano registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione sorge e siano imputate all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza. La riforma contenuta nell'armonizzazione della contabilità degli Enti territoriali di cui al D.Lgs. n. 118/2011 introduce, a livello di sistema, la necessità di realizzare flussi finanziari di entrata in grado di alimentare i flussi di uscita.

Con il principio della contabilità finanziaria potenziata si pone l'accento sui crediti e debiti scaduti, abbandonando la tradizione di una contabilità di diritto fatta di crediti e debiti potenziali. La competenza finanziaria diviene, così, una competenza realizzativa, in cui i crediti e i debiti che scadono nell'esercizio devono poter garantire, tra loro, un perfetto equilibrio di flussi finanziari. Non si potrà più pervenire al pareggio dei bilanci, prima solo di competenza e ora anche di cassa, esponendo le entrate proprie soggette a dubbia o difficile esazione senza averle opportunamente controbilanciate con un Fondo crediti di dubbia esigibilità almeno pari all'importo derivante dalla valutazione del trend storico del quinquennio precedente relativo alle entrate che presentano una accentuata criticità nella fase di riscossione. Ciò, se da un lato conferisce indiscutibile attendibilità al documento di programmazione finanziaria ai fini dei suoi equilibri effettivi, dall'altro costringe l'Ente a ricondurre la spesa corrente alla sua effettiva potenzialità: non sarà più possibile spendere più di quanto si realizzi.

Il principio della competenza finanziaria prescrive:

- a) il criterio di registrazione delle operazioni di accertamento e di impegno con le quali vengono imputate agli esercizi finanziari

Accento
su crediti
e debiti
scaduti

Equilibrio
dei flussi
finanziari

Principio
della
competenza
finanziaria

33) Vedi Corte dei Conti, Sez. Autonomi, deliberazione n. 4 /SEZAUT/2015/INPR, Adunanza del 17 febbraio 2015.

le entrate e le spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate (attive e passive);

- b) il criterio di registrazione degli incassi e dei pagamenti, che devono essere imputati agli esercizi in cui il tesoriere ha effettuato l'operazione.

Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni Amministrazione pubblica che adotta la contabilità finanziaria, e attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione.

Carattere
autorizza-
torio dei
bilanci di
previsione

Il bilancio di previsione annuale di competenza e di cassa e il bilancio di previsione pluriennale di competenza hanno carattere autorizzatorio, costituendo il limite agli impegni di spesa e ai pagamenti, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria.

La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate per accensione di prestiti.

Gli stanziamenti del bilancio pluriennale sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

2.6 Il concetto di obbligazione giuridicamente perfezionata

Il concetto fondamentale su cui si basa il principio della competenza finanziaria del nuovo sistema contabile armonizzato è quello di obbligazione giuridicamente perfezionata, il quale esprime il rapporto giuridico in forza del quale un soggetto, detto debitore, è tenuto ad una determinata prestazione, suscettibile di valutazione economica, a favore di un altro soggetto, detto creditore.

Elementi
del rapporto
obbligatorio

Nel rapporto obbligatorio s'individuano i seguenti elementi qualificanti:

- i soggetti, ossia il debitore e il creditore;
- il contenuto, rappresentato dal diritto del creditore nei confronti del debitore (credito) e dal correlativo obbligo del debitore nei confronti del creditore (debito);
- l'oggetto, ossia la prestazione, un comportamento che può consistere nel fornire un dato bene o servizio o erogare una prestazione professionale, ecc.

Certezza,
liquidità
ed esigibilità

Un debito (o credito) è certo, liquido ed esigibile, rispettivamente, quando non è in contestazione, è determinato nel suo ammontare, non è soggetto a termine o a condizione.

Orbene, con l'espressione "certo, liquido ed esigibile" il diritto comune intende riferirsi a un diritto che sia immediatamente realizzabile e avente un oggetto chiaramente determinato, le cui precise caratteristiche debbono risultare dal titolo (ad es., nel caso delle sentenze tali requisiti si intendono soddisfatti con il deposito delle medesime)³⁴.

Una siffatta interpretazione circa la maturazione del debito/credito è altresì fornita dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali presso il Ministero dell'Interno, secondo il quale per debiti maturati devono intendersi quelli relativamente ai quali sussistano tutti gli elementi che ne determinano la certezza, la liquidità e l'esigibilità³⁵.

I contratti costituiscono la fonte principale da cui scaturiscono obbligazioni giuridiche e si distinguono in:

Tipi di
contratti

- 1) contratti ad efficacia reale ossia negozi giuridici idonei a costituire, modificare o estinguere diritti reali ed, in particolare, trasferire la proprietà di un bene tra le parti;
- 2) contratti ad efficacia obbligatoria ossia negozi giuridici idonei a costituire, modificare o estinguere obbligazioni tra le parti (tra cui si costituisce un rapporto di credito/debito).

Quanto all'esecuzione, i contratti si distinguono in:

- a) contratti ad effetti obbligatori ad esecuzione periodica, quando la prestazione deve avvenire ad intervalli di tempo regolari, uguali o altrimenti determinati, per l'appunto periodicamente. L'unitarietà dell'interesse determina l'unità dell'obbligazione la cui esecuzione postula prestazioni autonome e distinte. L'unità della causa viene ravvisata nella continua soddisfazione dell'interesse delle parti ovvero nella durata e ripetizione delle prestazioni stesse;
- b) contratti ad effetti obbligatori ad esecuzione continuativa, nel caso in cui l'esecuzione della prestazione avvenga senza apprezzabili interruzioni: si pensi, ad es., alla somministrazione di acqua potabile, di gas, di energia elettrica.

L'adempimento delle obbligazioni continuative non è differito nel tempo, esplicandosi nella natura ripetitiva dell'attività.

34) Cfr. Cassa DD.PP., circolare 27 maggio 2003, n. 1251.

35) Cfr. circolare Cassa DD.PP. citata nella nota precedente e il richiamo ivi operato.



**La mancanza di contratto in forma scritta
determina la nullità del rapporto
ed esclude il riconoscimento del debito fuori bilancio**

Secondo quanto prevedeva il R.D. n. 2440/1923, art. 17 (e attualmente l'art. 11, comma 13, del Codice dei contratti pubblici, D.Lgs. n. 163/2006) così come interpretato dalla giurisprudenza, i contratti della Pubblica Amministrazione richiedono la forma scritta *ad substantiam*, «*accompagnata dalla unicità del testo documentale*» (vedi Corte di Cassazione, Sez. III, sentenze 3 agosto 2004, n. 14808 e n. 577230; Corte di Cassazione, Sez. I, 26 ottobre 2007, n. 22537), salvo quando si tratti di contratti stipulati per corrispondenza con imprese commerciali, nei quali la volontà contrattuale può risultare anche da distinti atti scritti (vedi, *ex multis*, Corte di Cassazione, Sez. I, 20 marzo 2014, n. 6555 e n. 630054). Costituisce, infatti, principio generale che tutti i contratti stipulati dalla Pubblica Amministrazione richiedono la forma scritta *ad substantiam*, conseguendo alla mancanza di tale requisito l'inesistenza di una obbligazione contrattuale a carico della Pubblica Amministrazione, senza che rilevi la eventuale esistenza di una delibera autorizzatoria dell'Ente pubblico, costituendo tale deliberazione mero atto interno e preparatorio del negozio, che richiede l'incontro delle volontà dei contraenti nella forma suindicata (vedi Corte di Cassazione, Sez. I, 8 febbraio 2012, n. 1774).

Pertanto, il riconoscimento di un debito fuori bilancio, ex art. 5 del D.Lgs. 15 settembre 1997, n. 342, poi trasfuso nell'art. 194, comma 1, lett. e), del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, non introduce una sanatoria per i contratti nulli o, comunque, invalidi – come quelli conclusi senza il rispetto della forma scritta *ad substantiam* – né apporta una deroga al regime di inammissibilità dell'azione di indebito arricchimento di cui all'art. 23 del D.L. 2 marzo 1989, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 aprile 1989, n. 144, costituisce un procedimento discrezionale che consente all'Ente locale di far salvi nel proprio interesse – accertati e dimostrati l'utilità e l'arricchimento che ne derivano, per l'Ente stesso, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza – gli impegni di spesa per l'acquisizione di beni e servizi in precedenza assunti tramite specifica obbligazione, ancorché sprovvista di copertura contabile (vedi Corte di Cassazione, Civ., Sez. I, sentenza 27 gennaio 2015, n. 1510).

Dopo l'introduzione della normativa di cui agli artt. 191 e 194 del D.Lgs. n. 267/2000, la questione del riconoscimento dell'utilità della prestazione può porsi di regola solo allorché siano il funzionario o l'amministratore responsabili verso il privato a proporre l'azione di cui all'art. 2041 C.C. nei confronti della Pubblica Amministrazione (vedi Corte di Cassazione, Sez. I, sentenza 19 dicembre 2014, n. 26911).

L'insorgenza del rapporto obbligatorio direttamente tra il fornitore e l'amministratore o il funzionario che abbia consentito la prestazione comporta l'impossibilità di esperire nei confronti del Comune l'azione di arricchimento senza causa, stante il difetto del necessario requisito della sussidiarietà.

2.7 Il concetto di scadenza dell'obbligazione

Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile

Scadenza ed esigibilità di un'obbligazione

È esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.

Quindi, in base alla predetta affermazione occorre distinguere:

- l'impegno della spesa nell'esercizio di competenza in cui l'obbligazione si perfeziona;
- la registrazione o imputazione all'esercizio di riferimento in cui l'obbligazione scade.

La scadenza, quindi, costituisce uno degli elementi di maggiore novità del sistema contabile armonizzato, atteso che essa costituisce elemento decisivo per la contabilizzazione degli impegni di spesa e degli accertamenti di entrata da riferire all'anno (esercizio) finanziario in cui si prevede la maturazione del diritto del soggetto creditore alla riscossione di quanto spettante e, per quanto attiene l'entrata, la maturazione del diritto dell'Ente locale all'introito delle somme spettanti.

Sarà, pertanto, necessario che i provvedimenti (impegni) di spesa, assunti sulla base dell'obbligazione giuridicamente perfezionata, così come richiesto dall'art. 183 del D.Lgs. n. 267/2000, siano accompagnati dall'indicazione della relativa scadenza.

L'informazione relativa alla scadenza pertanto, soprattutto quando comporta lo slittamento ad esercizi futuri di tutto o parte dell'impegno o dell'accertamento, riveste elevato rilievo per la contabilizzazione. In questo senso, a fronte di eventuali scadenze cadenti in esercizi successivi a quello dell'atto d'impegno della spesa o d'accer-

Scadenza contabilizzazione

tamento dell'entrata, occorrerà tenere conto di tali scadenze e dei relativi importi in base ai rispettivi esercizi finanziari. Gli esercizi su cui inserire importi in scadenza saranno anche maggiori delle annualità del bilancio pluriennale, per quei rapporti contrattuali, attivi o passivi, la cui validità si estendesse oltre tale termine.

