



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE GUIDA E RELATIVO QUESTIONARIO PER GLI ORGANI DI REVISIONE ECONOMICO FINANZIARIA DEGLI ENTI LOCALI PER L'ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 1, COMMI 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005, N. 266. RENDICONTO DELLA GESTIONE 2017

DELIBERAZIONE N. 16/SEZAUT/2018/INPR



CORTE DEI CONTI



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 16/SEZAUT/2018/INPR

Adunanza del 24 luglio 2018

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Angelo BUSCEMA

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione	Adolfo Teobaldo DE GIROLAMO, Francesco PETRONIO, Josef Hermann RÖSSLER, Cristina ZUCCHERETTI, Carlo GRECO, Fulvio Maria LONGAVITA, Fabio VIOLA;
Consiglieri	Marta TONOLO, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Elena BRANDOLINI, Nicola BENEDIZIONE, Pasquale PRINCIPATO, Dario PROVVIDERA, Rossana RUMMO, Maria Laura PRISLEI, Marcello DEGNI, Marco VILLANI, Stefano GLINIANSKI, Giampiero PIZZICONI;
Primi Referendari	Giovanni GUIDA, Marco RANDOLFI, Francesco Antonino CANCELLA;
Referendari	Stefania Anna DORIGO.

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

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

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

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

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

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

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il testo unico delle leggi sugli enti locali (TUEL) e successive modificazioni, ed in particolare l'art. 148-bis, del TUEL, così come introdotto dalla lettera e), del comma 1 dell'art. 3, decreto legge 10 ottobre 2012 n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

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

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

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

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

Vista la legge 7 aprile 2014, n.56 recante le disposizioni sulle città metropolitane, sulle province, sulle unioni e fusioni di Comuni;

Vista la legge 11 dicembre 2016, n. 232 recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019, in particolare l'art. 1, comma 433 e seguenti;

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

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

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

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

Visto il D.M del Ministro dell'Interno del 7 maggio 2018 recante la proroga della sospensione dei termini di alcuni adempimenti finanziari, contabili e certificativi per i comuni compresi negli allegati 1, 2 e 2-bis, del decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito con modificazioni

dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229, tra cui la proroga al 30 settembre 2018 del termine per l'approvazione del rendiconto della gestione 2017;

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

Viste le note del Presidente della Corte dei conti n. 1300 e n. 1301 del 10 luglio 2018, con le quali è stata trasmessa ai Presidenti dell'ANCI e dell'UPI la bozza del questionario relativo al rendiconto 2017;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 1288 del 5 luglio 2018 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

Vista la nota n. 373 del 16 luglio 2018 fatta pervenire dall'UPI;

Valutate le osservazioni rappresentate dall'ANCI - IFEL con nota del 19 luglio 2018 e nell'incontro del 23 luglio 2018;

Uditi i relatori, Consiglieri Rinieri Ferone e Elena Brandolini;

DELIBERA

di approvare gli uniti documenti, che costituiscono parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le linee guida e il questionario, cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006), richiamato dall'art. 1, comma 3, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213, gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2017.

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

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 24 luglio 2018.

I Relatori

F.to Rinieri FERONE

Il Presidente

F.to Angelo BUSCEMA

F.to Elena BRANDOLINI

Depositata in segreteria il 30 luglio 2018

Per il Dirigente

Il funzionario delegato

F.to Grazia MARZELLA



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE GUIDA E RELATIVO QUESTIONARIO PER GLI ORGANI DI REVISIONE ECONOMICO FINANZIARIA DEGLI ENTI LOCALI PER L'ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 1, COMMI 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005, N. 266. RENDICONTO DELLA GESTIONE 2017

1. Le presenti linee guida accompagnano, come di consueto, il questionario finalizzato alla predisposizione delle relazioni sul bilancio consuntivo degli Enti locali che gli Organi di revisione economico-finanziaria dei medesimi devono inviare alle Sezioni regionali di controllo, competenti per territorio, ai fini dell'espletamento del controllo di regolarità e di legittimità sui bilanci e rendiconti introdotto dall'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, in seguito, potenziato con le misure introdotte dal d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213, e, quindi, trasfuso nell'art. 148-bis del TUEL. Come espressamente stabilito dalla richiamata disposizione normativa, infatti, tale controllo è svolto sulla base di criteri e linee guida definite in modo unitario dalla Corte dei conti, le quali, da un lato costituiscono le basi per una più proficua collaborazione tra la Corte stessa e le Istituzioni territoriali e, dall'altro, rappresentano lo strumento essenziale per una più efficace e sinergica cooperazione tra organi di controllo interno ed esterno.

