LA REVISIONE DEGLI ENTI LOCALI

Dott. Nicolò Andrione

Mantova, 5 ottobre 2020

L’ORGANO DI REVISIONE

COMPOSIZIONE

Nei comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti, nelle unioni di comuni con popolazione superiore a 10.000 abitanti, nelle provincie, nelle città metropolitane l'organo di revisione è composto da tre membri.

Nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nelle unioni di comuni con popolazione inferiore a 10.000 abitanti, nelle unioni dei comuni, nelle comunità e unioni montane e nelle comunità isolane la revisione economico-finanziaria è affidata ad un solo revisore.

Ai sensi dell'art.234, comma 3 bis, del D.lgs. n. 267 del 18 agosto 2000 - Testo Unico delle Leggi sull'ordinamento degli Enti locali (di seguito Tuel), nelle unioni di comuni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei comuni che ne fanno parte, la revisione economico-finanziaria è svolta da un collegio di revisori composto da tre membri, che svolge le medesime funzioni anche per i comuni che fanno parte dell'unione.

COMPOSIZIONE

Con l'emanazione del Decreto del Ministro dell'Interno n. 23 del 15 febbraio 2012 (Regolamento) è stata data piena applicazione alla disposizione contenuta nell'art. 16, comma 25, del D.L. n. 138/2011, convertito con modificazioni nella Legge n. 148/2011, il quale prevede che **i revisori dei conti degli enti locali, sono scelti mediante estrazione a sorte** da un elenco nel quale possono essere inseriti, a richiesta, i soggetti iscritti nel registro dei revisori legali, nonché gli iscritti all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, con esclusione delle regioni a statuto speciale

L'elenco dei revisori dei conti degli enti locali è istituito presso il Ministero dell'interno ed è articolato in sezioni regionali, in base alla residenza anagrafica dei soggetti iscritti

Per l'inserimento nell'elenco è necessario essere iscritti da **almeno due anni** nel Registro dei revisori legali o all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nonché aver conseguito, nel periodo dal 1° gennaio al 30 novembre dell'anno precedente, **almeno 10 crediti formativi** nella materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli enti locali per la partecipazione ad eventi che siano stati preventivamente condivisi dal Ministero dell'interno e che prevedano il superamento di test finali di verifica.

COMPOSIZIONE

Per essere iscritti nell’elenco occorre:

a) essere iscritti nel registro dei revisori legali di cui al d.lgs. n.39/2010 o all’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili

b) aver conseguito almeno 10 crediti formativi specifici in eventi convalidati dal Ministero dell’Interno nel periodo 1° gennaio - 30 novembre dell’anno precedente;

c) aver svolto in precedenza:

- almeno un incarico di revisione presso un ente locale per la durata di 3 anni per accedere alla fascia 2;
- almeno due incarichi di revisione presso un ente locale per la durata di 3 anni ciascuno per accedere alla fascia 3.

Per “incarico” si intende il “mandato pieno” oppure almeno tre anni di calendario complessivi.

Per il mantenimento dell’iscrizione nell’elenco ogni anno deve essere comprovato il possesso dei requisiti richiesti.

COMPOSIZIONE

La richiesta di iscrizione e di mantenimento dell'iscrizione nell'elenco deve essere effettuata esclusivamente con modalità telematica, nei modi e nei termini indicati negli appositi avvisi pubblici diramati dal Ministero dell'Interno.

Le estrazioni a sorte dei nominativi dall'elenco, per la successiva nomina dei revisori da parte del consiglio dell'ente locale, sono effettuate dalla Prefettura - Ufficio Territoriale del Governo della provincia/città metropolitana di appartenenza dell'ente locale interessato, in seduta pubblica e tramite sistema informatico.

In caso di organo monocratico, per ciascun componente sono estratti tre nominativi, il primo dei quali è designato per la nomina mentre gli altri subentrano, nell'ordine di estrazione, nel caso di rinuncia o impedimento; mentre, in caso di organo collegiale, sono estratti nove soggetti, di cui i primi tre designati per la nomina, mentre gli altri subentrano, nell'ordine di estrazione, nel caso di rinuncia o impedimento.

ACCETTAZIONE

A seguito della comunicazione prefettizia l'ente comunica ai soggetti estratti la loro designazione. L'ente locale è tenuto, nel rispetto del principio di trasparenza e d'imparzialità (artt. 1 e 12 della Legge n. 241/90) a comunicare ai soggetti designati il compenso base e le modalità di determinazione dei rimborsi spettanti al componente ed al presidente dell'Organo di revisione o al revisore unico, in caso di organo monocratico. **Tale comunicazione è necessaria in quanto costituisce per il revisore designato un elemento di valutazione per l'accettazione dell'incarico.**

Con tale comunicazione l'ente richiede al soggetto designato di fornire tempestiva risposta in ordine all'accettazione o meno della carica, assegnando un termine.

In caso di accettazione il soggetto designato deve rendere apposita attestazione nelle forme di legge con la quale esso, consapevole delle sanzioni penali previste dall'art. 76 del D.P.R. n. 445/2000, e sotto la propria responsabilità, dichiara ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.P.R. n. 445/2000:

ACCETTAZIONE

1. di essere iscritto all’albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili di ..... – sez. A. (in alternativa al punto n.2);

2. di essere revisore legale ai sensi del D.lgs. n. 39/2010 (in alternativa al punto n.1);

3. di non trovarsi in alcuna delle condizioni di ineleggibilità e incompatibilità previste dall’art.236 del Tuel;

4. di non trovarsi in situazioni di incompatibilità rispetto al limite del numero di incarichi previsto dall’art.238 del Tuel;

Art. 238. Limiti all'affidamento di incarichi

1. Salvo diversa disposizione del regolamento di contabilità dell'ente locale, ciascun revisore non può assumere complessivamente più di otto incarichi, tra i quali non più di quattro incarichi in comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, non più di tre in comuni con popolazione compresa tra i 5.000 ed i 99.999 abitanti e non più di uno in comune con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti. Le province sono equiparate ai comuni con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti e le comunità montane ai comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.

2. L'affidamento dell'incarico di revisione è subordinato alla dichiarazione, resa nelle forme di cui alla legge 4 gennaio 1968, n. 15 (leggasi d.P.R. n. 445 del 2000 - n.d.r.), e successive modifiche ed integrazioni, con la quale il soggetto attesta il rispetto dei limiti di cui al comma 1.

ACCETTAZIONE

5. di non trovarsi nelle condizioni di cui all'art. 2399 comma 1 cod.civ.;

Art. 2399.
(Cause d'ineleggibilita' e di decadenza).

Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:

a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382;

b) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della societa', gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle societa' da questa controllate, delle societa' che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;

c) coloro che sono legati alla societa' o alle societa' da questa controllate o alle societa' che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.

6. di non aver riportato condanne penali che impediscono l’esercizio delle funzioni pubbliche;

7. di accettare il compenso che sarà deliberato dal consiglio dell’ente locale, tenendo conto del compenso base comunicato dall’ente locale e le modalità di determinazione dei rimborsi, riservandosi di richiedere, appena normativamente possibile, l’aumento e/o l’adeguamento dello stesso;

8. di autorizzare il trattamento dei dati personali ai sensi del Regolamento UE n.679/2016 e del D.lgs. n. 196/2003 provvedendo ad allegarvi la fotocopia della propria carta d'identità.

ACCETTAZIONE

Prima dell'accettazione è necessario che il revisore prenda visione di quanto disciplinato nello statuto e nel regolamento di contabilità in riferimento all'Organo di revisione. In particolar modo deve accertarsi di eventuali funzioni aggiuntive rispetto a quelle indicate nell'articolo 239 del Tuel.

Si richiama l'attenzione alla circostanza che, in caso di accettazione e di successiva nomina consiliare, il Revisore, qualora rassegni immediate dimissioni, rimane comunque in carica ai sensi dell'art. 3 del D.L. 16 maggio 1994, n. 293 **per un periodo massimo di 45 giorni**.

COMPENSO

Il legislatore si è limitato a fissare il compenso massimo percepibile dall'Organo di revisione per fasce di popolazione; è bene valutare il compenso in ragione dell'incarico affidato e dell'attività da svolgere e a non accettare compensi inadeguati al lavoro richiesto.

Il sistema di nomina dei revisori degli enti locali mediante estrazione da un elenco su base regionale garantisce interessi pubblici generali e tende ad assicurare, soprattutto, l'indipendenza degli organi tecnici dagli organi politici. L'imparzialità e indipendenza dell'Organo di revisione sono a tutela dell'interesse ad una sana e corretta gestione degli enti pubblici.

Secondo l'Osservatorio l'art. 241 del Tuel, il D.M. del 20 maggio 2005, l'art. 2233 del codice civile e i principi individuati dalla giurisprudenza portano a ritenere, che ogni determinazione di compenso inferiore al limite massimo della fascia demografica appena inferiore alla griglia definita dal citato dm, non rispetti i principi di sufficienza e congruità. Il sistema delle fasce demografiche come attuato dal D.M. del 20 maggio 2005, vuole individuare non solo il limite massimo del compenso, ma anche il limite minimo che può ritenersi coincidente con il limite massimo della fascia demografica immediatamente inferiore.

COMPENSO

Per il compenso stabilito per i revisori dei comuni con meno di 500 abitanti e delle province e città metropolitane sino a 400 mila abitanti il limite minimo è da individuarsi nella misura non inferiore all'80% del compenso base annuo lordo stabilito per le predette fasce di appartenenza.

È la delibera di nomina dell'Organo di revisione da parte del consiglio che fissa il compenso ed i criteri di determinazione dei rimborsi spettanti al presidente e al/ai revisori o al revisore unico.

Decreto emesso dal Ministero dell'Interno di concerto col Ministero dell'Economia in data 21 dicembre 2018

Classi demografiche	Compenso annuo base
Comuni:	
a) comuni con meno di 500 abitanti	2.480,00
b) comuni da 500 a 999 abitanti	3.180,00
c) comuni da 1.000 a 1.999 abitanti	4.150,00
d) comuni da 2.000 a 2.999 abitanti	6.030,00
e) comuni da 3.000 a 4.999 abitanti	7.100,00
f) comuni da 5.000 a 9.999 abitanti	10.150,00
g) comuni da 10.000 a 19.999 abitanti	12.890,00
h) comuni da 20.000 a 59.999 abitanti	15.670,00
i) comuni da 60.000 a 99.999 abitanti	18.410,00
l) comuni da 100.000 a 249.999 abitanti	21.210,00
m) comuni da 250.000 a 499.999 abitanti	23.940,00
n) comuni da 500.000 abitanti ed oltre	27.650,00
Città metropolitane e Province :	
a)Città metropolitane e Province sino a 400.000 abitanti	23.940,00
b)Città metropolitane e Province con oltre 400.000 abitanti	27.650,00

AUMENTO SINO A UN MASSIMO DEL 10 % PER…

SPESA CORRENTE ANNUALE PRO-CAPITE IN EURO

Classi demografiche	Spesa corrente Media di classe 2017
Comuni:	
a) comuni con meno di 500 abitanti	1.440,00
b) comuni da 500 a 999 abitanti	1.110,00
c) comuni da 1.000 a 1.999 abitanti	930,00
d) comuni da 2.000 a 2.999 abitanti	790,00
e) comuni da 3.000 a 4.999 abitanti	770,00
f) comuni da 5.000 a 9.999 abitanti	710,00
g) comuni da 10.000 a 19.999 abitanti	710,00
h) comuni da 20.000 a 59.999 abitanti	750,00
i) comuni da 60.000 a 99.999 abitanti	870,00
l) comuni da 100.000 a 249.999 abitanti	1.050,00
m) comuni da 250.000 a 499.999 abitanti	1.350,00
n) comuni da 500.000 abitanti ed oltre	1.420,00
Città metropolitane e Province :	
a)Città metropolitane e Province sino a 400.000 abitanti	150,00
b)Città metropolitane e Province con oltre 400.000 abitanti	120,00

AUMENTO SINO A UN MASSIMO DEL 10 % PER…

SPESA PER INVESTIMENTO ANNUALE PRO-CAPITE IN EURO

Classi demografiche	Spesa investimenti Media di classe 2017
Comuni:	
a) comuni con meno di 500 abitanti	980,00
b) comuni da 500 a 999 abitanti	520,00
c) comuni da 1.000 a 1.999 abitanti	350,00
d) comuni da 2.000 a 2.999 abitanti	250,00
e) comuni da 3.000 a 4.999 abitanti	200,00
f) comuni da 5.000 a 9.999 abitanti	150,00
g) comuni da 10.000 a 19.999 abitanti	120,00
h) comuni da 20.000 a 59.999 abitanti	110,00
i) comuni da 60.000 a 99.999 abitanti	230,00
l) comuni da 100.000 a 249.999 abitanti	150,00
m) comuni da 250.000 a 499.999 abitanti	180,00
n) comuni da 500.000 abitanti ed oltre	150,00
Città metropolitane e Province :	
a)Città metropolitane e Province sino a 400.000 abitanti	30,00
b)Città metropolitane e Province con oltre 400.000 abitanti	20,00

LE MAGGIORAZIONI DEL COMPENSO

Le due maggiorazioni **sono cumulabili tra loro** e l'adeguamento del compenso deliberato dal Consiglio dell'Ente non ha effetto retroattivo.

Il compenso base (maggiorato se ricorrono i parametri di spesa) può essere **maggiorato ulteriormente**:

1) fino al limite massimo del 20 per cento in relazione alle ulteriori funzioni assegnate rispetto a quelle indicate nell'art. 239 del D.Lgs. n. 267/2000;

2) quando i revisori esercitano le proprie funzioni anche nei confronti delle istituzioni dell'Ente, sino al 10 per cento per ogni istituzione e per un massimo complessivo non superiore al 30 per cento.

I limiti massimi del compenso è da intendersi **al netto dell'IVA** (nei casi in cui il revisore sia soggetto passivo dell'imposta) e dei contributi previdenziali posti a carico dell'ente da specifiche disposizioni di legge.

Al presidente del collegio spetta un aumento del 50% del compenso base, incrementato delle maggiorazioni.

RIMBORSI SPESE

Il decreto, all’art. 3, invece, disciplina il **rimborso delle spese di viaggio effettivamente sostenute** nel caso in cui il revisore sia **residente al di fuori del Comune dove ha sede l’ente:** tale rimborso spetta per la presenza necessaria o richiesta nella sede dell’ente per lo svolgimento delle proprie funzioni e viene corrisposta nel limite massimo del 50% del compenso annuo attribuito al netto degli oneri fiscali e contributivi. Le modalità di calcolo dei rimborsi, se non determinate dal regolamento di contabilità, sono fissate nella deliberazione di nomina o in apposita convenzione regolante lo svolgimento delle attività dell’organo di revisione.

Ai componenti dell’organo di revisione spetta, infine, il rimborso delle spese effettivamente sostenute per il vitto e l’alloggio nella misura determinata per i componenti dell’organo esecutivo dell’ente se ciò si rende necessario per l’incarico svolto.

Art. 241 6-bis del D.lgs 267/2000. L’importo annuo del rimborso delle spese di viaggio e per vitto e alloggio, ove dovuto, ai componenti dell’organo di revisione non può essere superiore al 50 per cento del compenso annuo attribuito ai componenti stessi, al netto degli oneri fiscali e contributivi. (comma introdotto dall'articolo 19, comma 1-bis, legge n. 89 del 2014)

Eliminazione decurtazione 10% Dl 78/2010

I compensi dei revisori fino al 31 dicembre 2017 sono stati poi soggetti alla decurtazione del 10% (delibera della Corte dei conti, Sezione delle Autonomie n. 29/2015). Oggi il taglio è venuto meno per la mancata proroga della norma sui tagli dei costi della politica avviati con l'art. 6, comma 3 del D.L. n. 78/2010, che stabiliva, con decorrenza 1° gennaio 2011, la riduzione automatica del 10 per cento, rispetto agli importi risultanti al 30 aprile 2010, delle indennità, compensi, gettoni, retribuzioni o altre utilità comunque denominate, corrisposti dalle pubbliche amministrazioni ai componenti di organi di indirizzo, direzione e controllo, consigli di amministrazione e organi collegiali comunque denominati e ai titolari di incarichi di qualsiasi tipo.

I compensi assegnati dal 1° gennaio 2018 non sono, dunque, soggetti al taglio.

Questa possibilità, tuttavia, è ammessa solo nel caso in cui, nella deliberazione di nomina da parte del consiglio comunale, sia stata esplicitata la volontà di determinare il compenso nei massimi base stabiliti dal decreto ministeriale applicabile come richiamato dall'articolo 241 del Tuel, con la decurtazione prevista per legge.

Adeguamento dei compensi dei revisori dei conti

La Sezione delle Autonomie (deliberazione n. 14/2019) a seguito di pareri divergenti delle sezioni regionali di controllo, ha precisato che rientra nella facoltà degli enti locali nel procedere a un rinnovato giudizio circa l'adeguatezza dei compensi liquidati anteriormente al decreto al fine di ricondurli nei limiti di congruità e di adeguatezza, ferma restando la compatibilità finanziaria dell'ente e l'impossibilità di poter procedere con effetto retroattivo. In modo non diverso è anche il parere del ministero dell'Interno che ha distinto le due ipotesi, una riguardante la nuova nomina dei revisori e l'altra riferita a una revisione dei compensi dei revisori già in carica.

Adeguamento dei compensi dei revisori dei conti

I compensi per il nuovi revisori

I tecnici del Viminale, dopo aver evidenziato che la decorrenza degli aumenti disposti dal nuovo decreto è stata fissata al 1° gennaio 2019, hanno rilevato le difficoltà interpretative tra le disposizioni del Tuel (articolo 241, comma 7) e la natura convenzionale del rapporto la cui decisione è rimessa al consiglio comunale che è abilitato a stabilire i compensi entro il limite massimo stabilito dal nuovo decreto. Nel privilegiare la natura negoziale del rapporto, il Viminale esorta in ogni caso gli enti a ben ponderare l'adeguatezza e la congruità del compenso corrisposto con specifico riferimento alle disposizioni dell'articolo 2233 del codice civile e dell'articolo 10, comma 9 del Dlgs 39/2010 in attuazione della direttiva comunitaria secondo cui «Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione, non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione, ne' può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico ...».

In conclusione, per i nuovi incarichi affidati dalla data del 1° gennaio 2019, l'aggiornamento del compenso fa riferimento ai nuovi limiti massimi che, come detto, sono suscettibili di applicazioni differenziate sulla base delle determinazioni finanziarie e convenzionali delle parti che si manifestano nella delibera di nomina, quale momento fondamentale di espressione dell'autonomia amministrativa e negoziale con la quale si compongono gli interessi sottostanti.