Per quanto attiene alla contabilità finanziaria e alla competenza finanziaria potenziata, peraltro, la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ha evidenziato che: «[...] *gli impegni devono essere assunti nel rispetto del principio contabile applicato della contabilità finanziaria con riguardo alla registrazione dell'obbligazione giuridicamente perfezionata e la sua imputazione all'esercizio in cui tale obbligazione viene a scadenza, ossia diventa esigibile. Allo stesso tempo, le disposizioni del d.lgs. n. 118/2011, riformato con d.lgs. n. 126/2014, impongono che, al momento dell'adozione di un provvedimento di spesa, sia accertata la compatibilità dei conseguenti pagamenti con gli stanziamenti di bilancio, a pena di responsabilità amministrativo-contabile e disciplinare (per il comparto Regioni/Province autonome, cfr. art. 56, co. 6, d.lgs. n. 118/2011; per il settore degli Enti locali, v. l'art. 183, co. 8, d.lgs. n. 267/2000, emendato nel 2014)*»³⁶.

Registrazione delle operazioni gestionali

Il sistema in questione, dunque, mira ad avvicinare il momento dell'imputazione contabile a quello dell'effettivo svolgimento del fatto gestionale, sicché ciò si correla a un'attenta applicazione della nuova contabilità finanziaria.

Pertanto, la registrazione delle operazioni gestionali deve avvenire sulla base del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata n. 16 e del principio applicato della contabilità finanziaria regolato nell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011³⁷.



Nozione di credito/debito certo, liquido ed esigibile

Certo: quando risulta chiaramente nel suo contenuto e nei suoi limiti dagli elementi indicati nel titolo esecutivo, ovvero non è controverso nella sua esistenza (salvo opposizioni in fase di esecuzione ai sensi dell'art. 615 del C.P.C.).

36) Vedi Corte dei Conti, Sez. Autonomie, Deliberazione 17 febbraio 2015, n. 4, "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali – D.Lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal D.Lgs. n. 126/2014".

37) Vedi Corte dei Conti, Sez. controllo Sicilia, SRCSIC/167/2015/PAR.

Liquido: quando il suo ammontare risulta espresso in misura determinata e non in modo generico. È bene precisare che non è necessario che l'importo del credito venga indicato precisamente nella sua quantità, in quanto è sufficiente che questa sia desumibile da una mera operazione aritmetica sulla base degli elementi indicati dal titolo. Pertanto, non si potrà iniziare un'esecuzione per il conseguimento di cose determinate solo nel genere.

Esigibile: quando non è sottoposto a condizione sospensiva né a termini, ovvero è tale il diritto venuto a maturazione e che può essere fatto valere in giudizio per ottenere una sentenza di condanna. Se il diritto è sottoposto a condizione risolutiva il creditore può agire in via esecutiva e sarà il debitore a dover provare la condizione stessa, mentre la scadenza del termine o il verificarsi della condizione sospensiva devono essere provati dal creditore.

2.8 Le fasi della spesa e l'impegno di spesa

In base all'art. 182 TUEL, le fasi di gestione della spesa sono:

- l'impegno;
- la liquidazione;
- l'ordinazione;
- il pagamento.

Art. 182
TUEL

2.8.1 Le determinazioni di spesa e l'esecutività

Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali i dirigenti/responsabili dei servizi, a norma dell'art. 107, comma 3, lett. d), TUEL, assumono atti di impegno nel rispetto dei principi contabili generali e del principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati nn. 1 e 4/2 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, e s.m.

Art. 107
TUEL

Detti atti, definiti "determinazioni", sono classificati con sistemi di raccolta che individuano la cronologia degli atti e l'ufficio di provenienza.

I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

Giurisprudenza

L'esecutività delle determinazioni dirigenziali non è condizionata dai tempi della loro pubblicazione sull'albo pretorio dell'Ente locale.

Pur se le determinazioni dirigenziali rientrano nella nozione più vasta di deliberazione come riportata dall'art. 124 del TUEL non si può affermare lo stesso sull'estensione a queste dei limiti all'esecutività previsti dal seguente art. 134.

Se la necessaria pubblicità dell'azione degli Enti locali, infatti, richiede di applicare ai provvedimenti monocratici le stesse fondamentali regole di pubblicità degli atti degli organi collegiali, ciò non vuol dire che per gli stessi valgano anche le disposizioni che riguardano il conseguimento dell'efficacia.

(Consiglio di Stato, Sez. V, sentenza 3 febbraio 2015, n. 515)

2.8.2 L'impegno di spesa

Principio
contabile
D.Lgs. n.
118/2011

Il principio contabile di cui all'allegato 4/2 (principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria) del D.Lgs. n. 118/2011 come modificato dal D.Lgs. n. 126/2014, stabilisce che *il «principio della competenza finanziaria prescrive: il criterio di registrazione delle operazioni di accertamento e di impegno con le quali vengono imputate agli esercizi finanziari le entrate e le spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate (attive e passive); il criterio di registrazione degli incassi e dei pagamenti, che devono essere imputati agli esercizi in cui il tesoriere ha effettuato l'operazione».*

Pertanto, la necessità della scissione tra il momento in cui si perfeziona l'obbligazione giuridica – consentendo pertanto l'adozione/registrazione dell'impegno di spesa – ed il momento dell'esigibilità che riguarda l'imputazione nell'esercizio finanziario in cui l'obbligazione viene a scadere, comporta che nella determinazione d'impegno di spesa dovrà essere indicato dal responsabile del procedimento di spesa, attraverso un cronoprogramma, il riferimento alla esigibilità che riguarda l'imputazione.

Detta operazione sarà necessaria, in particolare, nel caso di avvio procedure di gara per la realizzazione di opere pubbliche e,

in genere, per le spese, anche di parte corrente, la cui l'esigibilità risulti differita ad altro esercizio finanziario.

Il principio è recepito dall'art. 183, comma 5, TUEL, come modificato dal D.Lgs. n. 126/2014, ai sensi del quale tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

Art. 183
TUEL,
comma 5

Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

Costituiscono eccezioni alla regola quelle relative a talune spese del personale, come nel caso delle indennità di risultato o della produttività, che vengono impegnate anche se l'obbligazione giuridica si perfeziona l'anno successivo attraverso la valutazione da parte dell'OIV (organismo di valutazione interna) o altro organismo di valutazione comunque denominato e dei dirigenti/responsabili di servizio per il personale assegnato alla rispettiva direzione o unità organizzativa.

Eccezioni

Dunque, ammesso che lo fossero nel precedente sistema contabile, con il regime della competenza finanziaria potenziata non sono assolutamente possibili impegni c.d. "generici" ossia impegni che non abbiano a riferimento un creditore certo a fronte di una obbligazione giuridicamente perfezionata.

Impossibilità
di impegni
"generici"

2.8.3 L'impegno quale fase del procedimento di spesa

Sotto il profilo procedimentale, a mente dell'art.183 TUEL, l'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata, è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e la relativa scadenza e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'art. 151 TUEL.

Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e senza la necessità di ulteriori atti, è costituito impegno sui relativi stanziamenti per le spese dovute:

Stanzia-
menti
per le spese
dovute

- a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e per i relativi oneri riflessi;
- b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento e ulteriori oneri accessori nei casi in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato;
- c) per contratti di somministrazione riguardanti prestazioni continuative, nei casi in cui l'importo dell'obbligazione sia definita contrattualmente. Se l'importo dell'obbligazione non è predefinito nel contratto, con l'approvazione del bilancio si provvede alla prenotazione della spesa, per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.

Giurisprudenza

Il parere ed il visto reso dai responsabili dei servizi degli Enti locali e dal responsabile del servizio finanziario e di ragioneria sugli atti amministrativi che comportano impegni di spesa, o visto di regolarità contabile, si configura come un vero e proprio controllo di legittimità della spesa rispetto alla Legge e alle altre fonti normative, non soltanto sulla corrispondenza tra la spesa dichiarata e i relativi documenti giustificativi.

La discrezionalità amministrativa dei responsabili degli Enti locali quindi trova un limite nei principi di efficacia ed economicità della spesa per l'Amministrazione e conseguentemente per la comunità amministrata, la cui violazione si configura come un vero e proprio vizio di legittimità amministrativa, causa di un danno erariale nei confronti dell'Ente interessato (vedi Corte dei Conti, Sez. Sicilia, sentenza 24 aprile 2012, n. 1337).

Infatti, la giurisprudenza contabile prevalente ha ritenuto e ritiene che regolarità contabile significhi controllo di legittimità della spesa: «*Nel parere di "regolarità contabile" infatti, è da comprendere, oltre che la verifica dell'esatta imputazione della spesa al pertinente capitolo di bilancio ed il riscontro della capienza dello stanziamento relativo, anche la valutazione sulla correttezza sostanziale della spesa proposta*» (vedi Corte dei Conti, Sez. II, sentenza n. 104/1994).

Anche la giurisprudenza contabile più recente ha confermato questo orientamento con più approfondite precisazioni: *«il parere di regolarità contabile investe anche e soprattutto la legittimità della spesa.»* (vedi Corte dei Conti, Sez. Puglia, sentenza n. 207/2006 e Corte dei Conti, Sez. Toscana, sentenza n. 114/2010).

2.8.4 La prenotazione dell'impegno

La disciplina dell'eventuale preimpegno o prenotazione è contenuta nel comma 3 dell'art. 183 TUEL, come modificato dal D.Lgs. n. 126/2014.

Art. 183
TUEL,
comma 3

In base all'attuale disciplina, durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento.

I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'Ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'art. 186 TUEL.

Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione.

Spese di
investimento
per lavori
pubblici

In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo.

Nella previgente formulazione dell'art. 183, la permanenza della prenotazione dell'impegno era prevista sostanzialmente per ogni gara bandita e non aggiudicata entro l'esercizio finanziario.

Anche nel caso delle spese d'investimento, secondo la nuova disposizione normativa, qualora non si giunga a perfezionare l'obbligazione giudica ovvero non si giunga – a prescindere dalla motivazione – ad aggiudicare definitivamente la gara *«entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale»*.

Differenze
con la
disciplina
precedente

L'operazione esige ovviamente la decurtazione di pari importo del fondo pluriennale, in cui era stata allocata la risorsa in attesa dell'aggiudicazione definitiva della procedura di gara.

Per apprezzare meglio le differenze tra la disciplina previgente e quella attuale si veda la seguente tabella.

COMMA 3, ART. 183 TUEL (NON PIÙ IN VIGORE) ANTE MODIFICA INTERVENUTA CON IL D.LGS. N. 126/2014 DI COMPLETAMENTO DEL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE	COMMA 3, ART. 183 TUEL COME MODIFICATO DAL D.LGS. N. 126/2014
3. Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'Ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'art. 186. Quando la prenotazione di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione si tramuta in impegno e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati.	3. Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'Ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo.