Alle linee guida e all'annesso questionario, infatti, devono fare riferimento sia l'Organo di revisione degli enti locali, per le attività di controllo agli stessi demandate, quanto le Sezioni regionali di controllo - anche delle Regioni a statuto speciale e delle due Province autonome di Trento e di Bolzano - per le analisi di competenza e, in particolare, per la verifica del rispetto degli obiettivi del pareggio di bilancio, dei vincoli di finanza pubblica e della sostenibilità dell'indebitamento.

Per le Sezioni regionali di controllo, tuttavia, le linee guida ed il questionario costituiscono un supporto operativo che non limita gli approfondimenti istruttori di cui le stesse ravvisino la

necessità, anche in relazione ad ulteriori profili contabili e gestionali ritenuti di interesse, in ordine ai quali le Amministrazioni e gli Organi di revisione contabile dovranno garantire tutte le informazioni richieste, secondo le indicazioni fornite dalle Sezioni di controllo territorialmente competenti.

In relazione, poi, all'attività delle Sezioni regionali di controllo delle Regioni a statuto speciale e delle due Province autonome, detti documenti potranno essere utilizzati nel rispetto dei regimi di autonomia differenziata applicabili e, pertanto, in tale ottica, i revisori dei predetti enti potranno richiamare, negli appositi quadri riservati ai chiarimenti, la normativa di settore eventualmente applicata in luogo di quella nazionale citata nel questionario.

2. Con specifico riferimento all'Organo di revisione dell'ente locale, si ricorda che lo stesso, da un lato, assume la qualificazione di organo tecnico di controllo che somma su di sé obblighi e responsabilità della revisione, da svolgere in aderenza a precise regole giuridiche, e, dall'altro, assume l'obbligo della prestazione non nell'interesse esclusivo del committente (l'ente locale) bensì nell'interesse pubblico alla sana e corretta gestione dell'ente. Depone in tal senso, la disposizione dell'art. 239 del TUEL, che ne suggella l'imprescindibile rapporto di collaborazione con la Corte dei conti, istituendo uno stretto raccordo sul piano soggettivo tra i controlli interni e quelli esterni relativi alla gestione. Il tutto in coerenza con il nuovo sistema dei controlli interni delineato dal d.l. n. 174/2012, che attribuisce all'organo di revisione una funzione neutra, a tutela ausiliaria di un interesse generale dello Stato ordinamento.

In tale contesto, si raccomanda agli Organi di revisione contabile la costante vigilanza sulla corretta attuazione dei principi contabili sanciti dal d.lgs. n. 118/2011 e si richiamano, in proposito, gli indirizzi e le soluzioni interpretative forniti dalla Sezione delle autonomie in materia di contabilità armonizzata (cfr. deliberazioni n. 4/INPR, n. 31/INPR e n. 32/INPR del 2015; n. 3/QMIG, n. 9/INPR, n. 26/QMIG e n. 31/FRG del 2016; n. 15/QMIG, n. 14/INPR del 2017; n. 2/QMIG e n. 8/INPR del 2018).

Inoltre, l'esigenza che l'attività di controllo della Corte sia sempre più orientata alla valutazione dei risultati ottenuti nelle diverse aree di intervento delle politiche pubbliche (SS.RR in sede di controllo, deliberazione n. 12/SSRRCO/INPR/17), implica una maggiore attenzione ai fenomeni gestori che richiedano una ricalibratura degli interventi, specie ove questi presentino impatti sui conti non in linea con le attese o dimostrino risultati non corrispondenti agli obiettivi.

Non bisogna trascurare, sul punto, che il sindacato di legittimità e regolarità sui bilanci dei singoli enti locali esercitato dalle Sezioni regionali di controllo ha assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari, al fine di prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari. Peraltro, i vincoli di finanza pubblica posti a tutela dell'unità economica della Repubblica sono, oggi, ancor più pregnanti nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale n. 1 del 2012, che nel comma premesso all'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni ad assicurare, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico (cfr. *ex plurimis*: Corte Costituzionale, sentenze: n. 198 del 2012, n. 60 del 2013, n. 40/2014, n. 155/2015; n. 188/2016; n. 228 del 2017).

In questa prospettiva, pertanto, si richiede agli Organi di revisione contabile di effettuare valutazioni in ordine all'efficacia delle politiche adottate ed alla qualità dei servizi resi dagli enti controllati, ponendo a raffronto i risultati conseguiti con gli obiettivi programmatici originariamente dagli stessi definiti.