Adeguamento dei compensi dei revisori dei conti

Compensi per incarichi in essere

I tecnici ministeriali non possono fare a meno di stigmatizzare le disposizioni dell'articolo 241, comma 7, del Tuel che costituiscono presupposto ostativo a un possibile incremento dei compensi dovendo gli enti tenere conto della deliberazione a suo tempo adottata dal consiglio comunale. **Tuttavia, avendo il rapporto tra ente locale e amministrazione natura negoziale, la valutazione già compiuta dal consiglio comunale al momento della nomina, potrà essere rideterminata sulla base dell'impianto motivazionale che a suo tempo ha spinto il Comune a decidere il compenso**. D'altra parte, l'articolo 1, comma 3, del Dm 21 dicembre 2018 prevede che «l'eventuale adeguamento del compenso deliberato dal Consiglio dell'ente in relazione ai nuovi limiti massimi fissati dal presente decreto non ha effetto retroattivo», la formulazione lascia intendere la facoltatività dell'adeguamento e l'irretroattività degli effetti sui rapporti in essere.

Unioni di Comuni – Compenso del Revisore

Nelle unioni che svolgono tutte le funzioni fondamentali l'organo di revisione dell'unione esercita le medesime funzioni anche nei comuni che ne fanno parte ed è costituito, alla luce di quanto previsto dal citato articolo 110, da un unico revisore nel caso in cui la popolazione complessiva dell'unione non superi i 10.000 abitanti.

Per la determinazione del compenso spettante al revisore dell'unione, comprensivo anche la funzione svolta presso il comuni associati, come previsto dall'articolo 241, comma 5, del testo unico n.267 del 2000, occorre fare riferimento, in mancanza di diversa specifica disposizione, **alla classe demografica del comune più popoloso.** Il revisore dell'unione non condivide l'interpretazione ministeriale sostenendo che il comma 3 bis, che prevede la composizione collegiale dell'organo di revisione delle unioni che svolgono in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei comuni che ne fanno parte, trovi applicazione solo per le unioni che superano i 10.000 abitanti e, di conseguenza, al compenso spettante in qualità di revisore dell'unione si deve aggiungere il compenso determinato in funzione dell'attività di revisione svolta in ciascun comune facente parte dell'unione.

Al riguardo, si conferma quanto precedentemente espresso in considerazione dell'unicità dell'incarico affidato al revisore dell'unione che si estende anche all'esercizio della funzione presso i comuni membri con conseguente determinazione di un unico compenso.

Se il consiglio comunale non calcola il compenso la decisione spetta al giudice

Sul compenso al revisore dei conti decide il consiglio comunale. In mancanza di un importo deliberato, il giudice non può applicare in via retroattiva l'ultimo deciso dal consiglio, né l'indennità può essere determinata secondo le tariffe professionali. In questo caso il giudice deve dare applicazione alle disposizioni dell'articolo 2233 del codice civile secondo cui il compenso per il prestatore d'opera intellettuale, se non è convenuto dalle parti e non può essere determinato secondo tariffe e usi, è determinato dal giudice. Queste sono le indicazioni della Cassazione (ordinanza n. 24084/2019) chiamata a decidere sul compenso del revisore dei conti di una società municipalizzata.

ATTI DI PROGRAMMAZIONE E BILANCIO DI PREVISIONE

IL DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE

Il principale strumento di programmazione degli enti locali è il Documento unico di programmazione (DUP) e l'eventuale nota di aggiornamento del DUP stesso. Nel DUP devono essere inseriti tutti gli strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'ente di cui il legislatore, compreso quello regionale e provinciale, prevede la redazione ed approvazione.

L'Organo di revisione verifica che l'azione dell'ente sia orientata al rispetto del principio contabile applicato della programmazione allegato 4/1 al D.lgs. n. 118/2011.

- confluiscono nel DUP:
- la programmazione dei lavori pubblici svolta in conformità ad un programma triennale ed elenco annuale, di cui all'articolo 21 del D.lgs. n. 50/2016 e la programmazione degli acquisti di forniture e servizi svolta in conformità al programma biennale di forniture e servizi di cui all'articolo 21, comma 6 del D.lgs. n. 50/2016;
- la programmazione del fabbisogno di personale;
- il piano delle alienazioni e valorizzazioni dei beni patrimoniali;
- piano triennale di contenimento della spesa di cui all'art. 2, commi 594 e 599, della Legge n. 244/2007;
- gli ulteriori strumenti di programmazione obbligatori per legge.

IL DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE

- Entro il 31 luglio di ciascun anno la Giunta presenta al Consiglio il Documento Unico di Programmazione (DUP) per le conseguenti deliberazioni
- Entro il 15 novembre di ciascun anno, con lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario, la Giunta presenta al Consiglio la nota di aggiornamento del Documento unico di programmazione.

l'articolo 107 del decreto legge n. 18/2020 che si occupa del differimento di alcuni termini a carattere amministrativo-contabile per gli enti locali. Il comma 6 dell'articolo stabilisce infatti che il termine per la deliberazione del Documento unico di programmazione, previsto dall'articolo 170, comma 1, del Tuel sia differito al 30 settembre 2020.

- Il Documento unico di programmazione ha carattere generale e costituisce la guida strategica ed operativa dell’ente.
- Il Documento unico di programmazione si compone di due sezioni: la Sezione strategica e la Sezione operativa. La prima ha un orizzonte temporale di riferimento pari a quello del mandato amministrativo, la seconda pari a quello del bilancio di previsione.
- Il Documento unico di programmazione costituisce atto presupposto indispensabile per l’approvazione del bilancio di previsione.

La Sezione Strategica (SeS)

La SeS sviluppa e concretizza le linee programmatiche di mandato di cui all’art. 46 comma 3 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e individua, in coerenza con il quadro normativo di riferimento, gli indirizzi strategici dell’ente.

Il quadro strategico di riferimento è definito anche in coerenza con le linee di indirizzo della programmazione regionale e tenendo conto del concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione Europea.

Nella SeS sono anche indicati gli strumenti attraverso i quali l'ente locale intende rendicontare il proprio operato nel corso del mandato in maniera sistematica e trasparente, per informare i cittadini del livello di realizzazione dei programmi, di raggiungimento degli obiettivi e delle collegate aree di responsabilità politica o amministrativa.

L’individuazione degli obiettivi strategici consegue a un processo conoscitivo di analisi strategica delle condizioni esterne all’ente e di quelle interne, sia in termini attuali che prospettici e alla definizione di indirizzi generali di natura strategica.

La Sezione Strategica (SeS)

Con riferimento alle condizioni esterne, l'analisi strategica richiede, almeno, l'approfondimento dei seguenti profili:

1. Gli obiettivi individuati dal Governo per il periodo considerato anche alla luce degli indirizzi e delle scelte contenute nei documenti di programmazione comunitari e nazionali;
2. La valutazione corrente e prospettica della situazione socio-economica del territorio di riferimento e della domanda di servizi pubblici locali anche in considerazione dei risultati e delle prospettive future di sviluppo socio-economico;
3. I parametri economici essenziali utilizzati per identificare, a legislazione vigente, l'evoluzione dei flussi finanziari ed economici dell'ente e dei propri enti strumentali, segnalando le differenze rispetto ai parametri considerati nella Decisione di Economia e Finanza (DEF).

La Sezione Strategica (SeS)

Con riferimento alle condizioni interne l'analisi strategica richiede:

1. organizzazione e modalità di gestione dei servizi pubblici locali tenuto conto dei fabbisogni e dei costi standard, il ruolo degli organismi ed enti strumentali e società controllate e partecipate con riferimento anche alla loro situazione economica e finanziaria, agli obiettivi di servizio e gestionali che devono perseguire e alle procedure di controllo di competenza dell'ente;

2. indirizzi generali di natura strategica relativi alle risorse e agli impieghi e sostenibilità economico finanziaria attuale e prospettica. A tal fine, devono essere oggetto di specifico approfondimento almeno i seguenti aspetti, relativamente ai quali saranno definiti appositi indirizzi generali con riferimento al periodo di mandato:
   - *gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche con indicazione del fabbisogno in termini di spesa di investimento e dei riflessi per quanto riguarda la spesa corrente per ciascuno degli anni dell'arco temporale di riferimento della SeS;*
   - *i programmi ed i progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi;*
   - *i tributi e le tariffe dei servizi pubblici;*
   - *la spesa corrente con specifico riferimento alla gestione delle funzioni fondamentali anche con riferimento alla qualità dei servizi resi e agli obiettivi di servizio;*
   - *l'analisi delle necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei programmi ricompresi nelle varie missioni;*
   - *la gestione del patrimonio;*
   - *il reperimento e l'impiego di risorse straordinarie e in conto capitale;*
   - *l'indebitamento con analisi della relativa sostenibilità e andamento tendenziale nel periodo di mandato;*
   - *gli equilibri della situazione corrente e generali del bilancio ed i relativi equilibri in termini di cassa.*

- Disponibilità e gestione delle risorse umane con riferimento alla struttura organizzativa dell'ente in tutte le sue articolazioni e alla sua evoluzione nel tempo anche in termini di spesa.

- Coerenza e compatibilità presente e futura con i vincoli di finanza pubblica Modifica prevista dal decreto ministeriale 29 agosto 2018.

La Sezione Operativa (SeO)

La SeO ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione definito sulla base degli indirizzi generali e degli obiettivi strategici fissati nella SeS del DUP.

La SeO contiene la programmazione operativa dell'ente avendo a riferimento un arco temporale sia annuale che pluriennale.

La SeO ha i seguenti scopi:

1. definire, con riferimento all'ente e al gruppo amministrazione pubblica, gli obiettivi dei programmi all'interno delle singole missioni. Con specifico riferimento all'ente devono essere indicati anche i fabbisogni di spesa e le relative modalità di finanziamento;
2. orientare e guidare le successive deliberazioni del Consiglio e della Giunta;
3. costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico e dei risultati conseguiti dall'ente, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi nell'ambito delle missioni e alla relazione al rendiconto di gestione.

La Sezione Operativa (SeO)

Il contenuto della SeO è costituito:

1. dall’indicazione degli indirizzi e degli obiettivi degli organismi facenti parte del gruppo amministrazione pubblica;
2. dalla dimostrazione della coerenza delle previsioni di bilancio con gli strumenti urbanistici vigenti;
3. per la parte entrata, da una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli;
4. dagli indirizzi in materia di tributi e tariffe dei servizi;
5. dagli indirizzi sul ricorso all’indebitamento per il finanziamento degli investimenti;
6. per la parte spesa, da una redazione per programmi all’interno delle missioni, con indicazione delle finalità che si intendono conseguire, della motivazione delle scelte di indirizzo effettuate e delle risorse umane e strumentali ad esse destinate;
7. dall’analisi e valutazione degli impegni pluriennali di spesa già assunti;
8. dalla valutazione sulla situazione economico – finanziaria degli organismi gestionali esterni;
9. dalla programmazione dei lavori pubblici svolta in conformità **al programma triennale e ai suoi aggiornamenti annuali di cui all’articolo 21 del d.lgs. n. 50 del 2016**;
10. **i-bis) dalla programmazione degli acquisti di beni e servizi svolta in conformità al programma biennale di forniture e servizi di cui all’articolo 21, comma 6 del d.lgs. n. 50 del 2016.**
11. dalla programmazione del fabbisogno di personale a livello triennale e annuale;
12. dal piano delle alienazioni e valorizzazioni dei beni patrimoniali.

La Sezione Operativa (SeO)

La SeO si struttura in due parti fondamentali:

- *Parte 1, nella quale sono descritte le motivazioni delle scelte programmatiche effettuate, sia con riferimento all'ente sia al gruppo amministrazione pubblica, e definiti, per tutto il periodo di riferimento del DUP, i singoli programmi da realizzare ed i relativi obiettivi annuali;*

- *Parte 2, contenente la programmazione dettagliata, relativamente all'arco temporale di riferimento del DUP, delle opere pubbliche, del fabbisogno di personale e delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio.*

Aggiornamento della disciplina del DUP

Il DM del 29 agosto 2018 ha aggiornato, il principio contabile applicato concernente la programmazione per adeguare la disciplina del DUP al d.lgs. n. 50 del 2016.

Gli aggiornamenti riguardano il contenuto minimo della sezione operativa che dev'essere costituito dalla programmazione dei lavori pubblici svolta in conformità al programma triennale e ai suoi aggiornamenti annuali di cui all'articolo 21 del d.lgs. n. 50 del 2016.

Con l'introduzione del punto i bis) inoltre la sezione operativa deve essere costituita anche dalla programmazione degli acquisti dei beni e servizi svolta in conformità al programma biennale di forniture e servizi di cui all'articolo 21, comma 6, del citato d.lgs. n. 50 del 2016

Il DM ha aggiornato il punto 8.2 del principio contabile concernente la programmazione per consentire agli enti di inserire nel DUP tutti quegli ulteriori strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'ente di cui il legislatore nazionale, regionale e provinciale prevede la redazione e l'approvazione

Il principio contabile aggiornato prevede che "Tali documenti sono approvati con il DUP, senza necessità di ulteriori deliberazioni"

Aggiornamento della disciplina del DUP

Viene chiarito che:

a) se la normativa di settore prevede termini di adozione o approvazione dei singoli documenti antecedenti a quelli del Dup, i documenti devono essere deliberati autonomamente dal documento unico, fermo restando l'obbligo di inserirli successivamente;

b) se la normativa di settore prevede termini di adozione o approvazione dei singoli documenti successivi a quelli del Dup, i documenti devono essere deliberati autonomamente, fermo restando l'obbligo di inserirli successivamente nella nota di aggiornamento al Dup;

c) se la normativa di settore non prevede specifici termini di adozione o approvazione, i documenti devono essere inseriti nel Dup e deliberati insieme a esso. È questo il caso del programma triennale delle opere pubbliche, del programma biennale delle forniture di beni e servizi, per i quali il decreto 14/2018 non indica termini autonomi, limitandosi a effettuare un semplice rinvio al D.lgs. 118/2011 e al Tuel. Analogo discorso vale anche per la programmazione del fabbisogno di personale, per il programma degli incarichi e per il piano delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio immobiliare.

I CONTROLLI DEL REVISORE

L'Organo di revisione deve preliminarmente verificare la conformità documentale del DUP e la rispondenza con il principio contabile 4/1 al D.lgs. n. 118/2011.

L'Organo di revisione verifica la coerenza interna ed esterna del documento, anche con riferimento al programma di mandato (sul quale l'Organo di revisione non è tenuto a esprimere il parere).

È inoltre necessario verificare i contenuti minimi e che la parte seconda contenga:

- il piano di fabbisogno di personale;
- il piano delle opere pubbliche, che dovrà essere redatto in base a cronoprogrammi finanziariamente sostenibili;
- il piano delle valorizzazioni e delle alienazioni, che dovrà essere preceduto da un atto ricognitorio sui beni patrimoniali disponibili;
- il piano biennale di forniture e servizi nonché quegli ulteriori strumenti di programmazione per i quali il legislatore prevede un obbligo di redazione e approvazione.

DUP e Programma triennale dei lavori pubblici

L’adozione del programma delle opere pubbliche è disciplinato dal decreto del Ministero delle infrastrutture del 16 gennaio 2018, n. 14, che definisce, in base a quanto previsto dal Codice appalti, le procedure con cui le amministrazioni aggiudicatrici adottano i programmi pluriennali per i lavori e i servizi pubblici ed i relativi elenchi ed aggiornamenti annuali. In particolare:

- è previsto che il programma triennale e l'elenco annuale siano pubblicati sul sito web del committente;
- le amministrazioni possono consentire la presentazione di eventuali osservazioni entro trenta giorni dalla pubblicazione;
- l'approvazione definitiva del programma triennale, unitamente all'elenco annuale dei lavori, con gli eventuali aggiornamenti, avviene entro i successivi trenta giorni dalla scadenza delle consultazioni, ovvero, in assenza delle consultazioni, comunque entro sessanta giorni dalla pubblicazione sul profilo del committente, nel rispetto di quanto previsto dalle norme che disciplinano la programmazione economico-finanziaria degli enti;
- è infine prevista la pubblicazione in formato open data presso i siti informatici di cui agli articoli 21, comma 7, e 29 del codice degli appalti.

DUP e Programma triennale dei lavori pubblici

Per assolvere alle predette procedure di adozione – disposte dal comma 5, dell'art. 5 del DM n. 14 del 2018 – è necessario che **la programmazione dei lavori pubblici sia adottata dalla Giunta, inserendola nel DUP, salvo poi pubblicarla per 30 giorni per consentire la presentazione di eventuali osservazioni**. La programmazione sarà quindi approvata in Consiglio entro i termini previsti dal regolamento di contabilità, ma non oltre 60 giorni dalla prima pubblicazione.

Nell'ipotesi i cui i Comuni intendano approvare in Consiglio il DUP nella stessa seduta in cui si approva la salvaguardia degli equilibri e di assestamento, ovvero entro il 31 luglio, al fine di assicurare i tempi di pubblicazione previsti per il programma triennale e l'elenco annuale, occorre anticipare l'adozione del DUP non oltre il 30 giugno. Nel caso in cui ciò non sia avvenuto, la deliberazione del DUP dovrà essere posticipata nelle more della pubblicazione del programma triennale e dell'elenco annuale.

In merito a quanto previsto dal Codice degli appalti (d.lgs. 50/2016), all'art. 21, comma 7, la pubblicazione del programma triennale delle opere pubbliche e dell'elenco annuale, con gli schemi tipo adottati dal sopra richiamato dm 14/2018, deve avvenire sul sito informatico dell'amministrazione aggiudicatrice (l'ente locale), sul sito informatico del Ministero delle infrastrutture (Mit) e dell'Osservatorio dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture.

DUP e Programma triennale dei lavori pubblici

Se invece la Giunta si limita a presentare il DUP al Consiglio, ad esempio, il 31 luglio 2018, come da art. 170 Tuel e da principio contabile 4/1 vigente (allegato al D.lgs. n. 118 del 2011 e smi), la necessaria deliberazione consiliare del DUP dovrebbe avvenire non prima del 31 agosto 2018, ma non oltre il 30 settembre, stante il tenore della disposizione ministeriale.