Con la modifica intervenuta ad opera dell'art. 74 del D.Lgs. n. 126/2014 sono stati tenuti distinti gli impegni di spesa correnti dagli impegni di spesa di investimento imponendo – nonostante il

secondo periodo sia rimasto immutato – una lettura combinata con il terzo periodo del comma 3 da cui emerge la sola possibilità che a sopravvivere (anche se non è intervenuta l'aggiudicazione definitiva) – nel caso di procedura avviata – siano esclusivamente gli impegni di spesa relativi ai lavori pubblici e non anche gli altri.

Impegni
di spesa
correnti e di
investimento

Quindi, l'eventuale prenotazione, a seguito della determinazione a contrattare ex art. 192 TUEL, dell'impegno di spesa in parte corrente e/o relativamente a investimenti, decade – confluendo in avanzo – se nel termine dell'esercizio non viene perfezionata, attraverso l'aggiudicazione definitiva, l'obbligazione giuridica.

Mentre, in relazione alle spese di investimento *«in assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo»*.

Pertanto, il transito al nuovo esercizio finanziario viene assicurato dal fondo pluriennale vincolato. In questo senso, la norma prevede che *«le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione»*.

2.8.5 Il programma dei pagamenti

Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento anzidetto comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'Amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi (art.183, comma 6, TUEL).

Obbligo
di accertamento

L'obbligo suddetto è stato introdotto con il decreto Legge n. 78/2009 come convertito con Legge n. 102/2009 quale vincolo indisponibile della finanza pubblica diretto ad esigere – a pena di

Legge n.
78/2009

responsabilità disciplinari ed erariali – dal responsabile del procedimento di spesa, *«al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi»*, l'accertamento preventivo *«che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica»*.

2.8.6 L'impegno di spesa per l'ordinazione delle spese d'urgenza

Art. 3, D.L.
n. 174/2012

Lavori
pubblici
d'urgenza

L'art. 191 TUEL, relativo alle regole per l'assunzione degli impegni di spesa, è stato modificato dall'art. 3 del D.L. n. 174/2012, in tema di ordinazione di spese d'urgenza, al fine di evitare facili aggiramenti della disciplina giuscontabile in materia di spese per lavori pubblici. È stato previsto, infatti, che i lavori pubblici di somma urgenza sono quelli cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile.

In siffatti casi, la Giunta, entro dieci giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottopone all'organo consiliare il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'art. 194 TUEL, prevedendo la relativa copertura finanziaria nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità.

Il provvedimento di riconoscimento è adottato entro 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine.

La comunicazione al terzo interessato è data contestualmente all'adozione della deliberazione consiliare.

2.9 L'impegno di spesa e le regole di copertura finanziaria della spesa

Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall'avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

Alla fine dell'esercizio, le prenotazioni a cui non hanno fatto seguito obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute sono cancellate quali economie di bilancio.

L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata, avendo determinato la somma da pagare e il soggetto creditore e avendo indicata la ragione del debito e costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

Impegno di spesa: elementi costitutivi

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

- la ragione del debito;
- l'indicazione della somma da pagare;
- il soggetto creditore;
- la scadenza dell'obbligazione;
- la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

L'impegno si perfeziona mediante l'atto gestionale che verifica ed attesta gli elementi anzidetti e la copertura finanziaria e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio pluriennale.

Perfezionamento dell'impegno

Pur se il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa, la registrazione dell'impegno che ne consegue a valere sulla competenza annuale e pluriennale avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili.

Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

Non possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti per esercizi non considerati nel bilancio pluriennale a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di affitto, di leasing operativo, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'art. 1677 C.C., delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento.

Assunzione spese correnti

Nei casi in cui è consentita l'assunzione di spese correnti di competenza di esercizi non considerati nel bilancio pluriennale, l'elenco dei relativi provvedimenti di spesa assunti nell'esercizio è trasmesso, per conoscenza, al Consiglio dell'Ente (gli Enti strumentali dei Comuni trasmettono tali provvedimenti all'Ente vigilante).



Debiti fuori bilancio e passività pregresse

Il procedimento di riconoscimento del debito fuori bilancio è lo strumento giuridico per riportare un'obbligazione giuridicamente perfezionata ed esistente all'interno della sfera patrimoniale dell'Ente, ricongiungendo debito e volontà amministrativa sul piano dell'adempimento. Il procedimento mira, da un lato, a consentire al Consiglio di vagliare la legittimità del titolo medesimo (in termini di "pertinenza", cioè inerenza alle competenze di legge attribuite all'Ente, e di "continenza", vale a dire, di esercizio delle stesse in modo conforme all'ordinamento) e di sussistenza/reperimento dei mezzi di copertura (procedura ex art. 194 TUEL).

La funzione di tale procedura è quella di consentire a debiti sorti al di fuori della legittima procedura di spesa e di stanziamento di rientrare nella contabilità dell'Ente. Accanto a quelli definibili tecnicamente "debiti fuori bilancio", si collocano le c.d. "passività pregresse" o arretrate, spese che, a differenze dei primi, riguardano debiti per cui si è proceduto a regolare impegno (ai sensi dell'art. 183 TUEL) ma che, per fatti non prevedibili, di norma collegati alla natura della prestazione, hanno dato luogo ad un debito in assenza di copertura (mancanza o insufficienza dell'impegno contabile ai sensi dell'art. 191 TUEL).

La passività pregressa si pone all'interno di una regolare procedura di spesa, esula dalla fenomenologia del debito fuori bilancio, costituendo debito la cui competenza finanziaria è riferibile all'esercizio di loro manifestazione (vedi, in proposito, Corte dei Conti, Sez. controllo Lombardia, Deliberazione n. 441/2012/PAR).

In tali casi, lo strumento procedimentale di spesa è costituito dalla procedura ordinaria di spesa (art. 191 TUEL), accompagnata dalla eventuale variazione di bilancio necessaria a reperire le risorse ove queste siano insufficienti (art. 193 TUEL).

In base al principio dell'annualità, i documenti di bilancio devono rappresentare, a cadenza annuale, fatti che finanziariamente si riferiscano ad un periodo di gestione coincidente con l'esercizio finanziario, in modo che siano rese evidenti tutte le poste di entrata e di spesa che afferiscono in termini sostanziali al corso dell'anno di riferimento. Solo così il bilancio potrà servire correttamente alla sua funzionalità di controllo, sia in chiave autorizzatoria (bilancio di previsione) che ispettiva (rendiconto).

In contabilità finanziaria, infatti, un debito rileva nella misura in cui esso è certo, liquido e esigibile. Può avvenire che vi sia un disallineamento tra esistenza giuridica e rilevanza contabile di un debito. Un debito, infatti, assume rilevanza contabile solo se sono venute a maturazione tutte le condizioni per il suo adempimento pecunia-

rio, in particolare se il debito è “certo” (non contestato nell'*an* e/o nel *quantum*), liquidato o di pronta liquidazione (cioè è stato determinato nel suo ammontare) ed è esigibile (scadenza del termine).

Solo la concorrenza di queste condizioni radica la “competenza finanziaria”. In presenza di tali condizioni è possibile attivare dell'ordinaria procedura di spesa (adozione del provvedimento amministrativo; assunzione dell'impegno di spesa; presenza e attestazione della copertura finanziaria; cfr. l'art. 191 TUEL), nei limiti degli stanziamenti autorizzati. Tale procedura di spesa consente non solo di dare rilevanza nel bilancio al debito, ma costituisce il titolo per l'imputazione istituzionale del debito. Ciò comporta, altresì, che il tempo dell'esistenza giuridica di una posta passiva, della manifestazione finanziaria (competenza finanziaria) e quello della competenza economica tendono a disallinearsi, vale a dire l'imputazione temporale di un costo è di norma diversa da quella che caratterizza l'esigibilità del credito da parte del creditore.

La competenza finanziaria, infatti, va tenuta radicalmente distinta dalla competenza economica, secondo cui un debito non è rilevante in base alla sua dimensione di “spesa” (cioè l'essersi un debito manifestato finanziariamente, in quanto liquidabile ed esigibile) ma di “costo” (debito, anche di valore e non solo di valuta, sostenuto per l'acquisto dei fattori produttivi che hanno sostenuto il ciclo annuale di produzione). Dunque, a livello contabile, un debito può avere una competenza annuale (economica) disallineata rispetto alla sua manifestazione finanziaria (competenza finanziaria), che può essere anteriore o successiva.

Allora, quando nell'anno di competenza finanziaria non è stata attivata la procedura di spesa ordinaria, l'unico modo di riportare il debito nella contabilità dell'Ente (con effetto vincolante per l'Ente) è la procedura ex art. 194 TUEL, peraltro, ammessa nei casi eccezionali ivi tipicamente indicati. Orbene, appare evidente che il debito in questione, relativo a congruagli per il consumo di energia elettrica in esercizi finanziari differenti, è per competenza finanziaria riferibile solo all'anno delle liquidazione degli importi; pertanto l'imputazione al bilancio non poteva che avvenire nell'anno della comunicazione della fattura con la procedura ordinaria di spesa (art. 191 TUEL) e, in caso di incapacienza dei capitoli, l'Ente avrebbe dovuto effettuare necessarie variazioni di bilancio, sotto il controllo e il giudizio dell'organo deputato ad autorizzare e controllare la spesa, vale a dire il Consiglio comunale. Nel caso in cui, invece, al pervenimento della fattura non sia seguito nello stesso anno regolare impegno e correlativa formazione di residui per gli anni successivi, esso costituirà debito fuori bilancio, riconoscibile nei termini e alle condizioni di cui all'art. 194 TUEL.

2.10 L'impegno di spesa nella competenza finanziaria potenziata e la reimputazione

D.Lgs. n. 118/2011 La competenza finanziaria potenziata, in base al principio contabile generale n. 16 dell'allegato 1 al D.Lgs. n. 118/2011, individua:

- a) la rilevazione dei fatti gestionali nel momento del perfezionamento dell'obbligazione giuridica, dando, contestualmente, origine agli impegni di spesa;
- b) l'imputazione degli impegni di spesa in base all'esigibilità dell'obbligazione stessa.

Nel nuovo ordinamento contabile di cui D.Lgs. n. 118/2011, oltre alle variazioni di bilancio da finanziare, si annoverano le variazioni di esigibilità, ovvero le variazioni il cui finanziamento appare sufficiente, ma su cui occorre intervenire per spostare l'esigibilità della spesa. Ad esempio, può sorgere l'esigenza di variazioni di esigibilità di spese finanziate da entrate correnti vincolate e da entrate destinate agli investimenti, come pure l'esigenza di variazioni di esigibilità di spese finanziate da entrate correnti non vincolate solo se si tratta di spese di personale (accessorio e produttività) e di patrocini agli avvocati esterni.

Elementi
per la
registrazione
contabile

Gli elementi che devono sussistere per effettuare la registrazione contabile di un accertamento riguardano:

- la ragione del debito;
- la determinazione della somma da pagare;
- il soggetto creditore;
- la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio;
- la relativa scadenza.