3. Ciò precisato, si evidenzia che il questionario qui allegato, relativo al rendiconto della gestione 2017, si pone in linea con il percorso già da tempo intrapreso da questa Sezione delle autonomie in relazione alla nuova impostazione sia dei controlli finanziari intestati alle Sezioni regionali di controllo dalla sopra richiamata normativa, sia delle finalità conoscitive da soddisfare attraverso la tradizionale interlocuzione con l'Organo di revisione dell'ente.

Pertanto lo stesso è stato concepito in forma semplificata, ossia tenendo conto di un criterio di razionalizzazione complessiva dei flussi informativi destinati a consentire alle Sezioni regionali di controllo di poter condurre le proprie analisi sulla sana gestione degli enti locali, in grado di evitare duplicazioni di richieste di dati contabili facilmente reperibili nella Banca dati delle Amministrazioni pubbliche (BDAP), cui gli enti locali sono obbligati a trasmettere non solo gli schemi di bilancio e di rendiconto ma, anche, i numerosi allegati obbligatori previsti sia per l'uno che per l'altro.

In siffatto contesto operativo, agli Organi di revisione degli enti, si chiede, in particolare, di vigilare sul corretto adempimento degli obblighi di trasmissione alle banche dati gravanti sui

medesimi enti e, nel contempo, di assicurare l'attendibilità dei dati trasmessi nonché di attestare la congruenza di quelli inseriti in BDAP e in altre banche dati (es.: banca dati Partecipate) con quelli presenti nei documenti contabili dell'ente.

Infatti, la possibilità di soddisfare, per le richiamate esigenze di semplificazione, le necessità informative connesse al sistema di controllo e referto della finanza territoriale con i dati provenienti dal sistema gestionale BDAP, non esonera i Revisori dal compito di verificare che i canali informativi sopra richiamati siano adeguatamente alimentati dagli enti, segnalando alla competente struttura di questi la necessità di inserire le informazioni mancanti. Analoga segnalazione dovrà essere fatta in caso di errata comunicazione dei dati al fine delle necessarie rettifiche.

Si ribadisce, altresì, quanto già detto nelle precedenti linee di indirizzo (deliberazione n. 6/SEZAUT/2017/INPR) e cioè che gli Organi di revisione dovranno registrarsi nel sistema BDAP-Bilanci Armonizzati per poter accedere, in visualizzazione, a tutti i documenti contabili (Schemi di Bilancio, Piano dei conti integrato - con i relativi dati contabili analitici e Piano degli Indicatori e Risultati attesi) relativi all'ente o agli enti di propria competenza, rinviando alle predette linee di indirizzo per gli ulteriori aspetti inerenti le modalità tecniche di registrazione.

4. Operata tale doverosa premessa di ordine metodologico, nel merito, prima di passare all'illustrazione della struttura del questionario, appare utile richiamare l'attenzione sulla obbligatorietà del rispetto dei termini per l'approvazione del rendiconto. Ciò in quanto la rendicontazione, simmetricamente alla tempestiva programmazione per un corretto sviluppo delle politiche di bilancio, rappresenta al contempo la certificazione dei risultati dell'esercizio trascorso ma anche il presupposto per gli eventuali interventi di variazione delle previsioni del bilancio in corso di gestione.

Il ritardo in questo adempimento, per quanto possa desumersi dall'andamento non fluido delle acquisizioni del documento alla BDAP, ha presentato aspetti di criticità anche per l'esercizio 2017 e deve essere considerato un "*vulnus*" dell'ordinato svolgersi del ciclo di bilancio la cui importanza si misura, indirettamente, anche nelle conseguenze previste dall'art. 243, comma 6, TUEL che assoggetta gli enti ritardatari, in via provvisoria, ai controlli centrali previsti per gli enti strutturalmente deficitari, in materia di copertura di alcuni servizi (si vedano in proposito le istruzioni di cui al decreto del Ministero dell'Interno 23 aprile 2018). Più in generale, poi, non va trascurata da parte dei revisori una sensibilizzazione degli organi competenti sui motivi

sottesi alle finalità sollecitatorie che diffusamente assistono diversi adempimenti, di natura soprattutto informativa, a carico degli enti e che assumono rilevanza per i destinatari delle informazioni. A parte gli interventi surrogatori nei casi di inadempienze di particolare gravità (art. 141 TUEL) vale ricordare le misure sanzionatorie statuite dall' art. 9, comma 1-*quinquies*, d.l. n. 113/2016 in caso di mancato invio nei termini ivi stabiliti dei documenti contabili; così come i dati di monitoraggio delle opere pubbliche curati da BDAP-MOP, che devono essere trasmessi dagli enti che hanno finanziato le proprie opere pubbliche utilizzando gli spazi 2017 relativi ai "patti di solidarietà nazionali" e/o alle "intese regionali".