Il termine massimo dei **60 giorni intercorrente tra l'adozione e l'approvazione del programma triennale delle opere pubbliche** e dell'elenco annuale, previsto dal decreto ministeriale n.14/2018 non sia perentorio, alla stessa stregua della scadenza del 31 luglio per la presentazione del DUP al Consiglio, non essendo prevista alcuna sanzione in caso di ritardo, come peraltro confermato dalla FAQ n. 10 del 22 ottobre 2015 della commissione Arconet.

Resta inteso che con la nota di aggiornamento al DUP è possibile procedere all'eventuale aggiornamento della programmazione dei lavori pubblici.

DUP e Programma triennale dei lavori pubblici

Una ulteriore soluzione è inserire nel DUP l'elenco annuale e il programma triennale delle opere pubbliche senza doverlo obbligatoriamente pubblicare (indicando in delibera di Giunta che approva il DUP che la pubblicazione di tale strumento di programmazione avverrà dopo l'adozione della nota di aggiornamento del DUP così da tenere conto delle osservazioni del Consiglio Comunale e delle eventuali modifiche successive).

L'adozione del programma triennale delle opere pubbliche, comprensivo dell'elenco annuale e la successiva pubblicazione degli stessi può avvenire in sede di aggiornamento del DUP entro il 15 novembre. In tal modo si garantisce l'adozione della programmazione triennale e dell'elenco annuale delle opere pubbliche in una fase temporale più prossima alla redazione del bilancio di previsione garantendo in ogni caso le forme di pubblicità e i tempi voluti dal più volte citato DM.

Allineamento fra programma delle opere pubbliche e bilancio

La coerenza con il bilancio è espressamente prevista dall'articolo 21, comma 1, del codice degli appalti, mentre l'articolo 3, comma 8, lettera a), del Dm 14/2018 prevede anche la verifica della copertura finanziaria del programma triennale dei lavori e non anche del programma biennale di forniture e servizi.

L'introduzione dell'armonizzazione contabile ha, quindi, reso più complessa l'attività di allineamento dei dati contenuti nella programmazione con le previsioni di bilancio, per una serie di fattori che proviamo ad elencare:

- programmazione delle opere pubbliche **evidenzia gli importi degli interventi da avviare nelle diverse annualità**, sulla base della copertura finanziaria della spesa e senza distinguere l'esatta imputazione dell'esercizio su cui l'obbligazione sarà effettivamente esigibile secondo le regole della competenza potenziata;
- le spese per opere pubbliche vengono imputate alle varie annualità del bilancio preventivo, sulla base della crono-programmazione dei vari interventi. Ne consegue che nel bilancio si trovano spese per opere appaltate negli anni precedenti, la cui realizzazione è ancora in corso;

Allineamento fra programma delle opere pubbliche e bilancio

Gli stanziamenti della spesa di investimento potrebbero contenere anche le previsioni di lavori inferiori ai 100 mila euro o di beni e servizi inferiori a 40mila euro;

Il Qte delle opere pubbliche comprende anche le forniture e i servizi ad esso “connessi”, di cui al comma 11 dell'articolo 23 del codice, nonché i servizi ulteriori necessari alla realizzazione delle stesse. Di conseguenza, la programmazione dei beni e servizi dovrà contenere anche gli acquisti già ricompresi in quella delle opere pubbliche

Nel programma opere pubbliche vengono esposte anche le opere da realizzare mediante operazioni di partenariato pubblico privato che, se prevedono l'allocazione dei rischi sul privato, sono contabilizzate off balance;

L'obbligo di allocazione in bilancio delle opere pubbliche sussiste solo per quelle dell'elenco annuale. Invece per le opere del secondo e terzo anno della programmazione le amministrazioni possono evitare di inserirle nel bilancio, in attesa di individuare la relativa copertura finanziaria.

Le condizioni per inserimento opera nel piano

Criterio	Prima annualità Elenco annuale	Seconda e terza annualità
Valore stimato	pari o superiore a 100mila € del valore stimato ai sensi dell'art.35 (appalti) o dell'art.167 (concessioni) del codice	
Coerenza con atti di programmazione	coerenza con i documenti pluriennali di pianificazione o di programmazione di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118	
Coerenza con il bilancio	Previsione in bilancio della copertura finanziaria, ovvero apporto di capitale privato o corrispettivo immobile disponibile	NO
Previsione avvio procedura di affidamento	Previsione avvio nella prima annualità	Previsione avvio nella seconda/terza annualità
Livello di progettazione	Documento alternative progettuali Studio di fattibilità tecnica ed economica	Documento alternative progettuali
Conformità urbanistica	Conformità dei lavori agli strumenti urbanistici vigenti o adottati	======

Rapporto tra programma triennale e bilancio di previsione

ELENCO ANNUALE OOPP

COERENTE CON IL BILANCIO DI PREVISIONE

PROGRAMMA TRIENNALE OOPP
(secondo e terzo anno)

NON E' RICHIESTO L'INSERIMENTO IN BILANCIO

Un'opera per la quale non si dispone di finanziamento può essere inserito nel 2° e 3° anno del programma, per poi essere traslato nell'elenco annuale qualora dovesse ottenere il contributo

Programma triennale oopp: iter di approvazione (art. 5, commi 4-5, dm)

Fase	Descrizione	Tempi
0	ricognizione dei fabbisogni	In tempi utili all'adozione dello schema di programma
1	adozione dello schema del programma triennale dei lavori pubblici e dell'elenco annuale dei lavori pubblici	Non previsti quindi svincolati dai tempi di approvazione del bilancio
2	pubblicazione dello schema adottato e sui siti informatici di cui agli artt. 21 co. 7 e 29 co. 1 e 2 del codice	Successivamente all'adozione
3	eventuale presentazione di osservazioni	30 gg successivi alla pubblicazione dello schema di adozione
4	acquisizione assenso delle centrali di committenza e/o dei soggetti aggregatori per presa in carico eventuali procedure in delega previste in elenco annuale	Prima dell'approvazione del programma e, di norma, antecedentemente alla pianificazione delle centrali di committenza e/o dei soggetti aggregatori interessati
4	approvazione del programma triennale dei lavori pubblici e dell'elenco annuale dei lavori pubblici	Contestualmente o successivamente all'approvazione del bilancio ed entro 30 gg dalla conclusione dei termini di presentazione delle eventuali osservazioni e comunque entro 60 giorni dalla pubblicazione dello schema adottato ed entro 90 dalla decorrenza degli effetti del proprio bilancio
5	pubblicazione del programma approvato sul profilo del committente e sui siti informatici	Successivamente all'approvazione

PROGRAMMA BIENNALE ACQUISTI SERVIZI E FORNITURE

Sulla base di quanto previsto dall'art. 21 del Dlgs. 50/2016 (nuovo codice degli appalti) le Amministrazioni aggiudicatrici devono adottare il piano biennale degli acquisti di servizi e forniture di importo unitario pari o superiore a 40mila euro e relativi elenchi annuali e aggiornamenti annuali, secondo gli schemi tipo previsti dallo suddetto decreto.

Nelle schede devono essere indicati, in particolare:

- le risorse necessarie alle acquisizioni previste dal programma, articolate per annualità e fonte di finanziamento;
- l'elenco degli acquisti presenti nella precedente programmazione biennale non riproposti nell'aggiornamento del programma per i quali si è rinunciato all'acquisizione o per altri motivi che non siano quelli per aver già avviata la procedura di affidamento.
- l'annualità nella quale si intende dare avvio alla procedura di affidamento

Il programma deve essere pubblicato sul sito del Comune, sul sito informatico dei Ministero delle infrastrutture e dei trasporti e dell'Osservatorio dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, aventi sede presso la Regione di appartenenza.

Nell'ambito del programma, le amministrazioni aggiudicatrici individuano gli acquisti che possono essere soddisfatti con capitali privati. (comma 6).

Nel programma devono essere inserite le acquisizioni di forniture e servizi connessi alla realizzazione di lavori previsti nella programmazione triennale dei lavori pubblici. Se gli importi relativi a tali acquisizioni sono già ricompresi nell'importo complessivo o nel quadro economico del lavoro, non sono considerati ai fini della quantificazione delle risorse complessive del programma

PROGRAMMA BIENNALE ACQUISTI SERVIZI E FORNITURE

L’elenco delle acquisizioni di forniture e servizi di importo stimato superiore ad 1 milione di euro che le amministrazioni prevedono di inserire nel programma biennale, sono comunicate dalle medesime amministrazioni, **entro il mese di ottobre**, al Tavolo tecnico dei soggetti aggregatori istituito con DPCM 14 novembre 2014 all’indirizzo di PEC: programmazione.biennale@pec.mef.gov.it.

Il programma deve essere approvato entro 90 giorni dall’approvazione del bilancio di previsione (art. 6, comma 7 del D.M. 14/2018) .

Anche in questo caso, se l’ente utilizza tale possibilità, trova applicazione la disposizione prevista dal punto 8.2 del principio contabile sulla programmazione, che prevede l'autonoma approvazione del piano e il successivo inserimento nella nota di aggiornamento al DUP, e, quindi, senza alcun obbligo di inserire nel DUP di luglio ed anche nella nota di aggiornamento del 15 novembre il programma, fermo restando l'obbligo di procedere ad inserirlo una volta approvato.

Nei casi in cui le amministrazioni non provvedano alla redazione del programma biennale degli acquisti di forniture e servizi, per assenza di acquisti di forniture e servizi, ne devono dare comunicazione sul loro sito nella sezione «Amministrazione trasparente», oltre che sul sito informatico dei Ministero delle infrastrutture e dei trasporti e dell'Osservatorio dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, aventi sede presso la regione di appartenenza

PROGRAMMA BIENNALE ACQUISTI SERVIZI E FORNITURE

Nel corso dell'esercizio, con delibera consiliare, possono essere apportate modifiche al programma nei seguenti casi:

a) la cancellazione di uno o più acquisti già previsti nell'elenco annuale delle acquisizioni di forniture e servizi;

b) l'aggiunta di uno o più acquisti in conseguenza di atti amministrativi adottati a livello statale o regionale;

c) l'aggiunta di uno o più acquisti per la sopravvenuta disponibilità di finanziamenti all'interno del bilancio non prevedibili al momento della prima approvazione del programma, ivi comprese le ulteriori risorse disponibili anche a seguito di ribassi d'asta o di economie;

d) l'anticipazione alla prima annualità dell'acquisizione di una fornitura o di un servizio ricompreso nel programma biennale degli acquisti;

e) la modifica del quadro economico degli acquisti già contemplati nell'elenco annuale, per la quale si rendano necessarie ulteriori risorse.

Anche le suddette modifiche sono soggette agli obblighi di pubblicazione sopra specificate.

I CONTROLLI GENERALI SUL BILANCIO DI PREVISIONE

I CONTROLLI GENERALI SUL BILANCIO DI PREVISIONE

È richiesto il parere su tutti gli atti di programmazione di competenza del Consiglio o sottoposti al Consiglio come propedeutici al bilancio di previsione di cui all'art. 42, comma 2, lett. b) Tuel.

L'Organo di revisione deve verificare che lo schema del bilancio di previsione sia predisposto ed approvato dalla Giunta e che allo stesso siano allegati i seguenti documenti previsti:

<u>art. 11, comma 3, del D.lgs. n.118/2011</u>

Al bilancio di previsione finanziario di cui al comma 1, lettera a),sono allegati, oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili:

a)il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;

b)il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;

c)il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;

d)il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;

e)per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;

f)per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;

g)la nota integrativa redatta secondo le modalità previste dal comma 5;

h)la relazione del collegio dei revisori dei conti.

I CONTROLLI GENERALI SUL BILANCIO DI PREVISIONE

Art. 172. Altri allegati al bilancio di previsione

1. Al bilancio di previsione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e i seguenti documenti:

a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al bilancio di previsione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;

b) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;

c) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;

d) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia;

e) il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno.

I CONTROLLI GENERALI SUL BILANCIO DI PREVISIONE

Necessari per la motivazione del parere sono:

- il DUP e la nota di aggiornamento dello stesso predisposti conformemente all'art. 170 del Tuel dall'organo esecutivo, contente:
  1. *il programma triennale dei lavori pubblici e il programma triennale degli acquisti di beni e sevizi di cui all'art. 21 del D.lgs. n. 50/2016;*
  2. *la programmazione triennale del fabbisogno di personale (art. 91 del Tuel – art. 35, comma 4, D.lgs. n. 165/2001 e art. 19, comma 8, Legge n. 448/2001);*
  3. *Il piano triennale di contenimento delle spese di cui all'art. 2, comma 594 e 599, Legge n. 244/2007 se non contenuto nel DUP;*
- la delibera della Giunta comunale di destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni alle norme del codice della strada;
- la proposta del Consiglio di conferma o variazione delle aliquote e tariffe per i tributi locali;
- le deliberazioni con le quali sono determinate le tariffe per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;

I CONTROLLI GENERALI SUL BILANCIO DI PREVISIONE

- il programma delle collaborazioni autonome di cui all'art. 46, comma 2 del D.L. n. 112/2008, convertito in Legge n. 133/2008;
- il limite massimo delle spese per incarichi di collaborazione di cui all'art. 46, comma 3 del D.l. n. 112/2008, convertito in Legge n. 133/2008;
- il limite massimo delle spese per il personale a tempo determinato, con convenzione e con collaborazione coordinata e continuativa (art. 9, comma 28, del D.l. n 78/2010);
- i limiti massimi di spesa disposti dagli art. 6 e 9 del D.l. n.78/2010 e da successive norme di finanza pubblica, applicabili all'ente;
- la sussistenza dei presupposti per le condizioni di cui ai commi 138,146 e 147 della L. n. 228/2012;
- l'elenco delle spese finanziate con i proventi dei titoli abilitativi edilizi e relative sanzioni di cui all'art. 1 comma 460 L. 232/2016;
- l'elenco delle entrate e spese non ricorrenti.
- i documenti e i prospetti previsti dallo statuto e dal regolamento di contabilità;
- prospetto analitico delle spese di personale previste nel bilancio come individuate dal comma 557 e ss. dell'art. 1 della legge n. 296/2006;
- il parere espresso dal responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153, comma 4, del Tuel in merito alla veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, iscritte in bilancio annuale o pluriennale.

I CONTROLLI SPECIFICI SUL BILANCIO DI PREVISIONE

L'Organo di revisione deve verificare che il bilancio sia stato redatto nell'osservanza delle norme di legge, dello statuto dell'ente, del regolamento di contabilità, dei principi previsti dall'ordinamento vigente. Vanno quindi analizzate:

- la previsione di entrate tributarie in relazione alla manovra dell'ente ed ai limiti posti dalla legge, incluso il recupero dell'evasione tributaria;
- la previsione delle entrate per i servizi pubblici e in particolare dei servizi pubblici a domanda, incluse le entrate derivanti dalle sanzioni al codice della strada;
- la previsione delle entrate da titoli edilizi;
- la previsione di spesa per il personale, tenuto conto della programmazione del fabbisogno;
- la previsione di spesa per il rimborso delle rate dei prestiti;
- il rispetto dei limiti di spesa applicabili all'ente;
- le previsioni delle spese di investimento;
- il rispetto dei vincoli per l'indebitamento.

EQUILIBRI DI BILANCIO

L’Organo di revisione deve verificare che le previsioni di bilancio rispettino gli equilibri indicati dal comma 6 dell’articolo 162 del Tuel, rappresentati anche in un prospetto allegato al bilancio.

In particolare, i controlli devono soffermarsi sul rispetto dei vincoli di destinazione per i titoli abilitativi e sulle deroghe concesse dal legislatore in merito alla possibilità di destinare entrate in conto capitale alla gestione corrente. Occorre verificare anche le entrate e spese a carattere non ripetitivo.

Ai fini del rispetto dell’equilibrio occorre tener presente:

- l’equilibrio di parte corrente;
- l’equilibrio di parte capitale;
- il crono-programma lavori pubblici;
- l’esistenza di debiti fuori bilancio e passività potenziali da riconoscere e finanziare.

VERIFICA DELLA COERENZA INTERNA, ESTERNA E DELLA VERIDICITÀ

Per rispettare il principio generale n. 10 di cui all'Allegato 1 al D.lgs. 118/2011 relativo alla coerenza occorre che ci sia un nesso logico fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione.

La coerenza interna del sistema di bilancio implica:

- in sede preventiva, che tutti gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente e che i criteri di valutazione delle singole poste siano conformi ai postulati e principi contabili generali;
- in sede di gestione, che gli obiettivi, le decisioni e gli atti non siano in contrasto con la fase preventiva e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
- in sede di rendicontazione, che venga dimostrato lo scostamento dei risultati ottenuti rispetto a quelli programmati.

La coerenza esterna comporta il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica e delle scelte strategiche di altri livelli di governo della Repubblica.

Si deve tener conto del principio generale n. 5 (di cui all'Allegato 1 al D.lgs. n. 118/2011) relativo alla veridicità, che applicato al bilancio di previsione richiede una rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno anche in futuro. Il principio evidenzia che nella valutazione si devono evitare le sottovalutazioni e le sopravalutazioni delle singole poste.

VALUTAZIONE DELLA MANOVRA SULLE ENTRATE E SULLE SPESE

L'Organo di revisione, ai fini della verifica dell'attendibilità delle entrate e congruità delle spese previste, deve analizzare in particolare:

- la previsione di entrate tributarie in relazione alla manovra dell'ente ed ai limiti posti dalla legge;
- la previsione per recupero evasione tributaria;
- la previsione delle entrate per i servizi pubblici e in particolare dei servizi pubblici a domanda individuale;
- la previsione delle entrate derivanti dalle sanzioni per violazioni del codice della strada;
- la previsione delle entrate derivanti da titoli abilitativi;
- la previsione di spesa del personale;
- la previsione di spesa per rimborso delle rate dei prestiti;
- il rispetto dei vincoli e limiti di spesa;
- la corretta quantificazione del fondo di riserva di competenza e di cassa, del fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo rischi.