Conseguenze

Pertanto, in base al nuovo concetto di competenza potenziata:

- 1) non possono essere conservati impegni la cui obbligazione giuridica non è perfezionata. La previsione di stanziamenti prudenziali, quindi, non può avvenire attraverso la conservazione in bilancio di residui passivi privi di obbligazioni giuridiche perfezionate, per cui dovranno essere previsti appositi accantonamenti con la creazione di fondi rischi o fondi spesa che vincolano una quota del risultato di amministrazione e che verranno utilizzati attraverso l'applicazione dell'avanzo quando l'evento fortuito o la passività potenziale si concretizzerà (come nel caso, ad esempio, del contenzioso). Quindi, non possono più essere effettuati impegni tecnici ai sensi dell'art. 183, comma 5, TUEL che garantiva il rispetto dei vincoli di desti-

nazione imponendo l'impegno delle risorse vincolate anche in assenza di obbligazione giuridica perfezionata;

- 2) non possono essere assunti impegni di "comodo". Infatti, posto che possono essere considerate esigibili, e quindi liquidabili ai sensi dell'art. 3, comma 4, del D.Lgs. n. 118/2011, le spese impegnate nell'esercizio precedente relative a prestazioni o forniture rese nel corso dell'esercizio precedente, le cui fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio o per le quali il responsabile della spesa dichiara, sotto la propria responsabilità valutabile ad ogni fine di legge, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento. Ciò premesso, il responsabile del procedimento di spesa non può conservare impegni "di comodo" a residuo né il responsabile del servizio finanziario può tollerare, pena la rispettiva responsabilità amministrativo-contabile;
- 2) non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione.

Gli impegni, in sede di riaccertamento ordinario, quindi, dovranno essere eliminati per essere reimputati nell'anno in cui scadranno, in quanto pur essendo obbligazioni giuridiche perfezionate, e perciò impegnabili, non sono giunte alla scadenza.

In base al principio di competenza finanziaria potenziata allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, la reimputazione di un impegno di spesa corrente sull'anno successivo può avvenire solo se esiste una modifica di contratto o di convenzione che prevede la continuità della prestazione. Viceversa, la differenza tra l'impegnato giuridico e l'impegnato esigibile viene eliminata definitivamente (non reimputata) e le risorse che la finanziavano confluiscono in avanzo di amministrazione. Non è possibile pensare che qualsiasi impegno corrente non utilizzato completamente sia da reimputare a prescindere dal contratto o convenzione o norma di riferimento.

In ogni caso, la reimputazione di spesa corrente (se ammessa e motivata giuridicamente) sarà finanziata l'anno successivo dal fondo pluriennale vincolato (quindi con le risorse accertate l'anno – o gli anni – precedente) solo se si tratta di spesa finanziata da entrate vincolate. Viceversa, tale reimputazione di spesa corrente sull'anno successivo sarà finanziata, di norma, da entrate correnti di competenza dell'anno successivo. In tale caso, le risorse che hanno finanziato l'impegno di spesa cancellato e reimputato all'anno successivo confluiscono in avanzo di amministrazione.

Reimputazione

2.11 Il rispetto delle nuove disposizioni in tema di armonizzazione contabile – la registrazione e l'imputazione dell'impegno

Per la spesa corrente, l'imputazione dell'impegno avviene per diverse categorie di spesa, che verranno di seguito analizzate.

2.11.1 Spesa di personale

L'imputazione dell'impegno avviene:

- a) nell'esercizio di riferimento, automaticamente all'inizio dell'esercizio, per l'intero importo risultante dai c.d. "tabellari", anche se comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra Amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In questi casi sarà rilevato in entrata il relativo rimborso nelle entrate del bilancio;
- b) nell'esercizio in cui è firmato il contratto collettivo per le obbligazioni derivanti da rinnovi contrattuali del personale dipendente, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell'Ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto. Nelle more della firma del contratto si auspica che l'Ente accantoni annualmente le necessarie risorse concernenti gli oneri attraverso lo stanziamento in bilancio di appositi capitoli sui quali non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti. In caso di mancata sottoscrizione del contratto le somme non utilizzate concorrono alla determinazione del risultato di amministrazione;
- c) negli esercizi considerati nel bilancio pluriennale si procede alla prenotazione, per l'intero importo, delle spese di personale risultante dai c.d. "tabellari", anche se comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra Amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima;
- d) le spese relative al trattamento accessorio premiante liquidato nell'esercizio successivo a quello cui la produttività si riferisce sono stanziate e impegnate nell'esercizio successivo a quello cui la premialità si riferisce. Pertanto, a regime, in ogni esercizio finanziario, è imputata la spesa relativa alla premialità dell'esercizio precedente. Alla chiusura dell'accordo si registra l'obbligazione relativa al trattamento accessorio premiante imputandola contabilmente all'esercizio del bilancio pluriennale in cui tale obbligazione scade e diventa esigibile;

Contrattazione decentrata



Il principio contabile 4/2, punto 5.2, allegato alle nuove regole della contabilità finanziaria, dispone in merito alla spesa relativa alla contrattazione decentrata che *«alla fine dell'esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate»*.

Il principio contabile chiarisce come la costituzione del fondo sia un atto integralmente unilaterale, del tutto autonomo e separato dal processo di contrattazione.

La costituzione del fondo è un atto integralmente gestionale, di mero accertamento delle condizioni per fissarne l'ammontare e non ha alcun contenuto né di indirizzo né di controllo. Spetta, dunque, necessariamente alla competenza dei dirigenti o responsabili di servizio.

Il principio contabile 4/2, punto 5.2, prosegue esplicitando gli effetti esiziali della mancata costituzione del fondo: *«in caso di mancata costituzione del fondo nell'anno di riferimento, le economie di bilancio confluiscono nel risultato di amministrazione, vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale»*. In sostanza, laddove il fondo non fosse costituito per tempo, le uniche destinazioni ammesse sono quelle imposte dal contratto collettivo nazionale: si dà, quindi, per scontato che l'assenza del fondo impedisca radicalmente del tutto di stipulare un contratto decentrato successivo allo spirare dell'anno finanziario.

Mediante l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione si potrebbero finanziare, dunque, solo gli istituti direttamente fissati dai CCNL, cioè quelli sorretti dalla parte stabile del fondo non soggetti a destinazione attraverso il contratto decentrato: progressioni orizzontali, indennità di comparto, retribuzione individuale di anzianità, indennità per il personale educativo degli asili nido, indennità al personale scolastico e ai docenti delle scuole di formazione, le risorse per la riclassificazione degli agenti di polizia locale e del personale ausiliario, l'indennità dell'ex 8° livello.

- e) per quanto riguarda la spesa nei confronti dei dipendenti addetti all'Avvocatura, considerato che la normativa prevede la liquidazione dell'incentivo solo in caso di esito del giudizio

favorevole all'Ente, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento, con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'Ente deve limitarsi ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli incentivi ai legali dipendenti, stanziando nell'esercizio le relative spese che, in assenza di impegno, incrementano il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese legali.

Sulle modalità di liquidazione dei compensi professionali agli avvocati dei Comuni a seguito dell'art. 9³⁸ del D.L. n. 90/2014,

38) Il quale dispone: «1. I compensi professionali corrisposti dalle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, agli avvocati dipendenti delle amministrazioni stesse, ivi incluso il personale dell'Avvocatura dello Stato, sono computati ai fini del raggiungimento del limite retributivo di cui all'articolo 23-ter del decreto-Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni. 2. Sono abrogati il comma 457 dell'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, e il terzo comma dell'articolo 21 del testo unico di cui al regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611. L'abrogazione del citato terzo comma ha efficacia relativamente alle sentenze depositate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. 3. Nelle ipotesi di sentenza favorevole con recupero delle spese legali a carico delle controparti, le somme recuperate sono ripartite tra gli avvocati dipendenti delle amministrazioni di cui al comma 1, esclusi gli avvocati e i procuratori dello Stato, nella misura e con le modalità stabilite dai rispettivi regolamenti e dalla contrattazione collettiva ai sensi del comma 5 e comunque nel rispetto dei limiti di cui al comma 7. La parte rimanente delle suddette somme è riversata nel bilancio dell'amministrazione. 4. Nelle ipotesi di sentenza favorevole con recupero delle spese legali a carico delle controparti, il 50 per cento delle somme recuperate è ripartito tra gli avvocati e procuratori dello Stato secondo le previsioni regolamentari dell'Avvocatura dello Stato, adottate ai sensi del comma 5. Un ulteriore 25 per cento delle suddette somme è destinato a borse di studio per lo svolgimento della pratica forense presso l'Avvocatura dello Stato, da attribuire previa procedura di valutazione comparativa. Il rimanente 25 per cento è destinato al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, di cui all'articolo 1, comma 431, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, e successive modificazioni. 5. I regolamenti dell'Avvocatura dello Stato e degli altri enti pubblici e i contratti collettivi prevedono criteri di riparto delle somme di cui al primo periodo del comma 3 e al primo periodo del comma 4 in base al rendimento individuale, secondo criteri oggettivamente misurabili che tengano conto tra l'altro della puntualità negli adempimenti processuali. I suddetti regolamenti e contratti collettivi definiscono altresì i criteri di assegnazione degli affari consultivi e contenziosi, da operare ove possibile attraverso sistemi informatici, secondo principi di parità di trattamento e di specializzazione professionale. 6. In tutti i casi di pronunciata compensazione integrale delle spese, ivi compresi quelli di transazione dopo sentenza favorevole alle amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, ai dipendenti, ad esclusione del personale dell'Avvocatura dello Stato, sono corrisposti compensi professionali in base alle norme regolamentari o contrattuali vigenti e nei limiti dello stanziamento previsto, il quale non può superare il corrispondente stanziamento relativo all'anno 2013. Nei giudizi di cui all'articolo 152 delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, di cui al regio decreto 18 dicembre 1941, n. 1368, possono essere corrisposti compensi professionali in base alle norme regolamentari o contrattuali delle relative amministrazioni e nei limiti

si veda la Corte dei Conti, Sez. controllo Piemonte, delibera 20 novembre 2015, n. 164.