4.1 Sotto il profilo del merito nelle operazioni di rendicontazione il concreto approccio alle nuove regole di contabilità ha messo in evidenza la necessità di monitorare il corretto *modus procedendi* nell'assolvimento di specifici adempimenti rilevanti per la rendicontazione.

In base a tali esperienze – e per evidenziare solo alcuni tra i più significativi aspetti – è necessario sottolineare l'importanza che, nella rendicontazione, sia garantita la puntuale rilevazione delle spese liquidabili secondo i criteri espressi al punto 6.1. del principio contabile 4/2 della contabilità finanziaria, tenendo conto che la determinazione della somma da pagare (cioè la liquidazione) deve essere fatta e registrata quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile. In mancanza di una corretta determinazione delle spese liquidabili non si ha veritiera determinazione dei debiti dell'ente al 31 dicembre, ciò che riverbera i suoi effetti anche sul risultato della gestione e su quello di amministrazione nonché sugli altri risultati influenzati dal computo degli impegni.

L'attività di riaccertamento ordinario, diretta ad accertare se i crediti e debiti (residui attivi e residui passivi) sono giuridicamente fondati su ragioni che ne giustificano il mantenimento nel rendiconto, deve estendersi, anche, alla verifica dell'esigibilità degli accertamenti e degli impegni di competenza.

Pertanto se nel corso dell'esercizio, cui il rendiconto fa riferimento, l'ente ha erroneamente imputato, o reimputato, accertamenti e impegni, deve provvedere ad adottare le necessarie misure dirette all'eliminazione della non corretta rappresentazione delle entrate e delle spese.

La giurisprudenza costituzionale ha più volte sottolineato che nella costruzione della "traccia" di continuità e di congruenza tra gli esercizi finanziari che si susseguono, la individuazione corretta dei debiti e dei crediti che si trasmettono alle gestioni successive

costituisce un elemento basilare nella corretta rappresentazione dello stato di salute finanziaria dell'ente in considerazione dei riflessi che dette operazioni riverberano sul risultato di amministrazione che, a sua volta, costituisce il punto di partenza della nuova programmazione.

È fondamentale, quindi, che tale compito sia svolto con il coinvolgimento attivo e partecipe dei responsabili di settore, sotto la vigilanza ed il coordinamento del responsabile dei servizi finanziari e che di dette misure il revisore dei conti abbia adeguata contezza per l'esercizio delle sue funzioni.

È evidente, altresì, che la rilevanza numerica e sostanziale delle operazioni di reimputazione di impegni assunti nell'esercizio oggetto di rendicontazione è un indicatore che segnala, da un lato, la mancanza di una corretta programmazione e, dall'altro, la non conformità dell'azione di contabilizzazione al principio dell'esigibilità e della scadenza delle obbligazioni perfezionate.

Non può essere assunta come normale attività di rilevazione contabile quella che preveda il continuo e sistematico rinvio a successivi esercizi di obbligazioni che avrebbero dovuto rendersi esigibili nell'anno oggetto di rendicontazione.

Ciò è particolarmente importante nel caso di "cronoprogrammi della spesa" il cui svolgimento non rispetti le scadenze temporali imposte dalla cosiddetta competenza rafforzata e necessitino, quindi, di una modifica nella rappresentazione dell'andamento della spesa nel tempo. Fenomeno, questo, testimoniato dai frequenti incrementi del FPV a fine anno in corrispondenza di cancellazione di impegni della competenza, di cui si rende necessario evitare il radicamento. Ciò al fine di migliorare la dinamica degli investimenti, obiettivo prioritario delle politiche pubbliche a sostegno dell'economia.

Per quel che riguarda il FCDE, istituto che caratterizza particolarmente il nuovo sistema contabile, le modifiche normative intervenute hanno ulteriormente graduato l'accantonamento a bilancio che troverà applicazione nella misura del 100% dell'importo calcolato sulla base del rapporto tra incassi e pagamenti in conto competenza, a decorrere dal 2021. In conseguenza di tale criterio di gradualità, che comporta un accantonamento in conto esercizio di minori risorse, il DM 20 maggio 2015 ha introdotto un correttivo al criterio di accantonamento totale in sede di rendiconto operato in occasione del riaccertamento straordinario, prevedendo che in tale sede (rendiconto) fino al 2018, la quota di FCDE nel risultato di amministrazione possa essere

determinata in misura inferiore secondo i meccanismi di calcoli ivi illustrati. È stato, però, sottolineato che tale facoltà è *“effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell’ente e del rischio di rinviare oneri all’esercizio 2019”*. Su detta tematica questa Corte ha già richiamato l’attenzione nelle precedenti linee-guida e si ritiene utile ritornare sull’argomento per ribadire, in particolare, la necessità della verifica dell’esistenza e della conservazione dei presupposti che legittimano tale facoltà, poiché la quantificazione del fondo con il metodo ordinario a chiusura dell’esercizio 2019 potrebbe rendere necessarie risorse aggiuntive, non accantonate gradualmente nei decorsi esercizi, con il rischio di generare disavanzi di amministrazione da ripianare con le procedure ordinarie.