ULTERIORI VERIFICHE

Per quanto concerne la verifica del rispetto dei vincoli di finanza pubblica l'Organo di revisione deve controllare in particolare:

- la spesa di personale e il rispetto del limite delle assunzioni;
- la spesa di personale relativamente al lavoro flessibile;
- il limite al trattamento accessorio e alla contrattazione decentrata integrativa;
- i limiti posti dall'art.6 del D.l. n. 78/2010 (riduzione dei costi degli apparati amministrativi)
- i limiti posti dall'art.5 comma 2 del D.l. n. 95/2010 (riduzione spese per acquisto e gestione autovetture);
- i vincoli posti dall'art.12 del D.l. n. 98/2011 (limite all'acquisto di immobili);
- i limiti posti dall'art.1 commi 512 e 516 della Legge n. 208/2015 (limiti alle spese di informatica).
- Il rispetto dei limiti di indebitamento: il controllo si rende necessario per verificare ed attestare nella formulazione del parere sul bilancio di previsione il rispetto dei limiti all'indebitamento (art. 204 del Tuel), la corretta destinazione dei finanziamenti a spese d'investimento e la sostenibilità finanziaria degli oneri derivanti dall'ammortamento;

OBBLIGHI SUCCESSIVI

Ai fini del controllo degli obblighi che gravano sull'ente locale dopo l'approvazione del bilancio di previsione, l'Organo di revisione verifica:

- gli adempimenti in materia di piano esecutivo di gestione e delle performance;
- gli adempimenti circa la trasmissione alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (Bdap) nei termini e secondo le modalità previste dalla legge (decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 12 maggio 2016);
- nell'ipotesi di mancato invio dei dati alla Bdap nei termini, il rispetto del divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo, con qualsiasi tipologia contrattuale;
- il rispetto degli obblighi di pubblicazione del bilancio di previsione e del PEG sul sito internet dell'ente, nella sezione dedicata ai bilanci dell'amministrazione trasparente. Nel sito internet dell'ente sono pubblicate anche le variazioni del bilancio di previsione, il bilancio di previsione assestato e il piano esecutivo di gestione assestato.

CONTROLLI DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVO – CONTABILE

VIGILANZA DELLA GESTIONE

L’Organo di revisione effettua controlli periodici ai fini dell’attività di vigilanza, secondo un programma rivolto all’intera durata del proprio mandato, attraverso controlli, anche a campione, sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, esercitando in tal modo un controllo concomitante della gestione, anche ai fini della relazione al rendiconto.

La vigilanza sul rispetto dei vincoli giuridici e contabili **non deve limitarsi ad aspetti formali ma deve essere estesa al controllo degli aspetti sostanziali** di natura finanziaria, patrimoniale ed economica della gestione.

L’Organo di revisione deve verificare l’adeguatezza del sistema di controllo interno di regolarità amministrativa e contabile di cui all’articolo 147-bis del Tuel previsto per garantire la legittimità amministrativa e contabile, la regolarità e la correttezza dell’azione amministrativa.

VIGILANZA DELLA GESTIONE

Il controllo contabile deve interessare:

- la verifica del rispetto della legge, dello statuto e dei regolamenti nella tenuta della contabilità;
- la verifica del rispetto dei principi contabili elaborati ed approvati;
- la verifica in ordine ai metodi, alle tecniche e alle procedure di rilevazione contabile dei fatti amministrativi di esercizio dell’ente locale.

GESTIONE DELLE ENTRATE

L’Organo di revisione deve effettuare controlli, anche “a campione”, mirati al riscontro della regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate in conformità alle disposizioni di legge, dei principi contabili e alle norme regolamentari, verificando che l’attività di accertamento delle singole entrate venga effettuata correttamente nei tempi e nei modi previsti e monitorando l’andamento complessivo delle entrate al fine degli equilibri complessivi del bilancio, tenendo in considerazione le disposizioni del principio contabile applicato di cui all’allegato 4/2 al D.lgs. n. 118/2011 che indica le modalità di accertamento e imputazione.

GESTIONE DELLE ENTRATE

Va verificato:

- indicazione della ragione del credito e del titolo giuridico che supporta il credito;
- indicazione del soggetto o dei soggetti debitori;
- ammontare del credito;
- presenza della scadenza, eventualmente distinta in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato nel bilancio di previsione;
- presenza di idonea documentazione trasmessa dal responsabile del procedimento al responsabile del servizio finanziario;
- indicazione da parte del soggetto cui è affidata la gestione della risorsa di entrata;
- rispetto in generale del principio della competenza potenziata di cui al principio contabile applicato all'allegato 4/2 al D.lgs. n. 118/2011;
- presenza anche degli effetti sul valore economico del ricavo/provento e dei riflessi sul patrimonio se vi sono (con particolare attenzione ai ricavi pluriennali che generano risconti passivi e alle alienazioni che possono generare plusvalenza o minusvalenza);
- corretta imputazione al bilancio;
- rispetto della ulteriore disciplina eventualmente prevista dal regolamento di contabilità dell'ente locale;
- rispetto della normativa fiscale (rimando al principio di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli enti locali n.11).

GESTIONE DELLE ENTRATE

Per quanto riguarda la corretta applicazione dei principi contabili:

- che siano accertate anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale (a fronte delle quali occorre accantonare il fondo crediti dubbia esigibilità);
- che l'accertamento dell'entrata sia registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza;
- che non siano riferite all' esercizio finanziario entrate future;
- che sia effettuata la registrazione nelle scritture contabili dell'ente locale di tutte le entrate, comprese quelle che non generano movimenti di cassa, al fine di rilevare gli aspetti economico-patrimoniali;
- che attraverso la codifica della transazione elementare siano distinte le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti;
- che siano state verificate le ragioni del mantenimento del credito e che ciò sia effettuato dal responsabile della specifica entrata;

GESTIONE DELLE ENTRATE

Nella verifica della fase della riscossione:

- che gli ordinativi di incasso siano imputati contabilmente all’esercizio in cui il tesoriere ha incassato le relative entrate, anche se la comunicazione è pervenuta all’ente locale nell’esercizio successivo;
- che l’ente locale proceda alla regolarizzazione dell’incasso entro 60 giorni dalla comunicazione e, comunque, entro i termini previsti per la resa del conto del tesoriere;
- che sia rispettato il vincolo autorizzatorio dello stanziamento per gli incassi derivanti dalle accensioni di prestiti;
- che gli incaricati interni versino le somme riscosse presso la tesoreria dell’ente locale con cadenza stabilita dal regolamento di contabilità, non superiori ai quindici giorni lavorativi.

GESTIONE DELLE ENTRATE

Per le somme accertate e non riscosse entro il termine dell’esercizio:

- che ogni responsabile di servizio effettui la verifica di esigibilità dei residui attivi ai fini del riaccertamento ordinario;
- che le dichiarazioni di inesigibilità siano motivate;
- che i residui attivi di dubbia e difficile esazione stralciati dalle scritture di contabilità finanziaria siano rilevati nelle scritture economico-patrimoniali dell’ente locale e riportati nell’apposito prospetto allegato al rendiconto e siano aggiornati ogni anno;
- che i crediti non siano prescritti;
- la correttezza delle azioni poste in essere per il recupero delle somme dopo la scadenza.

GESTIONE DELLE SPESE

Le verifiche dell'Organo di revisione sulla gestione della spesa devono tener conto del fatto che tutte le obbligazioni passive devono essere registrate secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al D.lgs. n. 118/2011.

Il controllo da parte dell'Organo di revisione, anche "a campione", degli atti di impegno deve essere teso a verificare la sussistenza dei seguenti elementi:

- presenza degli elementi dell'impegno (obbligazione giuridicamente perfezionata, ragione del debito, somma da pagare, soggetto/i creditore/i) o della prenotazione nel caso di opere pubbliche;
- esigibilità dell'obbligazione giuridica e l'indicazione dell'esercizio di perfezionamento;
- cronoprogramma nel caso di spese imputate agli esercizi successivi;
- presenza di idonea documentazione trasmessa del responsabile del procedimento al responsabile del servizio finanziario;
- indicazione degli accertamenti di entrata che finanziano la spesa per gli investimenti;
- presenza degli effetti economico-patrimoniali;
- corretta imputazione al bilancio;
- rispetto della normativa fiscale.

GESTIONE DELLE SPESE

Verifica degli impegni:

- che non siano riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica;
- che siano registrate tutte le spese, anche quelle che non determinano movimenti di cassa effettivi, al fine della rilevazione degli effetti economico-patrimoniali;
- che gli atti di impegno contengano anche la trattazione degli effetti economico-patrimoniali indicando le conseguenze nel conto economico e nello stato patrimoniale;
- che entro fine anno decadano le prenotazioni di impegni relativi a procedure in via di espletamento per le quali non sia stata assunta dall'ente locale l'obbligazione di spesa verso i terzi;
- che l'attestazione di copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo a impegni concernenti investimenti sia resa indicando gli estremi del provvedimento di accertamento delle entrate che costituiscono la copertura e la loro classificazione in bilancio;

GESTIONE DELLE SPESE

- che nel caso di acquisizione di un investimento già realizzato, con pagamento frazionato negli esercizi successivi, la spesa di investimento sia registrata con imputazione per l'intero importo all'esercizio in cui il bene entra nel patrimonio dell'ente locale;
- che nell'ipotesi di lavori pubblici di somma urgenza siano rispettate le norme dell'ordinamento;
- che non siano assunti impegni per gli esercizi del bilancio successivi a quello di competenza al di fuori dei casi contemplati dall'ordinamento;
- che non siano assunti impegni sugli esercizi non considerati nel bilancio, fatta eccezione dei casi previsti dall'ordinamento (solo per spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, 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), al verificarsi dei quali occorre verificare che l'elenco dei provvedimenti sia trasmesso al Consiglio.

VERIFICHE SPECIFICHE SUI PAGAMENTI

L'Organo di revisione deve verificare che l'ente locale rispetti la normativa sui pagamenti in materia di Documento Unico di Regolarità contributiva (Durc), che l'ente locale esegua la verifica degli inadempienti e la tracciabilità dei flussi finanziari.

Per quanto riguarda la tempestività dei pagamenti risulta necessario:

- vigilare sulla corretta applicazione delle norme finalizzate a garantire la tempestività dei pagamenti da parte delle amministrazioni pubbliche;
- verificare le attestazioni relative ai pagamenti effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, nonché all'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all'articolo 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33 e darne atto nella propria relazione;
- verificare, per gli enti che non hanno effettuato il passaggio a SIOPE+ di cui all'articolo 14, commi 8-bis e 8-ter, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, la trasmissione alla piattaforma elettronica dei crediti commerciali delle comunicazioni relative al pagamento delle fatture;
- verificare l'attuazione da parte dell'ente delle misure sui pagamenti previste dalla legge 145/2018.

IPOTESI DI IRREGOLARITÀ

Ove si riscontri una irregolarità, l'Organo di revisione invita, in primo luogo, l'ente locale a porre in essere azioni correttive. Ove queste non vengano attuate, anche solo per inerzia o non sia possibile attuarle, occorre segnalare al Consiglio con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurano ipotesi di responsabilità.

IL RENDICONTO

IL RENDICONTO

Il Rendiconto illustra è il documento che dimostra in che modo sono state consumate le risorse autorizzate nel corso dell'anno, analizzando nel dettaglio come è composto l'avanzo di amministrazione in tutte le sue componenti.

La relazione dell'Organo di revisione sullo schema di rendiconto contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione per quanto di propria competenza.

Per la stesura della relazione l'Organo di revisione riceve lo schema di rendiconto approvato dall'organo esecutivo. La relazione deve essere predisposta entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque **non inferiore a 20** giorni decorrente dalla trasmissione della proposta approvata dall'organo esecutivo.

Con la procedura disposta dal regolamento di contabilità l'organo consigliare acquisisce i documenti di rendiconto, **completi della relazione dell'Organo di revisione**, nel termine fissato dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni.

IL RENDICONTO

La mancata approvazione del rendiconto entro il termine di legge comporta:

- l’attivazione della procedura prevista per la mancata approvazione del bilancio di previsione (comma 2 articolo 141 del D.lgs. n. 267/2000 di seguito Tuel);
- il divieto di assumere personale fino all’assolvimento dell’obbligo;
- il temporaneo assoggettamento ai controlli centrali per gli enti locali strutturalmente deficitari (copertura del costo di alcuni servizi) fino all’adempimento.

L’approvazione anche se successiva ai termini stabiliti dalla legge, sana i diviti sopra applicati.

I CONTROLLI SUL RENDICONTO

Su base campionaria, vanno effettuati controlli di corrispondenza e di rispetto delle regole e dei principi contabili ed in particolare:

a) la regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate e delle spese in conformità alle disposizioni di legge, ai principi contabili

b) la corrispondenza dei risultati esposti nel conto del bilancio per ogni tipologia di entrata e programma di spesa con quelli risultanti dalle scritture contabili

c) l'equivalenza delle previsioni e degli accertamenti di entrata con le previsioni e impegni di spesa per i capitoli relativi ai servizi per conto terzi e partite di giro;

d) la corrispondenza del conto del tesoriere con gli incassi e pagamenti risultanti dal conto del bilancio;

e) l'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi risultanti dal riaccertamento ordinario

f) la corretta e completa redazione della relazione sulla gestione

g) il rispetto degli obblighi in materia di dichiarazione annuale, Iva e Irap e alla dichiarazione dei sostituti di imposta.

h) la correttezza nella gestione degli agenti contabili e la tenuta degli inventari

I CONTROLLI SUL RENDICONTO

Relativamente ai risultati e agli elementi gestionali, le verificare vanno concentrate:

a) il risultato della gestione di cassa, distinguendo anche la cassa vincolata, conciliato con il conto del tesoriere;

b) il risultato della gestione finanziaria di competenza;

c) gli equilibri del bilancio di competenza a rendiconto distinti in parte corrente, parte capitale ed equilibrio finale;

d) il risultato d'amministrazione e la sua corretta suddivisione, come richiesto dall'art.187 del Tuel

e) l'esigibilità dei residui attivi ai fini dell'accantonamento del fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione

f) il rispetto dei limiti di indebitamento

g) il rispetto delle spese di personale

h) l'andamento degli organismi partecipati

i) I parametri strutturalmente deficitari

j) la presenza di eventuali debiti fuori bilancio non riconosciuti alla data del 31 dicembre

IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE E IL RISULTATO DI COMPETENZA

IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Art. 186. Risultato contabile di amministrazione
(articolo così modificato dall'art. 74 del d.lgs. n. 118 del 2011, introdotto dal d.lgs. n. 126 del 2014)

1. Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.

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

IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Risultato di amministrazione: rappresenta la capacità dell'ente alla fine dell'esercizio:

a) di far fronte con il complesso delle risorse disponibili al totale dei propri debiti esigibili;

b) di finanziare nuove spese.

Non comprende le risorse con le quali l'ente ha finanziato spese esigibili negli esercizi successivi, rappresentate dal Fondo pluriennale vincolato iscritto in spesa.

+ Fondo di cassa iniziale

+ Residui attivi

- Residui passivi

- Fondo pluriennale vincolato

definizione tradizionale

definizione armonizzata

IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Art. 187. Composizione del risultato di amministrazione
(articolo così modificato dall'art. 74 del d.lgs. n. 118 del 2011, introdotto dal d.lgs. n. 126 del 2014)

1. Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'articolo 188.

IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Fondo cassa al 1° gennaio	(+)
RISCOSSIONI	(+)
PAGAMENTI	(-)
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)
RESIDUI ATTIVI	(+)
RESIDUI PASSIVI	(-)
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A)	**(=)**

IL PRINCIPIO CONTABILE GENERALE N. 9 DELLA PRUDENZA

Gli accantonamenti in bilancio e a rendiconto sono espressione della concreta applicazione del principio della prudenza funzionale a quello dell'equilibrio e che si combina con quello della congruità (principio n. 8) che vuole sia verificata l'adeguatezza dei mezzi disponibili e con quello della coerenza (principio n.10).

In bilancio devono essere iscritte le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo mentre le componenti negative saranno limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste. Nel rendiconto l'applicazione del principio comporta che le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte quelle negative devono essere rendicontate anche se non sono definitivamente realizzate.

La funzione correttiva degli accantonamenti in bilancio e a rendiconto è essenziale per gli equilibri.

COMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Parte accantonata

Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/.....
Accantonamento ai residui perenti al 31/12/.....
Fondo perdite società partecipate
Fondo contenzioso
Altri accantonamenti **Totale parte accantonata (B)**

Parte vincolata

Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili
Vincoli derivanti da trasferimenti
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente
Altri vincoli **Totale parte vincolata (C)**

Parte destinata agli investimenti

Totale parte destinata agli investimenti (D)
Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)

LEGGE 243/2012

- La Legge costituzionale n. 1/2012 ha modificato **l'art. 81 della Costituzione**, il sesto comma prevede:

*"Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare **l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni** sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale";*

- **La legge n. 243 del 2012** contiene "Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione";
- Il capo IV della legge contiene le norme sull' equilibrio dei bilanci delle Regioni e degli enti locali e sul concorso dei medesimi enti alla sostenibilità del debito pubblico;
- **La legge 12 agosto 2016, n. 164 ha introdotto importanti modifiche alla legge n.243 del 2012**, in materia di equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali.

LE MODIFICHE INTRODOTTE DALLA L. 164/2016

Art. 9 (Equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali)

I bilanci delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando, **sia nella fase di previsione che di rendiconto**, conseguono un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali, …omissis…

Si tratta della competenza finanziaria potenziata di cui al D. Lgs. 118 e smi;

Si elimina il vincolo di parte corrente e il vincolo di cassa sia a preventivo, sia a consuntivo. La relazione tecnica al Ddl fa riferimento al fatto che tali vincoli sono già soddisfatti secondo i principi contabili di cui al D. Lgs. 118/2011 e smi;

Viene incluso il Fondo pluriennale vincolato di entrata con la legge di bilancio, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica e su base triennale

A decorrere dall'anno 2020 si include il FPV finanziato da entrate finali;

L'impiego dell'avanzo di amministrazione è possibile ma nei limiti dei fondi di accantonamento iscritti in bilancio (FCDE e altri fondi) e della quota di rimborso dell'indebitamento.

LE SENTENZE DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 247/2017 E N. 101/2018

La sentenza della Corte costituzionale n. 247/2017, sull'avanzo di amministrazione, afferma:

"Sul punto, è da condividere l'assunto della Regione autonoma Friuli- Venezia Giulia, la quale osserva che «l'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, una volta che sia stato [correttamente] accertato e rappresentato nei rendiconti, **[diventa] un elemento patrimoniale della Regione**, che la norma impugnata, secondo quanto qui prospettato, renderebbe indisponibile da parte dell'ente [...], generando una situazione equivalente alla sottrazione materiale di risorse, analoga alla previsione di una riserva all'erario o di un accantonamento di entrata a valere sulle quote di tributi erariali di spettanza regionale»";

"Invero, la disposizione costituzionale (art.97) prevede, dopo la riforma, che per tutte le pubbliche amministrazioni l'equilibrio dei rispettivi bilanci sia prodromico al buon andamento e all'imparzialità dell'azione amministrativa;

La seconda parte del primo comma di tale articolo contempla poi la partecipazione delle amministrazioni stesse alla «sostenibilità del debito pubblico»".