In ordine alla corretta modalità di liquidazione dei compensi professionali agli avvocati dei Comuni alla luce della disciplina della materia recentemente introdotta dall'art. 9, D.L. 24 giugno 2014, n. 90, convertito in Legge 11 agosto 2014, n. 114 ("Misure urgenti per la semplificazione e la trasparenza amministrativa e per l'efficienza degli uffici giudiziari"), va ritenuto che:

Compensi
agli avvocati
dei Comuni

- a) fermo restando l'anno di deposito delle sentenze, è corretta la liquidazione con imputazione dei compensi ai fondi stanziati in ciascun anno di competenza e nei limiti del tetto retributivo individuale specifico per l'anno solare; con l'avvertenza che, naturalmente, le somme stanziare relativamente alle sentenze 2013 e 2014 andranno erogate nei limiti del tetto retributivo individuale specifico per ciascun anno solare;
- b) è corretto procedere alla liquidazione dei compensi relativi a sentenze favorevoli depositate nel periodo antecedente l'entrata in vigore della Legge n. 114/2014, posto che, anche in questo caso, la normativa intervenuta non incide sulle situazioni consolidate antecedentemente a tale data;
- c) non solo liquidabili i compensi per sentenze favorevoli all'Ente depositate nel corso dell'anno 2015 e antecedenti la data di approvazione del nuovo regolamento dell'avvocatura interna; in tal caso, infatti, è ostativa alla liquidazione la previsione di cui all'art. 9, comma 8 del D.L. 24 giugno 2014, n. 90, che vieta in modo esplicito, in caso di mancata adozione del regolamen-

dello stanziamento previsto. Il suddetto stanziamento non può superare il corrispondente stanziamento relativo all'anno 2013. 7. I compensi professionali di cui al comma 3 e al primo periodo del comma 6 possono essere corrisposti in modo da attribuire a ciascun avvocato una somma non superiore al suo trattamento economico complessivo. 8. Il primo periodo del comma 6 si applica alle sentenze depositate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. I commi 3, 4 e 5 e il secondo e il terzo periodo del comma 6 nonché il comma 7 si applicano a decorrere dall'adeguamento dei regolamenti e dei contratti collettivi di cui al comma 5, da operare entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione del presente decreto. In assenza del suddetto adeguamento, a decorrere dal 1° gennaio 2015, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 non possono corrispondere compensi professionali agli avvocati dipendenti delle amministrazioni stesse, ivi incluso il personale dell'Avvocatura dello Stato. 9. Dall'attuazione del presente articolo non devono derivare minori risparmi rispetto a quelli già previsti a legislazione vigente e considerati nei saldi tendenziali di finanza pubblica».

to, l'erogazione dei compensi professionali agli avvocati dipendenti. Una volta adottato il regolamento, rimediando così alla protratta inerzia dell'Amministrazione, l'Ente potrà procedere alla liquidazione di tutte le somme già maturate nelle more della sua adozione.

Conseguenze del D.L. n. 90/2014

- Secondo la delibera suddetta, tale norma finisce per prevedere:
- 1) la computabilità dei compensi professionali agli avvocati dei dipendenti pubblici nel limite retributivo ex art. 23-ter del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito in Legge 22 dicembre 2011, n. 214 (comma 1);
 - 2) in caso di sentenza favorevole (depositata dopo l'adeguamento dei regolamenti e contratti collettivi da effettuarsi entro il 25 settembre 2014) con vittoria, totale o parziale, di spese, le somme recuperate dalla controparte sono ripartite tra gli avvocati dipendenti dell'Ente nella misura e con le modalità stabilite dai rispettivi regolamenti e dalla contrattazione collettiva (comma 3, primo periodo), cioè con criteri oggettivamente misurabili basati sul rendimento individuale e sulla puntualità negli adempimenti processuali (comma 5), «*in modo da attribuire a ciascun avvocato una somma non superiore al suo trattamento economico complessivo*» (comma 7). La parte rimanente delle suddette somme è riversata nel bilancio dell'Amministrazione (comma 3, secondo periodo). In assenza dell'adeguamento di regolamenti e contratti collettivi, a decorrere dal 1° gennaio 2015, i compensi non possono essere corrisposti;
 - 3) in caso di sentenza favorevole (depositata dopo il 26 giugno 2014) con compensazione integrale di spese (compresi i casi di transazione dopo sentenza favorevole), i compensi professionali sono corrisposti in base alle norme regolamentari o contrattuali vigenti e nei limiti dello stanziamento previsto, che non può superare il corrispondente stanziamento relativo all'anno 2013 (comma 6) ed «*in modo da attribuire a ciascun avvocato una somma non superiore al suo trattamento economico complessivo*» (comma 7).

È stato ricordato che, sulla nuova disciplina della materia *de qua* è intervenuto il parere della Sezione regionale di controllo per la Puglia n. 49/PAR/2014 che ha proceduto a effettuare una puntuale ricognizione della normativa vigente, evidenziandone

i rapporti con la disciplina contrattuale di comparto e fornendo un primo orientamento interpretativo alla luce dei nuovi principi contabili di cui al D.Lgs. n. 118/2011.

Il richiamato parere ha messo in evidenza, innanzitutto, che la norma lascia alla contrattazione integrativa la competenza a determinare i criteri di riparto dei compensi, fermi restando tre tetti:

- il primo è quello retributivo individuale generale, per cui ai sensi dell'art. 23-ter del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito in Legge 22 dicembre 2011, n. 214, in base alla norma estensiva dell'art. 1, commi 471 e ss., della Legge n. 147/2013, anche gli Enti locali dovranno dare applicazione al D.P.C.M. 23 marzo 2012 (secondo le circolari esplicative n. 8/2012 e n. 3/2014 del Dipartimento della funzione pubblica) che ha definito il livello remunerativo massimo onnicomprensivo annuo di «*chiunque riceva a carico delle finanze pubbliche retribuzioni o emolumenti comunque denominati in ragione di rapporti di lavoro subordinato o autonomo intercorrenti con [...] le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 e successive modificazioni*» (art. 1, comma 471, Legge n. 147/2013), in quello del primo presidente della Corte di Cassazione, che, ai sensi dell'art. 13, comma 1, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66 convertito in Legge 23 giugno 2014, n. 89, è stato fissato in € 240.000,00 a decorrere dal 1° maggio 2014. Negli emolumenti percepiti vanno calcolati tutti i compensi professionali percepiti in funzione delle sentenze favorevoli, senza distinzione tra sentenze con vittoria o compensazione di spese;
- il secondo è quello retributivo individuale specifico, per cui i compensi professionali percepiti dall'avvocato interno nell'anno non possono eccedere il suo trattamento economico complessivo, da percepirsi nello stesso anno (per il calcolo del quale è possibile fare riferimento per analogia alla norma dell'art. 9, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, che comprende anche il trattamento accessorio);
- il terzo è quello finanziario collettivo (assente nelle sentenze favorevoli con vittoria di spese) previsto in caso di sentenza favorevole con compensazione delle spese o con transazione, in quanto l'Ente non può stanziare somme superiori allo stan-

Orientamento interpretativo e tetti per i compensi

ziamento corrispondente previsto nell'anno 2013. In tal caso i criteri di assegnazione del compenso seguono le norme regolamentari o contrattuali vigenti.

Validità
della
normativa
statale e
della con-
trattazione
collettiva

La normativa *de qua* non ha innovato rispetto a quanto previsto dalla normativa statale e dalla contrattazione collettiva in tema di trattamento economico accessorio, per cui per i principi di trasparenza ed onnicomprensività del trattamento economico, le risorse destinate agli avvocati interni dell'Ente continuano a transitare necessariamente dal fondo per il finanziamento per la retribuzione di posizione e di risultato ai sensi degli artt. 26, comma 1, lett. e), e 37 del CCNL 23 dicembre 1999 (norma quest'ultima che congiuntamente a quella dell'art. 27 del CCNL 14 settembre 2000 appare superata dalle nuove previsioni legislative) o dal fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. k) del CCNL 1 aprile 1999 per il personale non dirigente.

2.11.2 Spesa relativa all'acquisto di beni e servizi

Per questa tipologia di spesa l'imputazione dell'impegno avviene:

- nell'esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione da cui scaturisce l'obbligazione per la spesa corrente;
- negli esercizi considerati nel bilancio pluriennale, per la quota annuale della fornitura di beni e servizi nel caso di contratti di affitto e di somministrazione periodica ultrannuale;
- con riguardo gli aggi corrisposti sui ruoli, nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate, per un importo pari a quello previsto nella convenzione per la riscossione dei tributi applicato all'ammontare delle entrate accertato, al netto dell'eventuale relativo accantonamento al fondo svalutazione crediti;
- nell'esercizio in cui la prestazione è resa per i gettoni di presenza dei componenti del Consiglio, anche se le spese sono liquidate e pagate nell'esercizio successivo.

Aggi
corrisposti
sui ruoli

2.11.3 Spesa relativa a trasferimenti correnti

L'imputazione dell'impegno avviene:

- nell'esercizio finanziario in cui viene adottato l'atto amministrativo di attribuzione del contributo. Nel caso in cui l'atto amministrativo preveda espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l'impegno è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza. L'Amministrazione pubblica ricevente rileverà l'accertamento di entrata riferito al trasferimento corrente e ad esso saranno correlate le obbligazioni giuridiche passive che scadono nell'esercizio di riferimento correlate al trasferimento o la creazione del fondo vincolato da trasferire ai futuri esercizi (nel caso di progetti specifici finanziati da trasferimenti correnti finalizzati);
- nel caso di contributi in conto interessi o contributi correnti di carattere pluriennale ricorrente, negli esercizi finanziari in cui vengono a scadenza le singole obbligazioni, individuati sulla base del piano di ammortamento del prestito. Per gli esercizi ancora non gestiti si predispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento.

Esercizio
finanziario
di imputa-
zione

Le modalità di contabilizzazione dei contributi agli investimenti e dei trasferimenti in conto capitale sono le stesse previste per i trasferimenti correnti.

Modalità
di contabi-
lizzazione

I trasferimenti in conto capitale non costituiscono spese di investimento e, pertanto, non possono essere finanziati attraverso l'assunzione di debiti e dismissioni patrimoniali.

2.11.4 Spesa per l'utilizzo di beni di terzi (es. locazione)

L'imputazione della spesa corrente relativa si realizza per l'intero onere dell'obbligazione perfezionata, con imputazione negli esercizi in cui l'obbligazione giuridica passiva viene a scadere.

2.11.5 Spese nelle contabilità fiscalmente rilevanti dell'Ente

Impegni e contabilità

L'imputazione dell'impegno in questo caso avviene:

- la contabilizzazione avviene al lordo di IVA, mentre la contabilizzazione IVA diventa rilevante per la contabilità separata extracontabile, regolata secondo le norme fiscali;
- la contabilità finanziaria rileva solo l'eventuale debito IVA tra le spese;
- il relativo impegno è imputato nell'esercizio in cui è effettuata la dichiarazione IVA o è contestuale all'eventuale pagamento eseguito nel corso dell'anno di imposta.

2.11.6 Impegni riguardanti gli interessi passivi

In questo caso:

- gli impegni sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva;
- gli impegni concernenti gli interessi derivanti da operazioni di indebitamento perfezionato sono imputati negli esercizi del bilancio pluriennale e negli esercizi successivi sulla base del piano di ammortamento. Per gli esercizi ancora non gestiti si predispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento;
- gli impegni sono registrati a seguito dell'effettiva erogazione del prestito o della messa a disposizione del finanziamento (Cassa Depositi e Prestiti).