Naturalmente la misura prudenziale della corretta costituzione del FCDE deve essere sorretta da criteri di adeguatezza che, ferma restando la possibilità di correzione dell’accantonamento in corso di esercizio, deve essere quantificata tenendo conto di una vigile e sollecita attività di riscossione e, quindi, della più attenta cura dei rapporti finanziari tra ente e soggetto incaricato della riscossione. Aspetti questi sui quali si sofferma il questionario e che richiedono adeguata attenzione.

Altro aspetto di rilievo attinente all’ambito del metodo operativo è quello riguardante la gestione degli spazi finanziari richiesti ed ottenuti per poter impiegare i propri avanzi od anche per poter utilizzare debito per investimenti. La gestione di detti spazi rende necessaria una verifica del loro corretto utilizzo; in particolare va richiamata l’attenzione sulle conseguenze dell’eventuale violazione dell’obbligo sancito dall’art. 1, comma 508, della legge n. 232/2016, che impone di utilizzarne per una quota non inferiore al 90 per cento, pena l’impossibilità di beneficiare di spazi finanziari di competenza dell’esercizio successivo a quello dell’invio della certificazione. La debole dinamica della spesa per gli investimenti richiede uno sforzo operativo e strategico che non può trascurare alcun fattore di positiva incidenza utile a stimolare una decisa ripresa.

Elementi di novità emergono poi dall’interpretazione dei principi contabili armonizzati offerta dalle recenti sentenze costituzionali.

Di notevole impatto sono le sentenze della Corte Costituzionale n. 247 del 2017 e n. 101 del 2018 e, in particolare, l’interpretazione costituzionalmente orientata dell’articolo 9 della legge n. 243 del 2012, in base alla quale l’avanzo di amministrazione e il Fondo pluriennale vincolato non

possono essere limitati nel loro utilizzo. Nello specifico, viene affermato che *“l’avanzo di amministrazione, una volta accertato nelle forme di legge è nella disponibilità dell’ente che lo realizza”*.

La Corte costituzionale ha tuttavia precisato che *“rimane comunque necessaria una vigilanza sul corretto accertamento degli avanzi e della destinazione del fondo pluriennale vincolato. In particolare tali risorse non possono essere confuse con la disponibilità di cassa momentanee. I saldi attivi di cassa, infatti, non sono di per sé sintomatici di sana e virtuosa amministrazione in quanto legati ad una serie di variabili negative, tra le quali spicca la possibile esistenza di debiti sommersi in grado di dissimulare la reale situazione economico-finanziaria”*.

Ne consegue la necessità di assoggettare a una rigorosa verifica in sede di rendiconto *“gli avanzi di amministrazione degli enti territoriali, impiegabili per liberare spazi finanziari o consentire nuove spese agli enti che ne sono titolari, e le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato”* (sentenza n. 101 del 2018).

Si tratta di pronunce che impongono un adeguamento della disciplina del pareggio di bilancio prevista dall’articolo 1, commi da 463 a 484 della legge n. 232 del 2016, in attuazione degli articoli 9 e 10 della legge n. 243 del 2012, ma che già definiscono un nuovo perimetro di importanti regole gestionali che giustificano approfondimenti valutativi già sui risultati del 2017.

Giova richiamare, inoltre, l’ulteriore consolidato orientamento (ribadito da ultimo con sentenza n. 89 del 2017) in base al quale la copertura delle spese, per rispondere ai canoni dell’art. 81, quarto comma, Cost., deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale (sentenze n. 192 del 2012, n. 106 e n. 68 del 2011, n. 141 e n. 100 del 2010, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966) e la copertura ricavata dai risultati di amministrazione degli esercizi precedenti deve trovare analitico e congruente riscontro negli esiti dell’ultimo esercizio antecedente a quello cui si riferisce la risorsa utilizzata per detta copertura.