LE SENTENZE DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 247/2017 E N. 101/2018

“Sotto tale profilo, il miglior rapporto tra equilibrio del bilancio e buon andamento dell’azione amministrativa risiede in un armonico perseguimento delle finalità pubbliche attraverso il minor impiego possibile delle risorse acquisite mediante i contributi e il prelievo fiscale; in sostanza, un ottimale rapporto tra efficienza ed equità.”;

Alla luce di tali considerazioni, l’avanzo di amministrazione non può essere oggetto di “prelievo forzoso” attraverso indirette prescrizioni tecniche come quelle impugnate dalla ricorrente;

In definitiva, risulta con chiarezza dalle considerazioni precedenti che l’avanzo di amministrazione, una volta accertato nelle forme di legge, è nella disponibilità dell’ente che lo realizza, secondo quanto precedentemente precisato.

LE SENTENZE DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 247/2017 E N. 101/2018

La sentenza n. 101/2018, afferma:

“Corollario di tali pronunce è che – ove le norme contenute nella legge rinforzata, o comunque riconducibili al coordinamento della finanza pubblica, precludessero l’utilizzazione negli esercizi successivi dell’avanzo di amministrazione e dei fondi destinati a spese pluriennali – il cosiddetto pareggio verrebbe invece a configurarsi come “attivo strutturale inertizzato”, cioè inutilizzabile per le destinazioni già programmate e, in quanto tale, costituzionalmente non conforme agli artt. 81 e 97 Cost;

Tenuto conto che le spese di natura pluriennale coincidono quasi specularmente con le risorse destinate agli investimenti, verrebbe, tra l’altro, ontraddetto il principio di anticiclicità delle politiche di bilancio introdotto dal nuovo art. 81, primo comma, Cost., poiché per contrastare le fasi avverse del ciclo economico non potrebbero essere impiegate nemmeno le risorse già disponibili per gli investimenti;

Infine, per quel che riguarda i tecnicismi contabili inerenti alle rilevazioni statistiche in ambito nazionale ed europeo, questa Corte ha affermato che essi possono essere elaborati liberamente dal legislatore purché la loro concatenazione non alteri concetti base dell’economia finanziaria quali «risultato di amministrazione» e «fondo pluriennale vincolato» e, più in generale, non violi i principi costituzionali della copertura delle spese, dell’equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e della “chiamata” degli enti territoriali ad assicurare la sostenibilità del debito (art. 97, primo comma, secondo periodo, Cost.).”

ATTUAZIONE SENTENZE DELLA CORTE COSTITUZIONALE

Circolare RGS n. 5 del 20 febbraio 2018

La prima circolare RGS ha confermato l'obbligo per tutti gli enti territoriali di rispettare i vincoli di finanza pubblica previgenti alle sentenze; > L'utilizzo dell'avanzo, delle risorse derivanti da debito (incluso fondo pluriennale vincolato) è possibile nel rispetto del saldo di ciascun ente e/o attraverso gli strumenti di flessibilità del saldo vigenti (patti solidarietà nazionali e intese regionali);

I decreto MEF-RGS 23/07/2018 n. 182944 (Monitoraggio) prevede nelle premesse che "la piena attuazione delle sentenze della Corte Costituzionale n. 247/2017 e 101/2018 determina maggiori oneri per la finanza pubblica e di conseguenza trova applicazione il c. 13 dell'art. 17 della legge 196/2009;

L'art. 13, c. 4, del DL 25/07/2018, n. 91, recante "Proroga di termini previsti da disposizioni legislative", convertito in legge, con modificazioni, dalla L. 21/09/2018, n. 108, prevede l'istituzione, nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, di un apposito fondo, pari a 140 milioni di euro per l'anno 2018, a 320 milioni di euro per l'anno 2019, a 350 milioni di euro per l'anno 2020 e a 220 milioni di euro per l'anno 2021. Per favorire gli investimenti delle città metropolitane, delle province e del comuni da realizzare attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti"(Copertura finanziaria perfezionata dall'art. 1, c. 826 della legge di bilancio 2019).

ATTUAZIONE SENTENZE DELLA CORTE COSTITUZIONALE

La circolare RGS n. 25 del 3 ottobre 2018 prevede che:

"… la Corte costituzionale, interpretando l'articolo 9 della legge n. 243 del 2012, ha di fatto introdotto la possibilità di utilizzare il risultato di amministrazione. Il comma 13 dell'articolo 17 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, prevede che "il Ministro dell'economia e delle finanze, allorché riscontri che l'attuazione di leggi rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, assume tempestivamente le conseguenti iniziative legislative al fine di assicurare il rispetto dell'articolo 81 della Costituzione. La medesima procedura è applicata in caso di sentenze definitive di organi giurisdizionali e della Corte costituzionale recanti interpretazioni della normativa vigente suscettibili di determinare maggiori oneri, fermo restando quanto disposto in materia di personale dall'articolo 61 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165";

"… ai fini della determinazione del saldo di finanza pubblica per l'anno 2018, di cui al paragrafo B.1 della circolare n. 5 del 20 febbraio 2018, gli enti considerano tra le entrate finali anche l'avanzo di amministrazione per investimenti applicato al bilancio di previsione del medesimo esercizio."

ATTUAZIONE SENTENZE DELLA CORTE COSTITUZIONALE

Pertanto gli enti:

- Possono utilizzare l’avanzo di amministrazione per investimenti nel rispetto delle sole disposizioni previste dal DLgs n. 118 del 2011;
- Considerano tra le entrate finali valide ai fini della verifica dei vincoli di finanza pubblica anche l’avanzo di amministrazione per investimenti;
- L’avanzo di amministrazione – nell’anno 2018 – può essere utilizzato senza alcun limite e senza fare richiesta, unico vincolo: per spese di investimento. Non ci sono «vincoli» sulla tipologia di avanzo (vincolato, destinato e libero).

L’EQUILIBRIO DI BILANCIO A DECORRERE DAL 2019 L. 145/2018, ART. 1, C. 820 E 821

820. A decorrere dall’anno 2019, in attuazione delle sentenze della Corte costituzionale n. 247 del 29 novembre 2017 e n. 101 del 17 maggio 2018, le regioni a statuto speciale, le province autonome di Trento e di Bolzano, le città metropolitane, le province e i comuni utilizzano il risultato di amministrazione e il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa **nel rispetto delle disposizioni previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;**

821. **Gli enti di cui al comma 819 si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell’esercizio non negativo. L’informazione di cui al periodo precedente è desunta, in ciascun anno, dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione previsto dall’allegato 10 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;**

Eliminati monitoraggio e certificazione: informazione verificata dal prospetto «Verifica degli equilibri» allegato al rendiconto di gestione (all. 10, DLgs n. 118/2011);

Processo di notevole semplificazione.» sulla tipologia di avanzo (vincolato, destinato e libero).

L’EQUILIBRIO DI BILANCIO A DECORRERE DAL 2019 L. 145/2018, ART. 1, C. 820 E 821

- Il «doppio binario» è superato: gli enti locali rispettano esclusivamente i principi contabili e gli equilibri di bilancio previsti dal Dlgs n. 118 del 2011;
- Si può utilizzare pienamente l’avanzo (fanno eccezione gli enti in disavanzo di cui all’art. 1, commi 897 e 898 della legge 145/2018) e il debito nell’osservanza degli articoli da 202 a 204 del DLgs n. 267 del 2000;
- Cessano di avere applicazione – a livello di singolo ente - tutte le disposizioni del «pareggio ex artt. 9 e 10 della legge n. 243 del 2012: e sono superati gli «spazi» finanziari/strumenti di «flessibilità» del saldo;
- Non si introducono sanzioni ed è prevista la possibilità di intervento (da parte dello Stato) in caso di andamenti di spesa non compatibili con gli obiettivi di finanza pubblica.

L’EQUILIBRIO DI BILANCIO A DECORRERE DAL 2019 L. 145/2018, ART. 1, C. 820 E 821

Gli equilibri di bilancio dopo l’abolizione di regole finanziarie aggiuntive. “L’articolo 1, commi da 819 a 830, della legge di bilancio 2019 ha introdotto per gli enti territoriali nuove disposizioni in tema di equilibrio di bilancio prevendendo che gli stessi, a decorrere dal 2019”, **soddisfano tale condizione laddove risulti verificato un risultato di competenza dell’esercizio non negativo.**

Nello specifico è stato sancito il **superamento delle norme in materia di rispetto del principio di pareggio di bilancio basate sull’articolo 9 della legge n.243/2012, a favore di un risultato di competenza dell’esercizio non negativo desumibile dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto di gestione.** La nuova regola si applica agli Enti locali dal 2019 a differenza delle Regioni a statuto ordinario in cui trova applicazione solo a decorrere dall’anno 2021.

L’EQUILIBRIO DI BILANCIO A DECORRERE DAL 2019 L. 145/2018, ART. 1, C. 820 E 821

E’ stata così “archiviata” la fase, sostanzialmente breve seppur articolata, che ha caratterizzato il passaggio dal patto di stabilità interno al nuovo saldo di finanza pubblica (saldo non negativo tra le entrate e le spese finali) introdotto, a partire dall’anno 2016 (articolo 1, comma 707, commi da 709 a 713, comma 716 e commi da 719 a 734, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 – legge di stabilità 2016), ed oggetto di significativa rivisitazione per effetto della legge n. 164 del 2016, che ha permesso di ridurre sensibilmente l’obiettivo di finanza pubblica degli enti territoriali pur mantenendo;

Limiti nell’utilizzo dell’avanzo di amministrazione;

- **(In misura non superiore agli stanziamenti previsti per il Fondo crediti dubbia esigibilità ed i Fondi spese e rischi futuri di ciascun anno di programmazione;**
- **Nonché per le quote di capitale di rimborso prestiti) e nell’utilizzo del Fondo pluriennale vincolato.**

L’IMPOSTAZIONE DEL BILANCIO DI PREVISIONE SECONDO LA NUOVA REGOLA DI FINANZA PUBBLICA

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

IL RISULTATO DI COMPETENZA DI PARTE CORRENTE

Il risultato di competenza di parte corrente è determinato dalla differenza tra le seguenti voci di cui alla lettera a) e quelle di cui alla lettera b):

a) gli impegni riguardanti le spese correnti, le spese per trasferimenti in c/capitale e le quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti (dando evidenza ai rimborsi anticipati), incrementati dell'importo degli stanziamenti definitivi di bilancio relativi al fondo pluriennale vincolato di spesa di parte corrente, al fondo pluriennale vincolato di spesa per gli altri trasferimenti in conto capitale al ripiano del disavanzo e al fondo anticipazioni di liquidità;

b) gli accertamenti riguardanti le entrate correnti (i primi tre titoli dell'entrata), i contributi destinati al rimborso dei prestiti, le entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti e le entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili, incrementati dagli stanziamenti definitivi relativi al fondo pluriennale vincolato di parte corrente iscritto in entrata e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente. Il prospetto degli equilibri degli enti locali distingue le voci che concorrono al risultato di competenza di parte corrente in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili.

L’EQUILIBRIO DI BILANCIO DI PARTE CORRENTE E L’EQUILIBRIO COMPLESSIVO DI PARTE CORRENTE

Al fine di tenere conto anche degli effetti derivanti dalla destinazione delle risorse acquisite in bilancio alla costituzione degli accantonamenti di parte corrente previsti dalle leggi e dai principi contabili e al rispetto dei vincoli specifici di destinazione di parte corrente il prospetto determina anche **l’equilibrio di bilancio di parte corrente** pari al risultato di competenza di parte corrente (avanzo di competenza di parte corrente con il segno +, o il disavanzo di competenza di parte corrente con il segno -) **al netto delle risorse di parte corrente accantonate nel bilancio dell’esercizio cui il rendiconto si riferisce (stanziamenti definitivi) e delle risorse vincolate di parte corrente non ancora impegnate alla data del 31 dicembre dell’esercizio cui il rendiconto si riferisce.**

Il prospetto determina l’equilibrio complessivo di parte corrente che tiene conto anche degli effetti derivanti dalle variazioni degli accantonamenti di parte corrente effettuati in sede di rendiconto in attuazione dei principi contabili, nel rispetto del principio della prudenza e a seguito di eventi verificatosi dopo la chiusura dell’esercizio cui il rendiconto si riferisce o successivamente ai termini previsti per le variazioni di bilancio. L’equilibrio complessivo di parte corrente è pari alla somma algebrica tra l’equilibrio di bilancio di parte corrente e la variazione degli accantonamenti di parte corrente effettuata in sede di rendiconto.

IL RISULTATO DI COMPETENZA IN CONTO CAPITALE

Il risultato di competenza in c/capitale è determinato dalla differenza tra le voci di cui alle seguenti lettera a) e lettera b):

a) Gli impegni riguardanti le spese di investimento (al netto dei trasferimenti in c/capitale) e le spese per acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale incrementate dagli stanziamenti definitivi di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato di spesa in c/capitale (al netto del fondo pluriennale vincolato per i trasferimenti in c/capitale) e il fondo pluriennale vincolato per le acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale;

b) Gli accertamenti riguardanti le entrate in conto capitale (al netto dei trasferimenti in c/capitale, dei contributi destinati al rimborso dei prestiti, delle entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti e delle altre entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge), le alienazioni di partecipazioni e conferimenti di capitale e le accensioni dei prestiti (al netto di quelle destinate all'estinzione anticipata di prestiti), incrementati dagli stanziamenti definitivi di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato in c/capitale di entrata, l'utilizzo dell'avanzo di competenza in c/capitale.

L’EQUILIBRIO DI BILANCIO IN C/CAPITALE E L’EQUILIBRIO COMPLESSIVO IN CONTO CAPITALE

Al fine di tenere conto anche degli effetti derivanti dalla destinazione delle risorse acquisite in bilancio alla costituzione degli accantonamenti in c/capitale previsti dalle leggi e dai principi contabili e al rispetto dei vincoli specifici di destinazione in c/capitale il prospetto determina **l’equilibrio di bilancio in c/capitale** pari al risultato di competenza in c/capitale (avanzo di competenza in c/capitale con il segno +, o il disavanzo di competenza in c/capitale con il segno -) **al netto delle risorse in c/capitale accantonate nel bilancio dell’esercizio cui il rendiconto si riferisce (stanziamenti definitivi) e delle risorse vincolate in c/capitale non ancora impegnate alla data del 31 dicembre dell’esercizio cui il rendiconto si riferisce.**

Il prospetto determina anche **l’equilibrio complessivo in c/capitale** che tiene conto degli effetti derivanti **dalle variazioni degli accantonamenti in c/capitale effettuati in sede di rendiconto in attuazione dei principi contabili, nel rispetto del principio della prudenza e a seguito di eventi verificatosi dopo la chiusura dell’esercizio cui il rendiconto si riferisce** o successivamente ai termini previsti per le variazioni di bilancio.

L’equilibrio complessivo in c/capitale è pari alla somma algebrica tra l’equilibrio di bilancio in c/capitale e la variazione degli accantonamenti in c/capitale effettuata in sede di rendiconto.

L’EQUILIBRIO TRA LE PARTITE FINANZIARIE E IL SALDO CORRENTE AI FINI DELLA COPERTURA DEGLI INVESTIMENTI PLURIENNALI

L’equilibrio tra le partite finanziarie in termini di competenza, tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le operazioni di acquisto/alienazione di titoli obbligazionari e di concessione/riscossione crediti, ridotto dell’importo delle previsioni di bilancio definitive di spesa per incremento di attività finanziaria destinato a confluire nel risultato di amministrazione come quota vincolata. **Anche per il saldo tra le partite finanziarie è determinato il risultato di competenza, l’equilibrio di bilancio e l’equilibrio complessivo.** Nel caso di concessioni di crediti o altri incrementi delle attività finanziarie di importo superiore rispetto alle riduzioni di attività finanziarie esigibili nel medesimo esercizio, il saldo negativo, riferito all’equilibrio complessivo, è finanziato da risorse correnti, mentre l’eventuale saldo positivo delle attività finanziarie, sempre riferito all’equilibrio complessivo, è destinato al rimborso anticipato dei prestiti e al finanziamento degli investimenti. Il prospetto degli equilibri delle Regioni dedica un’apposita sezione alle partite finanziarie.

Infine il prospetto determina il Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali, nel rispetto dei principi contabili.

IL RISULTATO DI COMPETENZA

Come desumibile dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto di gestione (allegato 10 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118), come modificato dal DM 1.08.2019 infatti gli esiti sono stati i seguenti:

- W1 (Risultato di competenza): € ....
- W2* (equilibrio di bilancio): €.....
- W3* (equilibrio complessivo): €.....

* per quanto riguarda W2) e W3 (equilibrio complessivo) si ricorda che ai sensi del DM 1.08.2019 per il rendiconto 2019 si tratta di valori **con finalità meramente conoscitive**.

IL RISULTATO DI COMPETENZA

L'avanzo/disavanzo di competenza è pari alla differenza tra il totale complessivo delle entrate e il totale complessivo delle spese:

+ Utilizzo avanzo di amministrazione + Fondo pluriennale vincolato di parte corrente + Fondo pluriennale vincolato in c/capitale + Totale entrate accertate nell'esercizio	TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE (+)
+ Disavanzo di amministrazione da ripianare nell'esercizio + Fondo pluriennale vincolato di parte corrente + Fondo pluriennale vincolato in c/capitale + Fondo anticipazioni di liquidità + Totale spese impegnate nell'esercizio	TOTALE COMPLESSIVO SPESE (-)
	AVANZO/DISAVANZO DI COMPETENZA

IL RISULTATO DI COMPETENZA

L'equilibrio di bilancio è pari al risultato di competenza al netto delle risorse accantonate nel bilancio e delle risorse vincolate non ancora impegnate alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce:

a) Avanzo di competenza (+) /Disavanzo di competenza (-)
b) Risorse accantonate stanziate nel bilancio dell'esercizio N (+)
c) Risorse vincolate nel bilancio (+)

---

d) EQUILIBRIO DI BILANCIO (d=a-b-c)

L'equilibrio di bilancio consente di tenere conto degli effetti sulla gestione di competenza derivanti dalla destinazione delle risorse acquisite in bilancio alla costituzione degli accantonamenti previsti dalle leggi e dai principi contabili e dal rispetto dei vincoli specifici di destinazione definiti dall'articolo 187, comma 3-ter, del TUEL.