2.11.7 Impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni

Legali esterni e impegni

Per quanto riguarda tali impegni:

- se l'esigibilità non è determinabile, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato, in deroga al principio della competenza potenziata, al fine di garantire la copertura della spesa;
- in sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui, se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata re-impu-

tazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile, anche sulla base delle indicazioni presenti nel contratto di incarico al legale;

- al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio l'Ente chiede ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni;
- nell'esercizio in cui l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il fondo pluriennale vincolato al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata (l'art. 7, comma 3, del D.P.C.M. 29 dicembre 2011 prevede che le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente necessarie alla re-imputazione delle entrate e delle spese re-imputate sono effettuate con provvedimento amministrativo della Giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto).

Nel caso in cui l'Ente, a seguito di contenzioso, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, o del ricorso, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'Ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi.

Spese
in seguito a
contenzioso

Incarichi legali

Il principio della competenza potenziata subisce una deroga (in sostanza continuando ad applicare il pregresso criterio della competenza finanziaria "semplice") nel caso di incarichi a legali esterni dal cui contesto non sia possibile desumere la scadenza. Infatti, ai sensi del principio contabile applicato di cui all'allegato 4.2, al § 5.2., lett. g), infatti, *«gli impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile,*



sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato, in deroga al principio della competenza potenziata, al fine di garantire la copertura della spesa».

Tale imputazione, peraltro, presuppone la necessità che la spesa sia stata congruamente stimata *«al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio».*

Tale necessità viene resa costante, imponendo un obbligo di verifica annuale; il § 5.2, lett. c), infatti, prevede che l'Ente chieda *«ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni».*

In pratica, a partire dal 2015, ove l'impegno sia stato in origine sottostimato, per cause oggettive, in sede di bilancio preventivo, annualmente, deve essere adeguato l'importo stanziato, di modo che vi siano risorse sufficienti per l'impegno ed il pagamento del corrispettivo, consentendo al Consiglio di controllare costantemente l'evolversi della spesa a fronte di fatti nuovi e imprevedibili.

Ove peraltro emergesse una non congruità dell'impegno originario imputabile a circostanze soggettive, imputabili al professionista o al funzionario che ha consentito alla spesa, la maggior somma dovrà invece essere oggetto della procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, comma 1, lett. e), nei limiti del valutato "arricchimento" per l'Ente (in termini, Corte dei Conti, Aez. contr. Campania, Deliberazione n. 110/2015).

Il punto 5.2, lett. c), principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato n. 4/2, al D.Lgs. n. 118/2011) ha tra l'altro precisato che *«...gli impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato, in deroga al principio della competenza potenziata, al fine di garantire la copertura della spesa».* In sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui, *«...se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata reimputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile, anche sulla base delle indicazioni presenti nel contratto di incarico al legale. Al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio, l'ente chiede ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni. Nell'esercizio in cui l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il fondo pluriennale vincolato al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata».*

Dai principi esposti emerge – secondo la Corte di Cassazione, Sez. contr. Basilicata, Deliberazione n. 20/2015 – l'obbligo in capo all'Amministrazione committente di esigere, anche in caso di incarichi di assistenza legale, un preventivo che consenta di quantificare l'onere complessivo che rimarrà a carico del bilancio dell'Ente, così da poter procedere alle necessarie scritturazioni contabili e ad apprestare la necessaria copertura finanziaria. Nel caso in cui i predetti incarichi assumano connotazioni di rapporti contrattuali di durata, l'Ente dovrà periodicamente verificare il maturare di ulteriori spettanze, in maniera da poter tempestivamente rispettare il previsto procedimento per la corretta effettuazione di spese.

Qualora le previste disposizioni non siano state rispettate, l'Amministrazione dovrà verificare preliminarmente, sulla base della vigente normativa, l'effettiva spettanza di compensi in capo al professionista incaricato; quando ricorrano le condizioni previste all'art. 194, comma 1, lett. e), del TUEL, si potrà procedere al riconoscimento del debito fuori bilancio, sempre però nel limite dell'utilità e dell'arricchimento per l'Ente, che devono debitamente essere accertati e dimostrati, ed a condizione che detto debito scaturisca dall'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza dello stesso Ente.

2.11.8 Spese per indennità di fine mandato

Nella fattispecie:

- costituiscono una spesa potenziale dell'Ente, in considerazione della quale si ritiene opportuno prevedere, tra le spese del bilancio di previsione annuale e pluriennale, un apposito accantonamento, denominato “Fondo spese per indennità di fine mandato del”;
- su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, l'economia di bilancio confluisce nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile ai sensi di quanto previsto dall'articolo 12, comma 3, del D.P.C.M. 28 dicembre 2011, concernente le modalità di attuazione della sperimentazione.

Accantonamento per spesa potenziale

2.11.9 Spese di investimento

Per quanto concerne le spese di investimento:

- sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o della convenzione, sulla base del relativo cronoprogramma;
- anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione della spesa agli esercizi è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziato, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa;
- anche per le spese che non sono soggette a gara è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell'obbligazione stessa. A tal fine, l'Amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti;
- è, in ogni caso, opportuno che l'Ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare.

Copertura
finanziaria

La copertura finanziaria delle spese di investimento che comportano impegni di spesa imputati a più esercizi deve essere predisposta – fin dal momento dell'attivazione del primo impegno – con riferimento all'importo complessivo della spesa dell'investimento, sulla base di un'obbligazione giuridica perfezionata o di una Legge di autorizzazione all'indebitamento.

Non tutte le entrate già accertate e imputate negli esercizi successivi a quello di gestione possono costituire idonea copertura alle spese di investimento impegnate in tali esercizi.

Costituiscono idonea copertura finanziaria delle spese di investimento impegnate negli esercizi successivi le risorse accertate nell'esercizio in corso di gestione, l'avanzo di amministrazione o le entrate già accertate imputate negli esercizi successivi la cui esigibilità è perfezionabile mediante manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell'Ente o di altra Pubblica Amministrazione.

In particolare, possono costituire copertura finanziaria delle spese di investimento imputate agli esercizi successivi a quello in corso di gestione le entrate già accertate:

- 1) imputate all'esercizio in corso di gestione (entrate correnti destinate per legge agli investimenti, entrate derivanti da avanzi

- della situazione corrente di bilancio, entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossione di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni);
- 2) derivanti da trasferimenti da altre Amministrazioni pubbliche anche se imputate negli esercizi successivi a quello di gestione;
- 3) derivanti dai mutui tradizionali, i cui contratti prevedono l'erogazione delle risorse in un'unica soluzione, prima della realizzazione dell'investimento, dando luogo ad accantonamenti al fondo pluriennale vincolato di cui al paragrafo 2.4;
- 4) derivanti da forme di finanziamento flessibile i cui contratti consentono l'acquisizione di risorse in misura correlata alle necessità dell'investimento (da preferire rispetto al mutuo tradizionale, in quanto comportano minori oneri finanziari);
- 5) derivanti da altre entrate accertate tra le accensioni di prestiti, i cui contratti prevedono espressamente l'esigibilità del finanziamento secondo i tempi di realizzazione delle spese di investimento (ad esempio i prestiti obbligazionari a somministrazione periodica);
- 6) l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione accertato, a seguito dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, a condizione che siano rispettate le seguenti priorità:
- a) per finanziamento di eventuali debiti fuori bilancio;
 - b) al riequilibrio della gestione corrente;
 - c) per accantonamenti per passività potenziali (ad es. al fondo svalutazione crediti);
 - d) al finanziamento di spese di investimento e/o estinzione anticipata di prestiti.

Entrate che costituiscono copertura

Utilizzo dell'avanzo di amministrazione

Non costituiscono idonee forme di copertura degli investimenti le altre entrate accertate e imputate a esercizi successivi a quello in corso di esercizio, quali i permessi di costruire.

L'impegno delle spese di investimento effettuato sulla base del cronoprogramma può comportare, nel caso di variazioni del cronoprogramma determinate dall'avanzamento dei lavori con un andamento differente rispetto a quello previsto, la necessità di procedere a variazioni di bilancio e al riaccertamento degli impegni assunti.

In ogni caso, al momento del controllo e della verifica degli equilibri di bilancio in corso di anno e della variazione generale di

assestamento, l'Ente deve dare atto di avere effettuato la verifica dell'andamento dei lavori pubblici finanziati ai fini dell'adozione delle necessarie variazioni.



Spese d'investimento

Le spese di investimento sono impegnate agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo cronoprogramma.

Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa. Pertanto, anche per le spese che non sono soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell'obbligazione stessa. A tal fine, l'Amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti.

È in ogni caso auspicabile che l'Ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare.

Nel caso di acquisizione di un investimento già realizzato, con pagamento frazionato negli esercizi successivi, è necessario registrare la spesa di investimento imputandola interamente all'esercizio in cui il bene entra nel patrimonio dell'Ente. A tal fine si provvede alla contestuale registrazione:

- del debito nei confronti del soggetto a favore del quale è previsto il pagamento frazionato, imputato allo stesso esercizio dell'investimento, provvedendo alla necessaria regolarizzazione contabile;
- dell'impegno per il rimborso del prestito, con imputazione agli esercizi secondo le scadenze previste contrattualmente a carico della parte corrente del bilancio.

La copertura finanziaria delle spese di investimento, comprese quelle che comportano impegni di spesa imputati a più esercizi, deve essere predisposta – fin dal momento dell'attivazione del primo impegno – con riferimento all'importo complessivo della spesa dell'investimento.

La copertura degli investimenti imputati all'esercizio in corso di gestione, può essere costituita da:

- l'accertamento di un'entrata imputata al titolo 4, 5 o 6 delle entrate, a seguito di un'obbligazione giuridica perfezionata o, fino all'esercizio 2015, l'autorizzazione all'indebitamento con Legge regionale;
- il saldo corrente dell'esercizio cui è imputata la spesa, risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione.

La copertura finanziaria delle spese di investimento imputate agli esercizi successivi a quello in corso di gestione può essere costituita da una delle seguenti modalità alternative:

- l'accertamento di un'entrata imputata al titolo 4, 5 o 6 delle entrate, a seguito di un'obbligazione giuridica perfezionata o, fino all'esercizio 2015 l'autorizzazione all'indebitamento con Legge regionale;
- da una quota del margine corrente di competenza finanziaria dell'equilibrio di parte corrente rappresentato nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, di importo non superiore ai limiti previsti dal principio contabile generale della contabilità finanziaria.

(Vedi Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministero dell'Interno e con la Presidenza del Consiglio dei Ministri del 1 dicembre 2015, par. 5.3.1 e ss.)

2.11.10 Gli impegni riguardanti la spesa per rimborso prestiti (quota capitale dei prestiti contratti dall'Ente)

Gli impegni che riguardano tali spese:

- sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza l'obbligazione giuridica passiva corrispondente alla rata di ammortamento annuale;
- sono imputati negli esercizi del bilancio pluriennale sulla base del piano di ammortamento, e per gli esercizi non gestiti si pre-dispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento;
- sono effettuati a seguito dell'effettiva erogazione del prestito o della messa a disposizione del finanziamento (Cassa Depositi e Prestiti).