5. In considerazione di tutto quanto sin qui osservato, la Sezione ha ritenuto di proseguire nel monitoraggio degli istituti più rilevanti del sistema armonizzato appuntando, altresì, l’attenzione su specifici profili gestionali indicativi della capacità di perseguire quella effettiva stabilità di medio-lungo termine che assume valenza centrale in relazione ai plurimi oneri maturati a carico degli enti per effetto delle misure di sostegno ai bilanci.

Pertanto il questionario è stato strutturato essenzialmente sull’analisi degli aspetti principali della gestione, quali sottolineati dalla più recente giurisprudenza della Corte costituzionale

(gestione finanziaria, risultato di amministrazione, indebitamento), unitamente ad una prima ricognizione sugli adempimenti relativi allo Stato patrimoniale. Lo stesso si è arricchito di un *focus* specifico dedicato agli enti ricompresi nell'elenco di cui agli allegati 1, 2 e 2bis del d.l. 189/2016, convertito con modificazioni dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229 (*Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici del 2016*), ovvero agli enti colpiti dal sisma del 24 agosto 2016, dal sisma del 26 e 30 ottobre 2016 e dal sisma del 18 gennaio 2017, nonché di una sezione aggiuntiva dedicata alle Province, in ragione delle molteplici norme, anche derogatorie, che riguardano detti enti.

A differenza degli scorsi anni l'acquisizione e la gestione del questionario sul rendiconto 2017, transita (come già avvenuto per il Questionario sul bilancio di previsione 2018-2020) al sistema CON.TE (Contabilità Territoriale).

Detto sistema è distinto in due macro funzioni: la parte "quesiti", dedicata alle informazioni di carattere essenzialmente testuale, compilabile mediante fogli di lavoro, e la parte "quadri contabili", dedicata all'acquisizione di dati numerici, sviluppata per consentire la successiva gestione ed elaborazione degli stessi da parte del sistema informativo.

Pertanto lo schema di relazione-questionario presenta una parte "fissa", contenente "quadri contabili" destinati ad implementare la predetta banca dati, affiancata da una parte "variabile", recante "quesiti" relativi a informazioni di carattere qualitativo su profili gestionali potenzialmente idonei ad incidere sulla sana gestione economico-finanziaria dell'ente.

I quadri contabili conservati all'interno dell'apposita Parte II, Sezioni da I a III, sono relativi a dati non desumibili direttamente dagli schemi di bilancio armonizzato ma attinenti a profili di particolare rilievo della gestione degli enti locali, di cui si ritiene necessaria l'acquisizione.

Continua, quindi, l'impegno da parte della Corte dei conti di alleggerire gli oneri informativi a carico delle Amministrazioni, già avviata negli anni precedenti. Infatti, eccezion fatta per gli enti interessati dai recenti eventi sismici, per tutti gli altri Enti non sono più richiesti i dati quantitativi del personale (in quanto reperibili tramite il Sistema conoscitivo del personale dipendente dalle amministrazioni pubbliche - SICO), le informazioni generali sul rispetto dei saldi di finanza pubblica (acquisibili dall'apposita banca dati della Ragioneria generale dello Stato-IGEPA) ed i dati di natura contabile sugli organismi partecipati (in quanto reperibili tramite l'applicativo "Partecipazioni" del Dipartimento del Tesoro).

Il questionario reca, comunque, alcuni quesiti sugli “accantonamenti per rinnovi contrattuali” in relazione ai quali si richiamano le disposizioni di cui al principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (punto 5.2 dell’allegato 4/2 al d.lgs n. 118/2011) e la deliberazione n. 6/2018 delle Sezioni riunite in sede di controllo.

In ogni caso, si ripete, le Sezioni regionali di controllo potranno effettuare tutte le necessarie integrazioni istruttorie, laddove i canali informativi sopra richiamati non siano adeguatamente alimentati dagli enti ed ogni qualvolta ne ravvisino la necessità per il compiuto esercizio delle proprie funzioni.

6. Il nuovo schema di relazione sul rendiconto degli enti locali per l’esercizio 2017 è, dunque, strutturato in un questionario a risposta sintetica da compilare *on line* mediante l’applicativo Con.Te., organizzato in due Parti a cui si accompagna l’Appendice per gli Enti cd. “terremotati” e una Sezione denominata “Note” in cui è possibile inserire, ad integrazione della relazione, elementi informativi aggiuntivi di carattere generale, commenti o altri dettagli informativi riferiti a specifici quesiti.

Nel dettaglio si compone di otto Sezioni contenenti quesiti e quadri contabili compilabili mediante fogli di lavoro dedicati sia alle informazioni gestionali di carattere testuale sia all’acquisizione di dati numerici non desumibili direttamente dagli schemi di bilancio armonizzato, preceduti da una serie di domande preliminari finalizzate a realizzare una prima ricognizione dei principali adempimenti di carattere contabile e finanziario e da parte dedicata alle “notizie generali dell’ente” atta a permettere di inquadrare con immediatezza la situazione dell’ente da esaminare.