IL RISULTATO DI COMPETENZA

L'equilibrio complessivo è pari alla somma algebrica tra l'equilibrio di bilancio e il saldo algebrico delle variazioni degli accantonamenti effettuata in sede di rendiconto:

d)Equilibrio di bilancio (+)/(-)

e)Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto (+)/(-)

f) EQUILIBRIO COMPLESSIVO (f=d-e)

L'equilibrio di bilancio consente di tenere conto anche degli effetti derivanti dalle variazioni degli accantonamenti effettuate in sede di rendiconto in attuazione dei principi contabili e a seguito di eventi verificatosi dopo la chiusura dell'esercizio o successivamente ai termini previsti per le variazioni di bilancio.

VERIFICA EQUILIBRI
(solo per gli Enti locali)

EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO		COMPETENZA (ACCERTAMENTI E IMPEGNI IMPUTATI ALL'ESERCIZIO)
~~Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio~~	-	-
A) Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata	(+)	
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)	
B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00	(+)	
di cui per estinzione anticipata di prestiti		
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)	
D)Spese Titolo 1.00 - Spese correnti	(-)	
D1) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa)	(-)	
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	
E1) Fondo pluriennale vincolato di spesa - titolo 2.04 Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	
F1) Spese Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari	(-)	
di cui per estinzione anticipata di prestiti		
F2) ~~di cui~~ Fondo anticipazioni di liquidità ~~(DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)~~	(-)	
G) Somma finale (G=A-AA+B+C-D-D1-D2-E-E1-F1-F2)		-

ALTRE POSTE DIFFERENZIALI, PER ECCEZIONI PREVISTE DA NORME DI LEGGE E DAI PRINCIPI CONTABILI, CHE HANNO EFFETTO SULL'EQUILIBRIO EX ARTICOLO 162, COMMA 6, DEL TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI

H) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese correnti	(+)	
di cui per estinzione anticipata di prestiti		
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)	
di cui per estinzione anticipata di prestiti		
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(+)	
O1) RISULTATO DI COMPETENZA DI PARTE CORRENTE (O1=G+H+I-L+M)		-
- Risorse accantonate di parte corrente stanziate nel bilancio dell'esercizio N	(-)	
- Risorse vincolate di parte corrente nel bilancio	(-)	
O2) EQUILIBRIO DI BILANCIO DI PARTE CORRENTE	(-)	-
- Variazione accantonamenti di parte corrente effettuata in sede di rendiconto'(+)/(-)	(-)	
O3) EQUILIBRIO COMPLESSIVO DI PARTE CORRENTE		-

P) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese di investimento	(+)	
Q) Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata	(+)	
R) Entrate Titoli 4.00-5.00-6.00	(+)	
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(-)	
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(-)	
S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(-)	
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzione di attività finanziarie	(-)	
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)	
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(-)	
U) Spese Titolo 2.00 - Spese in conto capitale	(-)	
U1) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale (di spesa)	(-)	
V) Spese Titolo 3.01 per Acquisizioni di attività finanziarie	(-)	
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	
Z1) RISULTATO DI COMPETENZA IN C/CAPITALE (Z1) = P+Q+R-C-I-S1-S2-T+L-M-U-U1-U2-V+E)		-

Z/1) Risorse accantonate in c/capitale stanziate nel bilancio dell'esercizio N	(-)	
- Risorse vincolate in c/capitale nel bilancio	(-)	
Z/2) EQUILIBRIO DI BILANCIO IN C/CAPITALE		-
- Variazione accantonamenti in c/capitale effettuata in sede di rendiconto'(+)/(-)	(-)	
Z3) EQUILIBRIO COMPLESSIVO IN CAPITALE		-
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(+)	-
2S) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(+)	-
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziarie	(+)	
X1) Spese Titolo 3.02 per Concessione crediti di breve termine	(-)	-
X2) Spese Titolo 3.03 per Concessione crediti di medio-lungo termine	(-)	
Y) Spese Titolo 3.04 per Altre spese per incremento di attività finanziarie	(-)	-
W1) RISULTATO DI COMPETENZA (W/1 = O1+Z1+S1+S2+T-X1-X2-Y-Z)		-
Risorse accantonate stanziate nel bilancio dell'esercizio N		
Risorse vincolate nel bilancio		
W2/EQUILIBRIO DI BILANCIO		-
Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto		
W3/EQUILIBRIO COMPLESSIVO		-

IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Il DM 1 agosto 2019 prevede che:

Le quote vincolate, accantonate e destinate nel risultato di amministrazione devono essere **sempre** analiticamente rappresentate negli allegati a1), a2) e a3) del Rendiconto della gestione **2019 e successivi;**

Le quote vincolate, accantonate e destinate nel risultato di amministrazione presunto devono essere analiticamente rappresentate negli allegati a1), a2) e a3) del Bilancio di previsione **2021-2023 e successivi, ma solo nel caso di loro utilizzo;**

Non trattasi di nuovi allegati, sono i prospetti che dovevano essere inseriti nella Relazione sulla gestione e nella Nota integrativa.

ALL. 11, RENDICONTO DELLA GESTIONE

ELENCO ANALITICO DELLE RISORSE ACCANTONATE NEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE (*)						
Capitolo di spesa	descrizione	Risorse accantonate al 1/1/ N	Risorse accantonate applicate al bilancio dell'esercizio N (con segno -[1])	Risorse accantonate stanziate nella spesa del bilancio dell'esercizio N	Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto (con segno +/-[2])	Risorse accantonate nel risultato di amministrazione al 31/12/ N
		(a)	(b)	(c)	(d)	(e)=(a)+(b)+(c)+(d)
Fondo anticipazioni liquidità						
						0
						0
Totale Fondo anticipazioni liquidità		0	0	0	0	0
Fondo perdite società partecipate						
						0
						0
						0
Totale Fondo perdite società partecipate		0	0	0	0	0
Fondo contezioso						
						0
						0
Totale Fondo contenzioso		0	0	0	0	0
Fondo crediti di dubbia esigibilità[(3)]						

ACCANTONAMENTO AL Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità

<u>Metodo semplificato</u> (**N.B.** ultimo esercizio di applicazione rif. Principio contabile 4/2)

Metodo applicabile sino al 2018

Fondo crediti accantonato nel risultato di amministrazione al 01/01	+	-
Utilizzo Fondo crediti per cancellazione crediti inesigibili	-	-
Fondo crediti definitivamente accantonato nel bilancio di previsione	+	-
FONDO CREDITI ACCANTONATO A RENDICONTO		-

ACCANTONAMENTO AL Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità

<u>Metodo ordinario</u>

Il fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel rendiconto da calcolare col metodo ordinario è determinato applicando al volume dei residui attivi riferiti alle entrate di dubbia esigibilità, la percentuale determinata come complemento a 100 della media delle riscossioni in conto residui intervenuta nel quinquennio precedente rispetto al totale dei residui attivi conservati al primo gennaio degli stessi esercizi.

Residui attivi	-	2014	2015	2016	2017	2018	totale residui conservati all'1.01.2019	F.C.D.E. costituito al 31.12.2018
Tarsu-Tia-Tari	residui complessivi all'1.01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	riscossioni in c/residui al 31.12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
	percentuale di riscossione							
Recupero evasione (ICI/IMU-TARSU/TIA/TARES-COSAP/TOSAP-altri tributi) - 111102	residui complessivi all'1.01	95.953,36	28.862,89	394.973,31	523.545,13	580.333,70	335.883,24	250.874,87
	riscossioni in c/residui al 31.12	67.090,47	3.567,58	55.676,00	55.164,94	113.926,86		
	percentuale di riscossione	69,92	12,36	14,10	10,54	19,63		
PROVENTI DA AFFRANCAZIONE LIVELLI RUSTICI ED URBANI 323202/01	residui complessivi all'1.01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.075,26	1.855,47
	riscossioni in c/residui al 31.12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		
	percentuale di riscossione							
Mense e Trasporto Scolastico - 313111 - 313116	residui complessivi all'1.01	57.389,79	79.895,86	31.234,45	37.223,23	9.694,00	830,40	541,89
	riscossioni in c/residui al 31.12	49.048,51	60.482,43	1.816,10	2.507,50	0,00		
	percentuale di riscossione	85,47	75,70	5,81	6,74	0,00		
Fitti attivi - 323202	residui complessivi all'1.01	5.703,22	14.891,72	3.350,51	4.637,96	26.944,46	24.000,00	10.334,09
	riscossioni in c/residui al 31.12	4.986,28	11.040,27	0,00	1.287,45	25.700,00		
	percentuale di riscossione	87,43	74,14	0,00	27,76	95,38		
Sanzioni per violazione codice della strada - 313108	residui complessivi all'1.01	40.360,27	34.540,59	27.686,91	60.400,95	40.803,25	22.185,68	14.905,88
	riscossioni in c/residui al 31.12	8.078,58	7.858,14	0,00	34.743,48	26.023,19		
	percentuale di riscossione	20,02	22,75	0,00	57,52	63,78		

FONDO RISCHI CONTENZIOSO

La norma tecnica contenuta al punto 5.2.h) del principio contabile applicato che riguarda la contabilità finanziaria (allegato 4/2 al D.lgs. 118/2011) **impone l'obbligo dell'accantonamento al fondo rischi contenzioso legale in caso di soccombenza probabile o sentenza di condanna non definitiva e non esecutiva**.

In questo modo si vuole scongiurare il rischio di squilibri di bilancio strutturali dovuti a sentenze che determinano per l'ente locale oneri di rilevante entità finanziaria non affrontabili con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio.

Con la delibera n. 279/2018, la Corte dei conti, sezione di controllo per il Veneto, consolida e precisa il principio dell'obbligatorietà della costituzione di un apposito fondo rischi in presenza di una obbligazione passiva condizionata all'esito del giudizio.

FONDO RISCHI CONTENZIOSO

La costituzione del fondo rischi

Essendo subordinata al verificarsi di un evento, l'obbligazione passiva non dà luogo ad alcuna spesa impegnabile e le risorse stanziate incrementano necessariamente, a fine esercizio, la quota del risultato di amministrazione accantonata – tra le «passività potenziali (fondi spese e rischi)» – per la copertura degli eventuali oneri derivanti dalla sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza.

In assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili del Dlgs 118/2011, , il concetto di «passività potenziale» può essere ricavato dalla nozione fornita nell'ambito degli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità economica. Si tratta di un'obbligazione passiva possibile la cui consistenza deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri incerti, non totalmente sotto il controllo dell'ente (Ias 37). L'obbligazione si riferisce a **situazioni già esistenti alla data di bilancio**, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro (Oic 31).

A questo riguardo, i giudici contabili rilevano come lo stato di incertezza sia espresso algebricamente dal cosiddetto «coefficiente di rischio», che deve essere stimato dal soggetto che redige il bilancio in base alle situazioni concrete e, quindi, motivato. Sulla base di questa valutazione, l'accantonamento si determina moltiplicando il coefficiente per l'ammontare della passività potenziale (si esprime, conformemente, anche l'Ipsas 19).

FONDO RISCHI CONTENZIOSO

Posto che la finalità perseguita dall'accantonamento **è quella di non pregiudicare la stabilità finanziaria dell'ente nel momento in cui l'evento negativo ritenuto probabile dovesse realizzarsi** (comportando il pagamento di spese, legali e risarcitorie), e così mantenere gli equilibri di bilancio, viene richiesto all'ente stesso uno sforzo supplementare sul versante gestionale volto a declinare in modo appropriato le esigenze della corretta applicazione dei principi contabili.

Per attestare la corretta entità nonché la congruità degli accantonamenti (la cui verifica è onere specifico dell'organo di revisione, nell'ambito della relazione allegata ai documenti programmatori) risulta essenziale procedere a una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi, sulla base di approfondite istruttorie.

La gestione virtuosa del fondo rischi contenzioso che, è obbligatorio e non facoltativo, postula un monitoraggio attento e dinamico circa la sua formazione e la relativa adeguatezza al fine di affrontare tempestivamente le posizioni debitorie (fuori bilancio) suscettibili di emersione a seguito degli esiti del giudizio.

FONDO PERDITE PARTECIPATE

Si tratta di un **meccanismo a carattere prudenziale, diretto ad evitare che la mancata considerazione delle perdite eventualmente riportate dalle partecipate possa incidere negativamente sui futuri equilibri di bilancio degli enti**.

Esso impone di accantonare a preventivo un apposito fondo non impegnabile, la cui dotazione deve essere calibrata in relazione ai risultati conseguiti dagli organismi partecipati/controllati, nonché alla quota di possesso. Rientrano nel perimetro da considerare le aziende speciali, le istituzioni e le società partecipate. Per aziende speciali e istituzioni è ancora vigente la disciplina dettata dalla L. 147/2013; per le società, invece, si applica l'art. 21 del D. Lgs. 175/2016. Ma si tratta di previsioni dal contenuto analogo.

L'accantonamento è dovuto qualora gli organismi partecipati presentino, nell'ultimo bilancio disponibile, un risultato di esercizio o un saldo finanziario negativo, non immediatamente ripianato dall'ente partecipante.

Per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio e' quello relativo a tale bilancio. Limitatamente alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato si intende la differenza tra valore e costi della produzione ai sensi dell'articolo 2425 del codice civile.

FONDO PERDITE PARTECIPATE

L'importo accantonato nel bilancio di previsione sarà equivalente al risultato negativo non immediatamente ripianato, in proporzione alla quota di partecipazione.

In sede di prima applicazione, per gli anni 2015, 2016 e 2017, il legislatore ha previsto un periodo transitorio in cui l'accantonamento è via via crescente, con un'importante distinzione tra la partecipazione in organismi che, pur avendo riportato una perdita nell'ultimo bilancio disponibile, hanno peggiorato i conti e quelli che li hanno migliorati rispetto alla media del triennio precedente.

Gli importi accantonati nell'apposito fondo vincolato saranno nuovamente disponibili qualora l'ente partecipante ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Lo stesso risultato si realizza se le perdite conseguite negli esercizi precedenti vengono ripianate dai soggetti partecipati: l'importo accantonato sarà reso disponibile agli enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione.

Al di fuori di questi casi, il fondo accantonato a preventivo confluisce a rendiconto nella quota parimenti accantonata del risultato di amministrazione e quindi rimane sostanzialmente indisponibile per finalità di spesa diverse da quelle per cui esso è stato costituto.

FONDO PERDITE PARTECIPATE

Da notare che l'art. 21 del D. Lgs. 175/2016 si preoccupa anche di normare le fattispecie in cui gli enti titolari della partecipazione in perdita non siano (come nella maggior parte dei casi) in contabilità finanziaria, ma adottino un sistema di contabilità civilistica. In tali casi, essi adeguano il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della società partecipata ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore.

Le citate disposizioni sugli accantonamenti vanno, necessariamente, coordinate con le norme del codice civile sull'automatico scioglimento della società il cui capitale sia sceso al di sotto del limite legale, e che facoltizzano l'ente a decidere, in base un giudizio prognostico sulla futura redditività della società, se provvedere alla reintegrazione del capitale sociale, oppure prendere atto dell'automatica liquidazione dell'organismo (artt. 2484, comma 1, n. 4 e 2447 c.c.).

In quest'ultimo caso, l'ente socio non procederà agli accantonamenti in sede di bilancio di previsione, bensì dovrà dare corso alle procedure di scioglimento della società sottocapitalizzata. Va, inoltre, precisato che tale accantonamento produce una sorta di consolidamento del risultato negativo dell'organismo nel bilancio dell'ente, in proporzione della quota detenuta, con indubbi riflessi sugli equilibri di bilancio del medesimo ente e possibile ulteriore peggioramento della relativa situazione finanziaria.

FONDO INDENNITÀ DI FINE MANDATO DEL SINDACO

L’indennità di fine mandato è prevista e disciplinata dall’art. 82 del TUEL e dall’art. 10 del DM 119/2000. Quest’ultimo ne ha fissato la misura in un’indennità mensile, spettante per ogni dodici mesi di mandato, proporzionalmente ridotta per periodi inferiori dell’anno. La legge 27/12/2006, n. 296, all’art. 1, comma 719 ha poi precisato che l’indennità spetta solo nel caso in cui il mandato elettivo abbia avuto una durata superiore a trenta mesi.

Il principio contabile 4/2 allegato al d.lgs. 118/2011 la inserisce tra le spese potenziali dell’ente per le quali “(…) si ritiene opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato ‘fondo spese per indennità di fine mandato’.

Su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, l’economia di bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile”. Ogni anno, pertanto l’ente, in sede di predisposizione del bilancio di previsione, deve accantonare un importo pari ad un’indennità mensile del sindaco, all’interno della missione 20, programma 3 ‘Altri fondi’, titolo 1.

FONDO INDENNITÀ DI FINE MANDATO DEL SINDACO

Tale somma, non essendo impegnabile in corso d'anno, in sede di rendiconto di esercizio, confluisce nel risultato di amministrazione, parte accantonata.

Al termine del mandato amministrativo, allorché si dovrà procedere alla sua erogazione, sarà necessario adottare una variazione di bilancio che applichi l'ammontare complessivo di tali quote di avanzo, mediante creazione del relativo stanziamento al titolo 1 di spesa, missione 1, programma 1. Su tale capitolo si dovrà poi impegnare e liquidare la relativa spesa, con emissione del mandato di pagamento.

Nell'ipotesi in cui l'indennità non sia dovuta, qualora il mandato elettivo non abbia raggiunmto la durata minima di trenta mesi, si procederà a svincolare le quote già inserite nell'avanzo accantonato in precedenza che confluirà così nell'avanzo libero

UTILIZZO QUOTA ACCANTONATA

Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati.

Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo. Spetta al Consiglio Comunale, con formale delibera accertare l'eliminazione dell'accantonamento.

L'utilizzo della quota accantonata per i crediti di dubbia esigibilità è effettuato a seguito della cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il risultato di amministrazione.

LE ANTICIPAZIONI DI LIQUIDITÀ

Le anticipazioni di liquidità nella loro prima applicazione hanno avuto il fondamentale scopo di sostegno all'economia favorendo il pagamento dei debiti della pubblica amministrazione verso i suoi fornitori le cui sofferenze finanziarie determinavano gravi crisi aziendali e rischi di fallimento. Con i decreti legge 35/2013e 66/2014 sono state stanziate cospicue somme per il pagamento di debiti scaduti la cui consistenza si è ridotta ma non estinta.