2.12 Questioni particolari

2.12.1 La contabilizzazione delle spese correnti correlate ad entrate vincolate

Prenotazione
della spesa

In caso di spese correnti finanziate da entrate vincolate (es. trasferimenti statali o regionali, quota violazione sanzioni Codice della Strada, ecc.), è possibile prenotare la spesa, ma se entro fine esercizio l'obbligazione giuridica non si perfeziona, la prenotazione decade.

2.12.2 La registrazione dell'impegno di spesa e l'esigibilità della prestazione

L'esigibilità della spesa dipende da quando sarà eseguita la prestazione a cui si riferisce l'impegno. Se la prestazione avviene solo in parte nell'esercizio anzidetto e in parte in quello successivo, la competenza giuridica (ossia il sorgere dell'obbligazione giuridica perfezionata) è nell'esercizio in cui è assunto l'impegno, mentre la competenza finanziaria (ossia il sorgere del debito) è nell'esercizio successivo.

Art. 183,
comma 6,
TUEL

A tale riguardo, infatti, l'art. 183 comma 6, TUEL dispone che non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo.

2.12.3 Il leasing

La contabilizzazione delle operazioni di leasing finanziario è trattata dal punto 3.25 dell'allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011.

Leasing
finanziario

In presenza di leasing finanziario è previsto che debbano essere applicate le scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito, secondo il cosiddetto metodo finanziario, e ciò al fine di

rilevare sostanzialmente che l'Ente si sta indebitando per acquistare un bene. In tal caso non è possibile utilizzare il metodo patrimoniale.

Il leasing finanziario è registrato con le stesse scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da indebitamento, con l'importo del finanziamento pari al valore attuale dei pagamenti dovuti per il leasing. Pertanto i canoni periodici sono registrati distinguendo la parte interessi, da imputare tra le spese correnti, dalla parte capitale da imputare ai rimborsi prestiti.

Nel caso del leasing operativo, invece, questo è strettamente legato al periodo di utilizzo del bene e, non trattandosi nella realtà di un indebitamento, è soggetto alle procedure ordinarie di contabilizzazione della spesa.

Leasing
operativo

2.12.4 Gli impegni di spese per incarichi legali

In riferimento agli incarichi a legali esterni, in adattamento al nuovo principio della competenza finanziaria “potenziata” o “rafforzata”, articolatamente disciplinato negli allegati di cui al richiamato decreto, sia in sede di principi generali (allegato 1, punto 16) che in sede di principi “applicati” (allegato 4.2, §2), è stato osservato che le obbligazioni devono essere registrate in bilancio tenendo conto non solo del perfezionamento del titolo, ma anche della scadenza (esigibilità) della prestazione che, nel caso di spesa per l'acquisto di beni e servizi, di norma, coincide con l'adempimento della prestazione da parte del fornitore (allegato 4.2, al § 5.2, lett. b).

Registra-
zione
in bilancio

A partire dal 2015, ove l'impegno sia stato in origine sottostimato, per cause oggettive, in sede di bilancio preventivo, annualmente, deve essere adeguato l'importo stanziato, di modo che vi siano risorse sufficienti per l'impegno ed il pagamento del corrispettivo, consentendo al Consiglio di controllare costantemente l'evolversi della spesa a fronte di fatti nuovi e imprevedibili.

Ove, peraltro, emergesse una non congruità dell'impegno originario per circostanze soggettive, imputabili al professionista o al funzionario che ha consentito alla spesa, la maggior somma dovrà invece essere oggetto della procedura di riconoscimento del debito

fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, comma 1, lett. e), TUEL, nei limiti del valutato "arricchimento" per l'Ente.

Altrimenti opinando, infatti, il funzionario che ha operato in modo incauto o non diligente potrebbe facilmente sottrarsi alla responsabilità diretta (art. 191, comma 4 TUEL) e al filtro valutativo che la Legge prevede che il Consiglio eserciti in sede di riconoscimento del debito per prestazioni per beni e servizi, a garanzia della propria competenza autorizzativa delle spesa³⁹.

2.12.5 Il debito relativo a congruagli per il consumo di energia elettrica in esercizi finanziari differenti

Art. 191
TUEL

Il debito relativo a congruagli per il consumo di energia elettrica è, per competenza finanziaria, riferibile solo all'anno delle liquidazione degli importi; pertanto, l'imputazione al bilancio non può che avvenire nell'anno della comunicazione della fattura con la procedura ordinaria di spesa (art. 191 TUEL) mediante integrazione dell'impegno di spesa sino alla concorrenza del dovuto e, in caso di incapacienza dei capitoli, mediante le necessarie variazioni di bilancio, sotto il controllo e il giudizio dell'organo deputato ad autorizzare e controllare la spesa, vale a dire il Consiglio comunale.

Art. 194
TUEL

Nel caso in cui, invece, al reperimento della fattura non sia seguito nello stesso anno regolare impegno e correlativa formazione di residui per gli anni successivi, esso costituirà debito fuori bilancio, riconoscibile nei termini e alle condizioni di cui all'art. 194 TUEL⁴⁰.

2.12.6 La contabilizzazione delle operazioni di *split payment* in contabilità finanziaria

In contabilità finanziaria, le spese soggette alla scissione dei pagamenti sono impegnate per l'importo comprensivo di IVA e, a

39) Vedi Corte dei Conti, Sez. controllo Campania, SRCCAM/110/2015/PAR.

40) Vedi Corte dei Conti, Sez. controllo Lombardia, SRCLOM/82/2015/PAR.

seguito del ricevimento della fattura emessa dal fornitore con l'annotazione "scissione dei pagamenti", per le successive registrazioni contabili possono essere adottate due modalità alternative⁴¹:

- 1) se l'Ente intende avvalersi dell'opzione che consente di effettuare il pagamento IVA all'erario contestualmente al pagamento delle fatture ai fornitori, a valere dell'impegno assunto sono emessi due distinti ordini di pagamento. Il primo ordinativo è emesso a favore del fornitore per la spesa al netto di IVA, il secondo a favore dell'erario per l'ammontare dell'IVA;
- 2) se l'Ente non effettua il versamento IVA contestualmente al pagamento della fattura, si provvede a:
 - a) un accertamento pari all'importo IVA tra le partite di giro, al capitolo codificato E.9.01.01.02.001 – Ritenuta per scissione contabile IVA (*split payment*);
 - b) un impegno di pari importo, contestuale all'accertamento di cui alla lettera a, sempre tra le partite di giro, al capitolo codificato U.7.01.01.02.001 – Versamento delle ritenute per scissione contabile IVA (*split payment*);
 - c) emettere un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere dell'impegno riguardante l'acquisto di beni o servizi, con contestuale ritenuta per l'importo dell'IVA;
 - d) emettere, a fronte della ritenuta IVA indicata alla lett. c), una reversale in entrata di pari importo a valere dell'accertamento di cui alla lett. a);
 - e) emettere, alle scadenze previste per il versamento dell'IVA, un ordine di pagamento a favore dell'erario, per un importo pari al complessivo debito IVA, a valere degli impegni di cui al punto b).

Modalità di
registrazione
contabile

La modalità di contabilizzazione di cui al punto 1) è adottata dagli Enti che, per semplificare le proprie procedure di spesa, intendono effettuare sempre il versamento IVA contestuale al pagamento delle fatture.

Modalità
semplificata

Si tratta di una modalità di registrazione semplificata, prevista per gli Enti che nel corso dell'esercizio effettuano un numero limitato di operazioni di acquisto di beni e servizi. In altre parole è

41) Vedi FAQ Arconet: <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/Faq/ARCONET/Armonizzazione>.

richiesta l'applicazione costante della modalità di contabilizzazione dello *split payment*, con riferimento al medesimo esercizio.

2.12.7 La contabilizzazione delle operazioni di *split payment* effettuate in ambito commerciale per acquisto di beni e servizi

Rispetto del principio di contabilità finanziaria

La registrazione contabile della spesa concernente l'acquisto di beni e servizi effettuata in ambito commerciale è effettuata nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria n. 5.2, lett. e), che prevede: «*nelle contabilità fiscalmente rilevanti dell'ente, le entrate e le spese sono contabilizzate al lordo di IVA e, per la determinazione della posizione IVA, diventano rilevanti la contabilità economico patrimoniale e le scritture richieste dalle norme fiscali (ad es. registri IVA)*»⁴².

2.12.8 Le operazioni di *reverse charge*

Modalità di registrazione contabile

Gli Enti territoriali, in contabilità finanziaria, registrano le spese effettuate nell'ambito di attività commerciali, soggette al meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*), come segue:

- a) la spesa concernente l'acquisizione di beni o di servizi è impegnata per l'importo comprensivo di IVA;
- b) tra le entrate correnti si accerta un'entrata di importo pari all'IVA derivante dall'operazione di inversione contabile, al capitolo codificato E.3.05.99.03.001 – Entrate per sterilizzazione inversione contabile IVA (*reverse charge*);
- c) emette un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere dell'impegno di spesa di cui alla lett. a), con contestuale ritenuta per l'importo dell'IVA;
- d) a fronte della ritenuta IVA indicata alla lett. a) si provvede all'emissione di una reversale in entrata di pari importo a valere dell'accertamento di cui alla lett. b);

42) *Idem.*

- e) alle scadenze per la liquidazione dell'IVA, in considerazione delle risultanze delle scritture della contabilità economico patrimoniale e delle scritture richieste dalle norme fiscali, l'Ente determina la propria posizione IVA e, se risulta un debito IVA, impegna la relativa spesa alla voce codificata U.1.10.03.01.000 – Versamenti IVA a debito per le gestioni commerciali⁴³.

2.12.9 I finanziamenti regionali per spese d'investimento

A mente dell'art. 40, comma 2, del D.Lgs. n. 118/2011, a decorrere dal 2016, il disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spesa di investimento, risultante dal rendiconto 2015, può essere coperto con il ricorso al debito che può essere contratto solo per far fronte a effettive esigenze di cassa. Nel bilancio dell'esercizio 2016, e degli esercizi successivi, sono iscritte:

Ricorso
al debito

- tra le entrate, gli stanziamenti per accensione di prestiti, per un importo pari alla quota del disavanzo dell'esercizio precedente corrispondente al debito autorizzato e non contratto, fino all'esaurimento dello stesso;
- tra le spese, è applicato il disavanzo dell'esercizio precedente destinato ad essere ripianato, comprensivo della quota del disavanzo costituita dal debito autorizzato e non contratto. Per il recupero della quota di tale disavanzo, è possibile utilizzare una voce distinta rispetto all'ordinario disavanzo da recuperare, denominata "Disavanzo determinato dal debito autorizzato e non contratto", da iscrivere nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese⁴⁴.