6.1 La Parte Prima – denominata “Quesiti” – raccoglie per ciascun ente le informazioni anagrafiche, le notizie generali, le domande preliminari e le Sezioni da uno a sei.

La parte denominata “*Domande preliminari*” si arricchisce di nuovi contenuti.

Infatti, oltre ad operare una ricostruzione di insieme di aspetti sensibili della gestione con particolare attenzione all’eventuale utilizzo, nel corso del 2017, dell’avanzo di amministrazione, in questa parte del questionario si cerca di sollecitare le verifiche dell’Organo di revisione in ordine alla completezza del compendio documentale trasmesso alla BDAP (rendiconto 2017 corredato dei documenti elencati all’art. 11, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011) nonché in ordine alla congruenza dei dati inviati alla predetta ovvero alla Banca dati degli organismi partecipati tenuta dal Dipartimento del Tesoro con quelli presenti nei documenti contabili dell’ente. Inoltre,

attraverso quesiti specifici si richiama da subito l'attenzione dell'Organo di revisione sui tre principali aspetti della gestione di cui sopra (gestione finanziaria, risultato di amministrazione, indebitamento) da valutare secondo le linee guida dettate da questa Sezione con la deliberazione n. 14/SEZAUT/2017/INPR per il bilancio di previsione 2017-2019 nonché in relazione alle novelle legislative ed alla giurisprudenza nel frattempo intervenute e di cui si è già detto.

La Sezione prima - dedicata alla "*Gestione finanziaria*" - è volta ad intercettare la presenza di eventuali problematiche o di non corretta rappresentazione contabile delle effettive risultanze della gestione finanziaria. Ad essa si collega la Sezione prima della Parte seconda del questionario, dedicata all'acquisizione dei dati contabili più significativi.

In questa Sezione attenzione peculiare viene dedicata:

- all'analisi della situazione di cassa, da condurre in parallelo con le verifiche delle risultanze della gestione di competenza, in quanto, anche se la legge n. 243/2012 si concentra sugli equilibri di competenza e gli schemi di bilancio di cui al d.lgs. n. 118/2011 non includono la dimostrazione degli equilibri di cassa, i principi della copertura delle spese e del buon andamento - declinati a livello costituzionale dagli artt. 81 e 97 - devono trovare applicazione sostanziale con la verifica delle risorse effettivamente introitate a fronte delle spese sostenute;
- all'alimentazione del FPV con particolare attenzione alla corretta applicazione del principio applicato della competenza potenziata ed alla correlazione tra il mantenimento degli impegni di spesa ed i cronoprogrammi di investimento;
- alla gestione delle entrate ed al grado di attendibilità delle previsioni finali;
- all'evoluzione del FCDE e alla gestione dei residui, scrutinata anche sotto il profilo delle procedure e delle modalità osservate per il riaccertamento ordinario e per le eventuali declaratorie di inesigibilità e/o insussistenza;
- alle tempistiche per i pagamenti;
- alla congruità degli accantonamenti a fondi spese e rischi futuri in relazione alle precipue finalità assolute tipicamente espressive di uno dei principali principi contabili generali e cioè quello della prudenza;

- alla verifica della corretta contabilizzazione dei servizi in conto terzi e delle partite di giro nell'ambito dei quali attenzione deve essere posta alla contabilizzazione di risorse afferenti programmi operativi finanziati con fondi comunitari.

La Sezione seconda - denominata: "*Indebitamento e strumenti di finanza derivata*" - è particolarmente semplificata ed è intesa a ricostruire lo *stock* del debito e ad analizzarne la composizione, con particolare attenzione al rispetto dei vincoli di indebitamento.

Ad essa si collega la Sezione seconda della Parte seconda del questionario.

La Sezione terza - dedicata al "*Rispetto del saldo di finanza pubblica*" - contiene ambiti di indagine circoscritti soprattutto a verificare l'effettivo rispetto degli obblighi e degli obiettivi fissati dalla legge di bilancio per il 2017 e del tempestivo e corretto adempimento delle prescrizioni di legge relative alla trasmissione delle certificazioni dei risultati. Si prevede, in vista delle doverose verifiche e di ulteriori approfondimenti istruttori, l'allegazione del prospetto di monitoraggio del saldo di finanza pubblica, del prospetto relativo ad eventuali variazioni intervenute in ragione della partecipazione a patti di solidarietà nonché del prospetto di certificazione delle entrate e spese finali di cassa.