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

LE ANTICIPAZIONI DI LIQUIDITÀ

1) Il fondo anticipazioni di liquidità deve essere allocato in bilancio nel titolo IV della spesa come specifica voce del Rimborso prestiti, **non impegnabile e non pagabile**; detto fondo è **determinato ogni anno**, rispetto all'anticipazione originariamente ottenuta, **detraendo le rate già rimborsate** e al netto della rata pagata nell'esercizio (comma 692) o nell'esercizio precedente (commi 698-700); lo stesso **importo è riportato come posta negativa** alla specifica voce "Fondo anticipazioni liquidità DL 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti" nel prospetto dimostrativo della composizione del risultato d'amministrazione di cui all'allegato A) degli schemi di rendiconto (allegato 10 al d.lgs. n. 118/2011);

2) **La prima voce della spesa "Disavanzo di amministrazione" deve essere comprensiva della quota annuale di ripiano del disavanzo da accantonamento al fondo anticipazioni di liquidità** determinata in misura pari alla rata di rimborso annuale dell'anticipazione ricevuta; della specifica voce di disavanzo occorre dare distinta evidenza nella nota integrativa bilancio (paragrafo 9.11.7 del principio contabile 4/1 allegato al d.lgs. n. 118/2011);

3) Il fondo anticipazioni liquidità sterilizzato nel risultato di amministrazione – come **parte accantonata – è annualmente applicato, ai sensi dell'art. 1, commi 693 e 700 della l. n. 208/2015, in entrata** del bilancio di previsione dell'esercizio successivo come "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";

4) Deve trovare adeguata contabilizzazione anche la quota di rimborso annuale dell'anticipazione di liquidità, da finanziare con risorse da individuare ex novo ovvero disponibili per effetto della riduzione strutturale della spesa.

LA NUOVA CONTABILIZZAZIONE DELL'ANTICIPAZIONE DI LIQUIDITÀ

Entrata

Le entrate derivanti dall'anticipazione sono accertate nel titolo VI delle entrate Accensione di prestiti;

Il fondo di cui si parla alla lettera b) è iscritto in entrata del bilancio dell'esercizio successivo, come quota del risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione, per un importo corrispondente al fondo risultante dal relativo prospetto dimostrativo, ed è reiscritto in spesa al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio.

Uscita

Nel titolo IV di spesa, riguardante il rimborso dei prestiti, è iscritto un fondo anticipazione di liquidità, di importo pari alle anticipazioni di liquidità accertate nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata;

A seguito dell'incasso dell'anticipazione, le rate annuali di rimborso dell'anticipazione sono impegnate con imputazione agli esercizi di pagamento (la quota capitale nel titolo IV del rimborso prestiti e la quota interessi nel titolo I delle spese correnti). Per gli esercizi ancora non gestiti, si predispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento dell'anticipazione.

LA NUOVA CONTABILIZZAZIONE DELL'ANTICIPAZIONE DI LIQUIDITÀ

- Iscrivere ogni anno in entrata nel bilancio tutta la quota del risultato di amministrazione accantonato per l'anticipazione di liquidità.

1.000

prevedere in spesa il capitolo destinato a dare copertura finanziaria alla spesa per il rimborso della quota capitale da restituire nell'esercizio. ▸ 78/2015

33

- Per la differenza, accantona in un apposito fondo iscritto in bilancio la quota destinata ad essere rimborsata negli esercizi successivi che, a fine anno, confluirà di nuovo nel risultato di amministrazione . Tale fondo dovrà essere imputato alla missione 20-programma 03 (che secondo lo schema di bilancio all. 9 contempla anche il titolo IV dedicato al rimborso dei prestiti), utilizzando la stessa codifica prevista per il capitolo ordinario (U.4.05.01.01.001, qualora si tratti di anticipazione di liquidità concessa ai sensi del d.l. 35/2013 e successivi rifinanziamenti).

967

Il fondo viene evidenziato nel nuovo prospetto degli equilibri e concorrerà negativamente alla determinazione del risultato di competenza (che comprende, oltre ad avanzo/disavanzo e FPV, accertamenti e impegni), per rendere evidente il peso di tale accantonamento.

Sono esonerati da detta contabilizzazione gli enti che hanno utilizzato l'anticipazione di liquidità per finanziare il fondo crediti di dubbia esigibilità, in base all'articolo 2, comma 6, del Dl n.78/2015.

ALL. 12 – QUOTE VINCOLATE

ELENCO ANALITICO DELLE RISORSE VINCOLATE NEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE (*)												
Cap. di entrata	Descr.	Capitolo di spesa correlato	Descr.	Risorse vinc. nel risultato di amministrazione al 1/1/ N	Risorse vincolate applicate al bilancio dell'esercizio N	Entrate vincolate accertate nell'esercizio N	Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione	Fondo plur. vinc. al 31/12/N finanziato da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione	Cancellazione di residui attivi vincolati o eliminazione del vincolo su quote del risultato di amministrazione (+) e cancellazione di residui passivi finanziati da risorse vincolate (-) (gestione dei residui):	Cancellazione nell'esercizio N di impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio N-1 non reimpegnati nell'esercizio N	Risorse vincolate nel bilancio al 31/12/N	Risorse vincolate nel risultato di amministrazione al 31/12/N
				(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	g)	(h)=(b)+(c)-(d)-(e)+(g)	(i)=(a) +(c) -(d)-(e)-(f)+(g)
Vincoli derivanti dalla legge												
											0	0
											0	0
											0	0
											0	0
Totale vincoli derivanti dalla legge (l/1)				0		0	0	0	0		0	0

ALL. 12 – QUOTE VINCOLATE

Totale quote accantonate riguardanti le risorse vincolate da legge (m/1)					
Totale quote accantonate riguardanti le risorse vincolate da trasferimenti (m/2)					
Totale quote accantonate riguardanti le risorse vincolate da finanziamenti (m/3)					
Totale quote accantonate riguardanti le risorse vincolate dall'ente (m/4)					
Totale quote accantonate riguardanti le risorse vincolate da altro (m/5)					
Totale quote accantonate riguardanti le risorse vincolate (m=m/1+m/2+m/3+m/4+m/5))				0	0
Totale risorse vincolate da legge al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti (n/1=l/1-m/1)				0	0
Totale risorse vincolate da trasferimenti al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti (n/2=l/2-m/2)				0	0
Totale risorse vincolate da finanziamenti al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti (n/3=l/3-m/3)				0	0
Totale risorse vincolate dall'Ente al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti (n/4=l/4-m/4)				0	0
Totale risorse vincolate da altro al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti (n/5=l/5-m5)				0	0
Totale risorse vincolate al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti (n=l-m)				0	0

ALL. 12 – QUOTE VINCOLATE

Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:

- nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;
- derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;
- derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione determinata;
- derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione.

VINCOLI DERIVANTI DALLA LEGGE E DA TRASFERIMENTO

Nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati della contabilità finanziaria individuano un vincolo di specifica destinazione dell’entrata alla spesa. Per gli enti locali i vincoli derivanti dalla legge sono previsti sia dalle leggi statali che dalle leggi regionali.

Per le regioni i vincoli sono previsti solo dalla legge statale.

Nei casi in cui la legge dispone un vincolo di destinazione su propri trasferimenti di risorse a favore dell’ente, si è in presenza di vincoli derivanti da trasferimenti e non da legge;

UTILIZZO AVANZO PRESUNTO

Se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto, entro il 31/01 la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate ed approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, comma 3, lettera a), del D.Lgs. n. 118/2011 (prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione).

Se la quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è inferiore rispetto all'importo applicato al bilancio di previsione, l'ente provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.

UTILIZZO AVANZO PRESUNTO

La facoltà è ammessa dal legislatore, limitatamente:

a) alle quote vincolate del risultato di amministrazione, sia riconducibili ad economie di spesa dell'esercizio precedente che ad altre casistiche;

b) alle quote accantonate risultanti da accantonamenti inseriti nel risultato di amministrazione dell'ultimo esercizio approvato.

Se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto, entro il 31/01 la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate ed approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, comma 3, lettera a), del D.Lgs. n. 118/2011 (prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione).

Se la quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è inferiore rispetto all'importo applicato al bilancio di previsione, l'ente provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.

Non è invece possibile, fino a consuntivo approvato, applicare al bilancio quote destinate e libere del risultato di amministrazione.

UTILIZZO AVANZO PRESUNTO

Considerato che garantire l'equilibrio di bilancio attraverso l'avanzo presunto rappresenta una deroga al principio costituzionale del pareggio (articolo 81), in quanto le risorse fino ad approvazione del rendiconto non sono ancora accertate, il legislatore richiede che la facoltà sia accompagnata dalla dimostrazione della effettiva disponibilità di queste risorse nel risultato presunto di amministrazione, dimostrazione affidata a un prospetto da allegare al bilancio di previsione e da aggiornare, appunto, entro il mese di gennaio, a cura dell'organo esecutivo.

Sono chiamati all'adempimento non tutti gli enti, ma solamente coloro che, in sede di bilancio iniziale, hanno applicato l'avanzo di amministrazione. L'aggiornamento è funzionale ad accertare che l'avanzo inizialmente quantificato risulti ancora disponibile sulla base di dati più aggiornati rispetto alle iniziali previsioni.

UTILIZZO AVANZO PRESUNTO

Gli enti che non provvedono all'aggiornamento del prospetto ovvero che, a seguito della nuova verifica, dovessero risultare in disavanzo, dovranno immediatamente approvare una variazione di bilancio con la quale si azzera l'avanzo applicato o (in caso di disavanzo) si riporta la quota di avanzo ai limiti previsti dai commi 897-900 della legge 145/2018 e si iscrive il disavanzo in parte spesa nel bilancio.

Nessun obbligo invece è posto in capo agli enti che non hanno approvato ancora il bilancio ovvero che, avendolo approvato, non hanno previsto l'applicazione dell'avanzo.

Successivamente al 31 gennaio, l'obbligo di aggiornamento del prospetto sussiste ogni qual volta l'ente, prima dell'approvazione del rendiconto, provveda ad applicare nuove quote di avanzo di amministrazione al bilancio

UTILIZZO AVANZO PRESUNTO

Gli enti che procedono con l'applicazione dell'avanzo presunto sono chiamati a rendere conto di come hanno calcolato le singole quote che compongono il risultato di amministrazione, inserendo i prospetti nella nota integrativa.

In caso di mancato aggiornamento del prospetto inerente il risultato presunto, il punto 9.2 del principio contabile allegato 4/2 al Dlgs 118/2011 impone l'immediata adozione di una variazione di bilancio con cui si elimina l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione

ALL. 13 – QUOTE DESTINATE

ELENCO ANALITICO DELLE RISORSE DESTINATE AGLI INVESTIMENTI NEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE (*)									
Capitolo di entrata	Descriz.	Capitolo di spesa	Descriz.	Risorse destinate agli investim. al 1/1/ N	Entrate destinate agli investimenti accertate nell'esercizio N	Impegni eserc. N finanziati da entrate destinate accertate nell'esercizio o da quote destinate del risultato di amministrazione	Fondo plurien. vinc. al 31/12/N finanziato da entrate destinate accertate nell'esercizio o da quote destinate del risultato di amministrazione	Cancellazione di residui attivi costituiti da risorse destinate agli investimenti o eliminazione della destinazione su quote del risultato di amministrazione (+) e cancellazione di residui passivi finanziati da risorse destinate agli investimenti (-) (gestione dei residui)	Risorse destinate agli investim. al 31/12/ N
				(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)=(a) +(b) - (c)-(d)-(e)
									0
									0
									0
									0
									0
									0

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Il risultato di amministrazione libero può regolarmente essere applicato al bilancio di previsione anche se approvato prima dell'inizio dell'esercizio di riferimento per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità (art. 187 TUEL)

- per la copertura dei debiti fuori bilancio;
- per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;
- per il finanziamento di spese di investimento;
- per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
- per l'estinzione anticipata dei prestiti.

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione fino a che il fondo crediti di dubbia e difficile esazione non risulti adeguato.

Va ricordato che non è più prevista la facoltà di fronteggiare con l'avanzo le «altre spese correnti» in fase di assestamento di bilancio; di conseguenza nel caso in cui l'ente locale non sia in grado di coprire le spese correnti, aventi carattere permanete, con risorse ordinarie l'unica via percorribile è la dichiarazione di sussistenza di una situazione di squilibrio, in base all'articolo 193 del Tuel, perciò l'eventuale avanzo di amministrazione «libero» può essere utilizzato anche per raggiungere gli equilibri di bilancio.

L'articolo 3, comma 1, lettera H, del Dl 174/2012 (convertito dalla legge 213/2012) dispone che l'avanzo di amministrazione non vincolato, detto anche libero (come da principio contabile 4.2 al punto 9.2) **non può essere utilizzato nel caso in cui l'ente locale si trovi in utilizzo di anticipazione** di cassa. Allo stesso modo nel caso in cui **l'ente locale stia utilizzando in termini di cassa le entrate aventi vincolo di destinazione** per il finanziamento di spese correnti, escluse quelle per l'utilizzo di provvedimenti di riequilibrio previsti dall'articolo 193 del Tuel, non può disporre dell'avanzo di amministrazione non vincolato (libero).

È fondamentale, infine, strutturare correttamente il prospetto esplicativo del risultato di amministrazione, in quanto offre molteplici possibilità sulla gestione del bilancio di previsione in fase di approvazione.

IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

Se il risultato di amministrazione non è sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione, al quale occorre dare copertura finanziaria contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto.

Il disavanzo di amministrazione può essere ripianato nel primo esercizio del bilancio di previsione oppure negli esercizi successivi, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura. Secondo la magistratura contabile, agli enti che negli anni 2017/19 (deliberazione 3/2016 della sezione Autonomie della Corte dei conti).

Prima della variazione che dispone la copertura del disavanzo, gli enti devono limitare impegni e pagamenti alle spese per servizi espressamente previsti per legge; sono fatti salvi gli oneri da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi.

IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

La delibera consiliare con cui si approva il piano di rientro del disavanzo deve individuare le cause che hanno determinato lo squilibrio e i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano, sottoposto al parere dei revisori, può prevedere l'utilizzo delle economie di spesa e di tutte le entrate, a eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, e i proventi da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in conto capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

Per il rientro, in deroga al comma 169 della legge 296/2006, l'ente può contestualmente modificare le tariffe e le aliquote dei tributi di propria competenza. Il sindaco (o il presidente) dovrà poi trasmettere al Consiglio almeno semestralmente una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, corredata dal parere del collegio dei revisori.

IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

Il risultato di amministrazione sostanziale deve essere valutato anche per scindere eventuali componenti derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui approvato a seguito dell'applicazione dei nuovi principi contabili. Il disavanzo da riaccertamento straordinario deve infatti essere coperto secondo le modalità stabilite dal consiglio dell'ente, in attuazione alla disciplina prevista dal Dm 2 aprile 2015, e dunque in un periodo massimo di 30 anni.

Il risultato di amministrazione dovrebbe dunque evidenziare, per questi enti, un miglioramento del disavanzo dell'anno precedente, almeno pari alla quota finanziata nel bilancio di previsione.

L'adozione dei provvedimenti di ripiano (delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione) costituisce atto urgente e improrogabile in quanto l'inerzia dell'ente determina l'avvio delle procedure di scioglimento del consiglio.

IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

Con periodicità almeno semestrale il Sindaco o il Presidente sono tenuti a trasmettere al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del Collegio dei Revisori. L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.

IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

Articolo 39-quater del Dl 162/2019

Contiene una norma speciale riferita al disavanzo che si genera dal passaggio dal metodo semplificato al metodo ordinario nel calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità. Metodo semplificato che, introdotto in fase di avvio dell'armonizzazione proprio per rendere graduale il peso degli accantonamenti, dal rendiconto 2019 deve essere definitivamente abbandonato in favore del calcolo puntuale determinato sulla base della percentuale di somme non riscosse nei cinque anni precedenti

Per rendere finanziariamente sostenibile il passaggio, il legislatore ha concesso agli enti interessati che, per effetto di questa disposizione, dovessero far emergere un disavanzo o peggiorare il deficit già esistente, di diluire l'onere del maggiore accantonamento lungo un arco temporale molto più lungo di quello ordinario (15 anni anziché 3).

IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

Articolo 39-quater del Dl 162/2019

Occorre innanzitutto confrontare il Fondo crediti dubbia esigibilità determinato al 31 dicembre 2019 con le modalità ordinarie con quello che, alla medesima data, si sarebbe ottenuto applicando il metodo semplificato (ovvero: Fondo crediti dubbia esigibilità al 31/12/2018 + Fondo crediti dubbia esigibilità stanziato definitivamente in bilancio – crediti cancellati per inesigibilità).

La differenza tra i due fondi rappresenta l'importo massimo del disavanzo ripianabile in 15 annualità.

Poniamo il caso di un ente che ha chiuso il 2018 con un disavanzo da riaccertamento straordinario di -900.000 e ha come obiettivo, alla fine del 2019, di calcolare un disavanzo pari a – 870.000 (con quota di disavanzo a carico del 2019 di 30.000). A fronte di un maggior accantonamento a Fondo crediti dubbia esigibilità determinato dal passaggio al metodo ordinario pari a 1.000.000 euro, il disavanzo accertato alla fine del 2019 risulta essere di 1.500.000. Ciò significa che il peggioramento del disavanzo è pari a 630.000 (1.500.000 – 870.000) e che solo tale importo (e non la cifra più alta di un milione) potrà essere recuperato in 15 anni.

IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

Articolo 39-quater del Dl 162/2019

L'articolo 39-quater del decreto legge Milleproroghe prevede che il ripiano di questo disavanzo decorra a partire dall'esercizio 2021 e non dall'esercizio 2020.

La delibera di ripiano, però, dovrà essere approvata tassativamente entro 45 giorni dall'approvazione del rendiconto dell'esercizio 2019, pena l'avvio delle procedure di scioglimento del consiglio.

IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

Con il comma 876 dell'articolo 1 della legge 160/2019 viene previsto che il disavanzo di amministrazione, applicato al bilancio nell'esercizio precedente e non ripianato a causa del mancato trasferimento di somme dovute da altri livelli di governo, a seguito di sentenze della Corte costituzionale o di sentenze esecutive di altre giurisdizioni, può essere ripianato nei tre esercizi successivi, in quote costanti, con altre risorse dell'ente. Alternativamente può essere ripianato, sempre nei tre esercizi successivi, in quoto determinate in ragione dell'esigibilità dei trasferimenti, secondo il piano di erogazione delle

IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

Dodicesimo decreto correttivo dell'armonizzazione contabile

La dettagliata disciplina contabile per gli enti in disavanzo è aggiunta al paragrafo 9.2 dell'allegato 4/2 al Dlgs 118/2011, riferito al risultato di amministrazione, che è interamente riscritto. Nei casi in cui la legge prevede l'adozione di un piano di rientro per il ripiano pluriennale del disavanzo di amministrazione, la deliberazione che approva il piano deve contenere, tra l'altro l'individuazione puntuale, distintamente per ciascun esercizio, delle entrate e delle economie di spesa destinate al ripiano del disavanzo e l'impegno formale di evitare la creazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo. Il piano di rientro dal disavanzo è sottoposto al parere del collegio dei revisori.