43) *Idem.*

44) *Idem.*

MODULISTICA

1. Modello di determinazione d'impegno di spesa

DETERMINAZIONE D'IMPEGNO DI SPESA

Comune di
Prov. di
Direzione/Settore

Determinazione n. del

Oggetto: Impegno di spesa per

IL RESPONSABILE DEL PROCEDIMENTO

Vista la determinazione/disposizione dirigenziale n.
del con la quale è stato/a nominato/a respon-
sabile del procedimento;

Vista la deliberazione del Consiglio comunale n.
del di approvazione del Bilancio di previsione
..... e di quello pluriennale nonché della
relazione previsionale e programmatica;

Vista la deliberazione di Giunta Comunale n. del
..... di approvazione del P.E.G.;

PREMESSO

che

CONSIDERATO

che

Tanto premesso e considerato, propone l'adozione del presente atto, previa attestazione che:

- il procedimento istruttorio è coerente con i documenti di bilancio ed è stato espletato nel rispetto della vigente normativa di Legge e dei principi di regolarità e correttezza dell'azione amministrativa ai sensi dell'art. 147-bis, comma 1, D.Lgs. n. 267/2000 nonché della disciplina regolamentare comunale in materia;
- lo schema di provvedimento predisposto ai fini dell'adozione dell'atto finale da parte del Dirigente del settore, è conforme alle risultanze istruttorie;
- la pubblicazione dell'atto nell'Albo on line del Comune, salve le garanzie previste dalla Legge n. 241/1990 in tema di accesso ai documenti amministrativi, avverrà nel rispetto della tutela alla riservatezza dei cittadini, secondo quanto disposto dal D.lgs. n. 196/2003 in materia di protezione dei dati personali;
- ai fini della pubblicità legale, l'atto destinato alla pubblicazione è redatto in modo da evitare la diffusione di dati personali identificativi non necessari ovvero il riferimento a dati sensibili, qualora tali dati fossero indispensabili per l'adozione dell'atto, sarà contenuto in documenti separati, esplicitamente richiamati.

Il responsabile del procedimento

.....

~

IL DIRIGENTE/RESPONSABILE DEL SERVIZIO

In forza del Decreto sindacale n. ... del di attribuzione dell'incarico dirigenziale del Settore; Visto, per la competenza, l'art. 107 del Testo Unico delle leggi sull'Ordinamento degli Enti locali approvato con D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267;

Vista la proposta che precede, formulata dal Responsabile del Procedimento;

Ritenuto di condividere la proposta per le motivazioni ivi riportate che qui devono intendersi integralmente richiamate;

Attestata la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa ai sensi degli artt. 147 e 147-bis TUEL;

Visto lo Statuto Comunale;

Visto il regolamento comunale

Visto

Sulla base dell'istruttoria svolta e delle ragioni in fatto ed in diritto sopra esposte che devono intendersi integralmente richiamate quale motivazione del presente atto:

DETERMINA

1. di

2. di impegnare, a favore di

c.f./p.iva

nel rispetto delle modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni, la somma complessiva di €, in considerazione dell'esigibilità della medesima, imputandola agli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza secondo quanto riportato nella tabella che segue:

Capitolo/ articolo	Cod. mecc. D.P.R. n. 194/96	Missione/ Programma/ Titolo	Identificativo Conto FIN (V liv. piano dei conti)	CP/ FPV	ESERCIZIO DI ESIGIBILITÀ			
					2016 Euro	2017 Euro	2018 Euro	Es. Succ. Euro

3. di accertare, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 9 del D.L. n. 78/2009 (conv. in Legge n. 102/2009), che il programma dei pagamenti contenuto nella tabella che precede è compatibile con gli stanziamenti di bilancio e con i vincoli di finanza pubblica;

4. di precisare che, trattandosi di spesa corrente, l'assunzione di impegni su esercizi successivi a quello in corso, a norma dell'art. 183, comma 6 del vigente TUEL trova presupposto nel:
 - contratto (punto a) del richiamato comma 6),
 - convenzioni pluriennali (punto a) del richiamato comma 6),
 - attività necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali (punto a) del richiamato comma 6),
 - spese derivanti da contratti di somministrazione, (punto b) del richiamato comma 6),
 - spese derivanti da contratti di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'art. 1677 del codice civile, (punto b) del richiamato comma 6),
 - spese correnti correlate a finanziamenti comunitari (punto b) del richiamato comma 6),
 - spese correnti correlate a rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale (punto b) del richiamato comma 6);
5. di precisare, a norma dell'art. 183, comma 9-bis del vigente TUEL, che trattasi di spesa ricorrente/non ricorrente;
6. di accertare, ai fini del controllo preventivo di regolarità amministrativa contabile di cui all'art. 147-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 267/2000, la regolarità tecnica del presente provvedimento in ordine alla regolarità, legittimità e correttezza dell'azione amministrativa, il cui parere favorevole è reso unitamente alla sottoscrizione del presente provvedimento da parte del responsabile del servizio;
7. di dare atto, ai sensi e per gli effetti di quanto disposto dall'art. 147-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 267/2000 e dal relativo regolamento comunale sui controlli interni, che (*verificare la compatibilità delle soluzioni proposte con il regolamento sui controlli interni adottato dall'Ente*):
 - il presente provvedimento, non comporta ulteriori riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico finanziaria o sul patrimonio dell'Ente e pertanto diventa esecutivo con la,
 - il presente provvedimento, comporta i seguenti ulteriori riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico finanziaria o sul patrimonio dell'Ente:

- e pertanto sarà sottoposto al controllo contabile da parte del Responsabile del servizio finanziario, da rendersi mediante apposizione del visto di regolarità contabile;
8. di dare atto che la presente determinazione, trasmessa al Servizio finanziario per gli adempimenti di cui al comma 7 dell'art. 183 TUEL, ha efficacia immediata dal momento dell'acquisizione dell'attestazione di copertura finanziaria e viene pubblicata sull'Albo Pretorio ai fini della generale conoscenza;
 9. di dare atto altresì ai sensi dell'art. 6-bis della Legge n. 241/1990 e dell'art. 1, comma 9, lett. e), della Legge n. 190/2012 della insussistenza di cause di conflitto di interesse, anche potenziale nei confronti del responsabile del presente procedimento;
 10. di pubblicare il presente atto a norma delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti in materia di pubblicazione e di trasparenza degli atti pubblici, nel rispetto delle disposizioni in materia di riservatezza dei dati personali;
 11. di pubblicare, altresì, il presente atto nei modi e nei termini di cui alla Legge n. 190/2012 e al D.Lgs. n. 33/2013 in tema di amministrazione trasparente;
 12. di dare atto che il presente provvedimento è impugnabile nei modi e nei termini di cui al D.Lgs. n. 104/2010 e s.m. – C.Pubblica Amministrazione innanzi all'A.G. competente.

....., li

Il Dirigente/Responsabile del servizio

.....

2. Modello di deliberazione di Giunta comunale

DELIBERAZIONE DI GIUNTA COMUNALE

Comune di
Prov. di

Oggetto: – approvazione progetto preliminare

Relaziona, nella qualità di, sulla base dell'istruttoria effettuata dai competenti uffici e servizi comunali ai sensi del combinato disposto degli artt. 49 e 147-bis TUEL

PREMESSO

che

Visto l'allegato progetto preliminare il cui q.e. è il seguente:
.....

Dato atto quanto ai tempi di realizzazione dell'opera, che lo sviluppato cronogramma procedurale prevede una durata di giorni, con ultimazione dell'intervento entro il, secondo il seguente schema:

N.	DESCRIZIONE FASE	PROGRESSIONE TEMPORALE	DESCRIZIONE ADEMPIMENTI	NOTE

Ritenuto doversi provvedere all'approvazione del progetto preliminare dell'intervento, redatto ai sensi dell'art. 93, comma 3, del D.Lgs. n. 163/2006 e dell'art. 17 e ss. del D.P.R. n.207/2010;

DATO ATTO

che l'intervento è inserito nel Programma Triennale dei LL.PP., approvato con deliberazione di C.C. n.;

DATO ATTO

che con successivi provvedimenti si procederà, a seguito dell'aggiudicazione dell'intervento, all'approvazione del progetto definitivo e del progetto esecutivo dell'opera, previa acquisizione dei pareri di Legge ed esperimento delle procedure di verifica previste dall'ordinamento sui citati livelli progettuali;

Acclusi alla presente proposta di deliberazione, i seguenti allegati:

1. progetto preliminare;
2. atti della Conferenza di Servizi;
3. atti della procedura di verifica e validazione.

Tanto premesso, si propone la presente deliberazione.

....., li

.....



LA GIUNTA COMUNALE

Lette la relazione e la proposta che precedono;

Visti i seguenti pareri espressi ai sensi dell'art. 49 e dell'art. 147-bis TUEL, in ordine alla regolarità tecnica e contabile:

Parere di regolarità tecnica:

Dirigente del Settore
dott.

Firma

.....

Parere di regolarità contabile:

Dirigente del Settore finanziario
dott.

Firma

.....

Visto lo statuto comunale;
Visto il TUEL;
Dato atto della propria competenza ai sensi dell’art. 48 TUEL;
Ritenuto di accogliere la presente proposta deliberativa per quanto sopra premesso e considerato, quale motivazione del presente atto;
Con l’assistenza e la collaborazione del Segretario Generale ai sensi dell’art. 97 TUEL, nell’esercizio delle relative funzioni;
con la seguente votazione in forma palese:

DELIBERA

1. di dare atto che l’intervento è inserito nel Programma Triennale dei LL.PP., approvato, contestualmente al Bilancio di Previsione, con deliberazione di C.C. n.;
2. di dare atto che l’intervento è finanziato con
3. di dare atto che la spesa prevista trova imputazione all’intervento “.....” – Entrata n.
– Spesa n. del bilancio corrente;

4. di dare atto che a seguito dell'aggiudicazione dell'appalto si procederà, con successivi separati provvedimenti, all'approvazione del progetto definitivo e del progetto esecutivo dell'opera, previa acquisizione dei pareri di Legge ed esperimento delle procedure di verifica previste dal vigente ordinamento sui citati livelli progettuali;
5. di trasmettere il presente atto alla Direzione Finanziaria per quanto di competenza nonché al Servizio Appalti e Contratti per le procedure di aggiudicazione;
6. di dare atto che compete al Dirigente della Direzione Lavori Pubblici l'assunzione degli atti consequenziali di gestione ai sensi dell'art. 107 TUEL;
7. di pubblicare il presente atto a norma delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti in materia di pubblicazione e di trasparenza degli atti pubblici, dando atto che ai fini della pubblicità legale;
8. di dare atto che il presente provvedimento è impugnabile nei modi e nei termini di cui al D.Lgs. n. 104/2010 e s.m. – C.Pubblica Amministrazione innanzi all'A.G. competente.



Quindi, con separata e successiva votazione, stante l'urgenza di provvedere, delibera, ai sensi dell'art.134, ultimo comma, TUEL a dichiarare il presente atto immediatamente eseguibile.