In considerazione della richiesta allegazione, nella Parte seconda del questionario non sono inserite ulteriori richieste di dati contabili.

La Sezione Quarta - "*Organismi partecipati*" - mira a verificare il rispetto delle prescrizioni normative in materia di esternalizzazione dei servizi in organismi e società partecipate, con riferimento anche al processo di razionalizzazione delle partecipazioni.

La Sezione, come già detto, non reca richieste di dati contabili essendo gli stessi reperibili in altra banca dati.

La Sezione Quinta - denominata "*Stato patrimoniale*" - è dedicata all'acquisizione dei primi elementi conoscitivi in relazione alle determinazioni assunte dagli Enti in relazione ai numerosi adempimenti a loro carico, nonostante i reiterati differimenti disposti per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale.

Considerato, poi, che sulla base dei nuovi principi di contabilità armonizzata il corretto utilizzo del patrimonio assume un ruolo significativo nella valutazione della sostenibilità economico finanziaria degli enti locali e che l'efficiente sfruttamento del patrimonio immobiliare contribuisce a garantire entrate certe ed affidabili per le amministrazioni locali, è stata ravvisata

l'opportunità di inserire all'interno del questionario alcuni specifici quesiti anche su questo tema.

La Sezione non reca richieste di dati contabili nella Parte seconda del questionario.

La Sezione sesta – denominata “Sezione aggiuntiva Province” – pone un'attenzione particolare alla specificità delle Province, con particolare riferimento alle problematiche relative all'applicazione dell'avanzo per l'equilibrio della parte corrente, e alla complessa vicenda del riordino del personale – e della relativa copertura finanziaria – ai sensi della legge n. 56/14, i cui elementi informativi sono fondamentali per la piena comprensione dei bilanci dei predetti enti.

6.2 La Parte seconda – denominata “Dati contabili” – analizza particolari profili contabili che richiedono approfondimenti specifici.

Nella Sezione prima – dedicata ai “Risultati della Gestione finanziaria” – vengono analizzati con particolare attenzione: l'evoluzione del risultato di amministrazione nell'ultimo triennio (2015-2017) e le modalità di utilizzo dello stesso; l'evoluzione dei residui con riferimento all'origine dei minori residui attivi derivanti dall'operazione di riaccertamento ordinario annuale e la conciliazione tra il risultato della gestione di competenza e il risultato di amministrazione.

Vengono quindi analizzati:

- i “*Dati contabili di cassa*” (sez. I.I) con riferimento agli equilibri di cassa, all'evoluzione della cassa vincolata nel triennio ed all'utilizzo dell'anticipazione e delle entrate vincolate nell'ultimo triennio;
- la “*Alimentazione del fondo pluriennale vincolato*” (sez. I.II) sia di parte corrente che di parte capitale;
- le “*Entrate*” e, in particolare, il grado di attendibilità delle previsioni delle entrate finali e il grado di efficienza della riscossione e dei versamenti.

Nella Sezione seconda – denominata “*Indebitamento e strumenti di finanza derivata*” – vengono richiesti i dati necessari per la dimostrazione del rispetto del limite di indebitamento, per la ricostruzione del debito complessivo contratto e per le eventuali operazioni di rinegoziazione dei mutui in essere. Attenzione viene posta anche alle eventuali concessioni di garanzia (fidejussioni o lettere di patronage “forte”) a favore di soggetti diversi dagli organismi partecipati.

6.3 L'appendice – denominata “*Enti colpiti dal sisma*” – è riservata agli enti ricompresi nell'elenco di cui agli allegati 1, 2 e 2-bis del d.l. n. 189/2016, convertito con modificazioni dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229 (*Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici del 2016*), ovvero agli enti colpiti dal sisma del 24 agosto 2016, dal sisma del 26 e 30 ottobre 2016 e dal sisma del 18 gennaio 2017 nonché, per quanto di interesse, alle Province in cui detti enti ricadono, e mira a una prima analisi della gestione dei fondi destinati ai relativi interventi nonché alla verifica dell'impatto degli eventi sismici sul bilancio degli enti interessati soprattutto in relazione alla normativa specifica dettata dall'emergenza.

7. A livello operativo, per procedere alla compilazione della relazione-questionario occorre entrare nel sito della Corte dei conti, area Servizi *on line*, selezionare il link “Controllo e Referto” e, successivamente, selezionare il sistema FITNET per poi accedere al sistema Con.Te.

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

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

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

Come di consueto, questa Sezione comunicherà la data dalla quale sarà resa disponibile agli utenti la versione *on line*.