Con periodicità almeno semestrale il presidente/sindaco deve trasmette al consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano, con il parere del collegio dei revisori. La relazione del primo semestre può essere allegata alla variazione di assestamento, se approvata entro il termine dall'articolo 175, comma 8, del Tuel. La relazione di fine esercizio può essere inserita nella Relazione sulla gestione al rendiconto.

IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

Dodicesimo decreto correttivo dell'armonizzazione contabile

Se in occasione dell'approvazione del rendiconto il disavanzo di amministrazione non è migliorato rispetto al disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello iscritto alla voce «Disavanzo di amministrazione» del precedente bilancio di previsione, le quote del disavanzo applicate al bilancio e non recuperate sono interamente applicate al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alle quote del recupero riferite a tale esercizio. L'eventuale ulteriore disavanzo invece è ripianato dagli enti locali secondo le modalità previste dall'ultimo periodo dell'articolo 188, comma 1, del Tuel, non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.

LA DISCIPLINA DELL'UTILIZZO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PER GLI ENTI IN DISAVANZO

La legge di bilancio 2019 ha limitato le possibilità di utilizzo del risultato di amministrazione da parte degli enti in disavanzo (art. 1, commi 897 a 898, L. 145/2018).

1° CASO: Enti lettera A) positiva e lettera E) negativa

l'**applicazione** al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione è **comunque consentita per un importo non superiore** a quello di cui alla lettera A), al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazioni di liquidità, **incrementato** dell'importo del **disavanzo da recuperare iscritto** nel **primo esercizio** del bilancio di previsione.

2° CASO: Enti lettera A) negativa

l'**applicazione** al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione è **comunque consentita nel limite** dell'importo del **disavanzo da recuperare iscritto** nel **primo esercizio** del bilancio di previsione.

LA DISCIPLINA DELL'UTILIZZO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PER GLI ENTI IN DISAVANZO

Si applica anche in caso di esercizio provvisorio, si fa riferimento al prospetto di verifica del risultato di amministrazione effettuata sulla base dei dati di preconsuntivo di cui all'articolo 187, comma 3-quater, del TUEL;

Prevede che gli enti **in ritardo nell'approvazione dei propri rendiconti** non possono applicare al bilancio di previsione le quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione fino all'avvenuta approvazione.

Resta fermo il divieto, previsto dall'art. 187, comma 3-bis, del TUEL di utilizzare l'avanzo libero per gli enti in anticipazione di tesoreria o che hanno utilizzato la cassa vincolata per le spese correnti.

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Nasce dall'esigenza di rappresentare nel bilancio di previsione le scelte operate, compresi i tempi di realizzazione degli interventi rispetto ai finanziamenti acquisiti elemento fondamentale nella programmazione della spesa pubblica locale.

È il nuovo **strumento contabile** introdotto dalla riforma della contabilità armonizzata di cui al D.lgs. 118/11 in grado di evidenziare con trasparenza e attendibilità lo **sfasamento temporale** tra il procedimento di **acquisizione** delle risorse dell'ente e il loro effettivo **impiego** ed utilizzo per le finalità programmate e previste.

Il Fondo Pluriennale Vincolato, garantisce l'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata ed il criterio dell'esigibilità.

Competenza Finanziaria potenziata

Nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione. La contabilità finanziaria rileva le obbligazioni, attive e passive, gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi.

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.

Principio della competenza finanziaria potenziata

TUTTE LE OBBLIGAZIONI GIURIDICHE SIA ATTIVE CHE PASSIVE DEVONO ESSERE

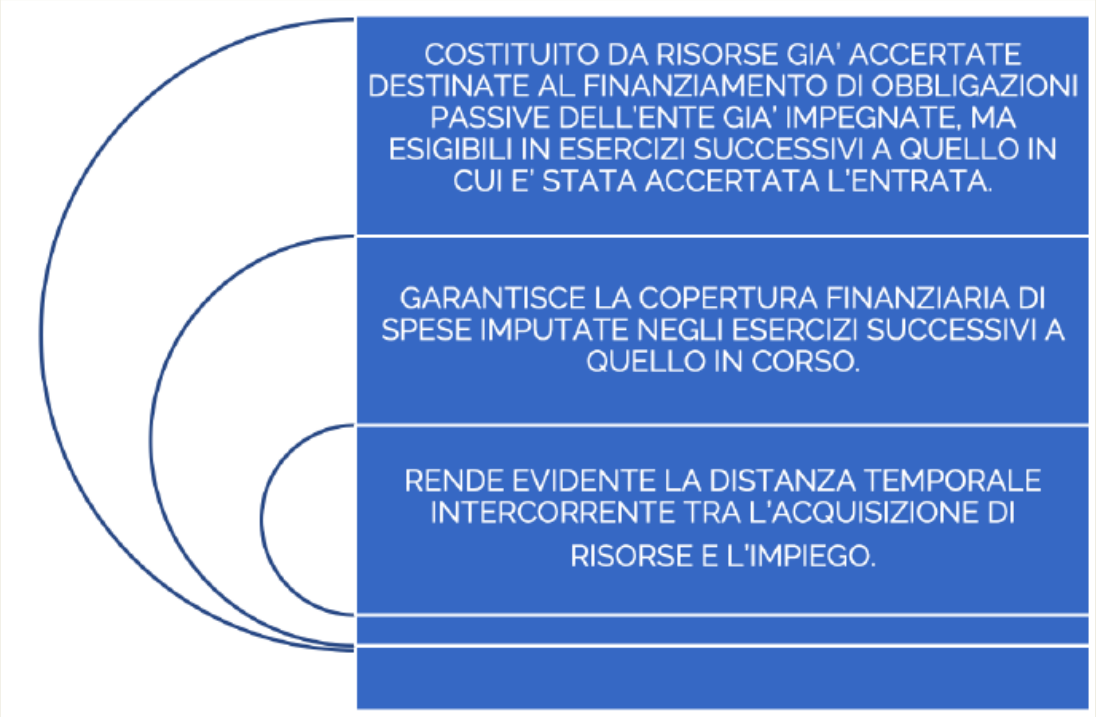
QUANDO?

REGISTRATE NELLE SCRITTURE CONTABILI → L'OBBLIGAZIONE È **GIURIDICAMENTE PERFEZIONATA**

DOVE ?

IMPUTATE → **NELL'ESERCIZIO** IN CUI L'OBBLIGAZIONE VIENE A **SCADENZA**
= DIVENTA ESIGIBILE

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

L'FPV

È FORMATO SOLO DA ENTRATE:

1) CORRENTI VINCOLATE.

2) DESTINATE AL FINANZIAMENTO INVESTIMENTI.

- **Accertate** e **imputate** agli **esercizi precedenti** a quelli di imputazione delle relative **spese.**

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

IN FASE DI PREVISIONE IL FPV STANZIATO TRA LE SPESE È COSTITUITO ESSENZIALMENTE DA DUE COMPONENTI DISTINTE:

SPESE GIA' IMPEGNATE

- a quota di risorse accertate negli esercizi precedenti che costituiscono la **copertura di spese già impegnate** negli **esercizi precedenti** a quello cui si riferisce il bilancio e **imputate** agli esercizi successivi.

SPESE CHE SI PREVEDE DI IMPEGNARE

Le risorse **che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio**, destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di **impegnare nel corso dell'esercizio** cui si riferisce il bilancio, con **imputazione agli esercizi successivi**.

COMPOSIZIONE PER MISSIONI E PROGRAMMI DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO DELL'ESERCIZIO N DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO*

	MISSIONI E PROGRAMMI	Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio N-1 **Esempio 2018**	Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate all'esercizio N **Esempio 2019**	Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio N-1, non destinata ad essere utilizzata nell'esercizio N e rinviata all'esercizio N+1 e successivi	Spese che si prevede di impegnare nell'esercizio N, con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato con imputazione agli esercizi :				Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio **Esempio 2019**
					N+1 **(es 2020)**	N+2	Anni successivi	Imputazione non ancora definita	
		(a)	(b)	(c) = (a) - (b)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h) = (c)+(d)+(e)+(f)+(g)
01	**MISSIONE 1 - Servizi istituzionali, generali e di gestione**	**50**	**0**	**50**	**80**	**0**	**0**	**0**	**130**
01	Organi istituzionali	0	0	0	0	0	0	0	0
02	Segreteria generale	0	0	0	0	0	0	0	0
03	Gestione economica, finanziaria, programmazione e provveditorato	0	0	0	0	0	0	0	0
04	Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali	0	0	0	0	0	0	0	0
05	Gestione dei beni demaniali e patrimoniali	0	0	0	0	0	0	0	0
06	Ufficio tecnico	0	0	0	0	0	0	0	0

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

- Nel caso di investimenti per i quali **non risulta motivatamente possibile individuare l'esigibilità** della spesa si ritiene possibile stanziare, nel primo esercizio in cui si prevede l'avvio dell'investimento, il fondo pluriennale vincolato.
- Il fondo è imputato nell'esercizio in cui si prevede di realizzare l'investimento in corso di definizione.
- Nel corso dell'esercizio, a seguito della definizione del cronoprogramma (previsione dei SAL) della spesa, si apportano le necessarie variazioni a ciascun esercizio considerati nel bilancio di previsione per stanziare la spesa ed il fondo pluriennale negli esercizi di competenza e, quando l'obbligazione giuridica è sorta, si provvede ad impegnare l'intera spesa con imputazione agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile.

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

L'entrata posta a copertura della spesa di investimento non sia stata accertata.

In tal caso, se il bilancio di previsione ha destinato il margine corrente del primo esercizio alla copertura di spese di investimento a seguito dell'approvazione del rendiconto è necessario effettuare le seguenti variazioni del bilancio di previsione in corso di gestione:

1. **adeguare il FPV iscritto in entrata dell'esercizio successivo all'ammontare del fondo pluriennale di spesa definitivamente approvato ed eventualmente adeguare il relativo FPV degli esercizi successivi;**
2. **individuare una nuova copertura per gli impegni che erano stati finanziati dalla quota del fondo pluriennale cancellata.**

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER LE SPESE DI INVESTIMENTO

Il Sistema previgente: si potevano finanziare con il FPV tutte le spese all'interno del quadro economico di un investimento qualora veniva rispettata una delle seguenti ipotesi:

- impegno di talune voci di spesa all'interno del quadro economico generale, ad esclusione di quelle di progettazione;
- risulta avviato il procedimento di gara per l'affidamento dei lavori.

Criticità:

- difficoltà nel dimostrare l'avvio del procedimento di impiego delle risorse accertate;
- risorse confluite nel risultato di amministrazione, con tutte le conseguenze del caso.

NOVITÀ DEL X E XI DECRETO CORRETTIVO

A. L'importanza delle spese di progettazione, che nella precedente formulazione del § 5.4 non avevano alcuna rilevanza.

B. Le modifiche apportate dalla Legge 145/2018 anticipano i tempi di costituzione del FPV a quello dell'affidamento della progettazione successiva al livello minimo, consentendo la prenotazione dell'intero stanziamento di spesa iscritto in bilancio dopo l'inserimento dell'intervento nel programma triennale delle opere pubbliche.

C. La rilevanza della stipula del contratto di appalto, anziché dell'aggiudicazione definitiva della gara, per la rideterminazione del quadro economico dell'opera in caso di ribassi d'asta.

LIVELLO MINIMO DI PROGETTAZIONE > 40.000,00

A fine esercizio,

SE NON SONO ANCORA IMPEGNATE.

→

Possono essere interamente CONSERVATE nel FPV determinato in sede di rendiconto.

→

A condizione che siano state formalmente ATTIVATE LE RELATIVE PROCEDURE DI AFFIDAMENTO.

In assenza di aggiudicazione definitiva, ENTRO L'ESERCIZIO SUCCESSIVO, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, CONFLUISCONO NELL'AVANZO DI AMMINISTRAZIONE disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale, ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

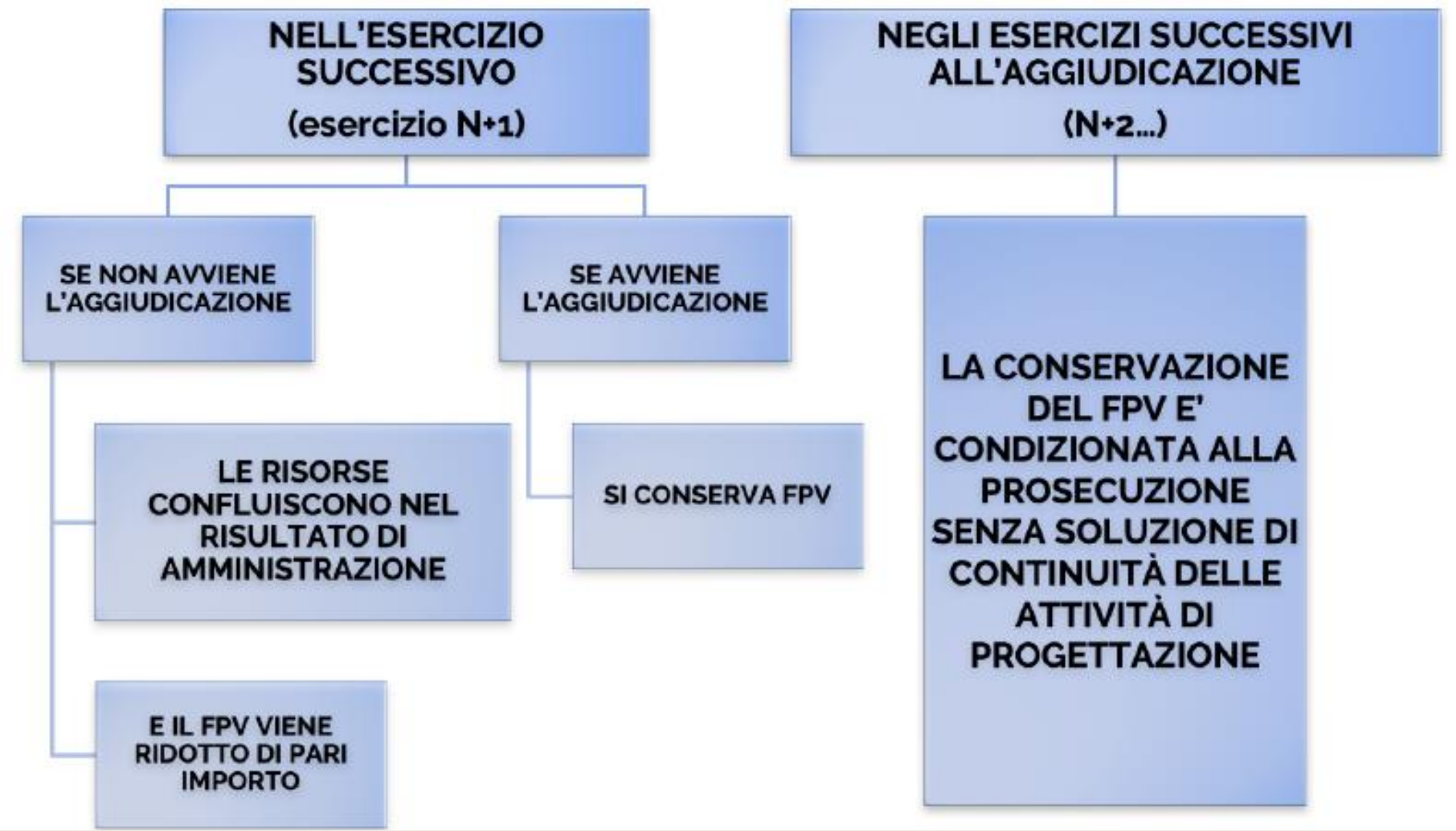
(Una delle seguenti condizioni)

C) IMPEGNO SPESE INDISPENSABILI PER L'ESECUZIONE DELL'INTERVENTO (ACQUISIZIONE DI TERRENI, ESPROPRI E OCCUPAZIONI DI URGENZA, PER LA BONIFICA AREE, PER L'ABBATTIMENTO DELLE STRUTTURE PREESISTENTI, PER LA VIABILITÀ RIGUARDANTE L'ACCESSO AL CANTIERE, PER L'ALLACCIAMENTO AI PUBBLICI SERVIZI).

D) ATTIVAZIONE DELLE PROCEDURE DI AFFIDAMENTO **DEI LIVELLI DI PROGETTAZIONE SUCCESSIVI AL MINIMO.**

E) ATTIVAZIONE DELLE PROCEDURE DI AFFIDAMENTO CONCERNENTE L'ESECUZIONE DELL'INTERVENTO ENTRO L'ESERCIZIO SUCCESSIVO ALLA VALIDAZIONE DEL PROGETTO DESTINATO AD ESSERE POSTO A BASE DELLA GARA.

ATTIVAZIONE DELLE PROCEDURE DI AFFIDAMENTO DEI LIVELLI DI PROGETTAZIONE



IL FPV È CONSERVATO

a. Nel corso degli esercizi successivi in cui gli impegni di progettazione successivi al minimo sono liquidati o sono liquidabili;
b. Nell'esercizio in cui è stato verificato il progetto destinato ad essere posto a base di gara per il livello di progettazione successivo o per l'esecuzione dell'opera;
c. Nell'esercizio in cui sono state formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi
d. Nell'esercizio in cui la procedura di affidamento dei livelli di progettazione successivi è aggiudicata

Le risorse accertate ma non ancora impegnate confluiscono nel risultato di amministrazione.

DOPO LA STIPULA DEL CONTRATTO DI APPALTO

LE SPESE CONTENUTE NEL QUADRO ECONOMICO DELL'OPERA PRENOTATE, ANCORCHÉ' NON IMPEGNATE.

- CONTINUANO AD ESSERE FINANZIATE DAL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO.

QUANDO L'OPERA È COMPLETATA, O PRIMA, IN CASO DI SVINCOLO DA PARTE DEL RESPONSABILE UNICO DEL PROGETTO.

- LE SPESE PREVISTE NEL QUADRO ECONOMICO DELL'OPERA E NON IMPEGNATE COSTITUISCONO ECONOMIE DI BILANCIO E CONFLUISCONO NEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE COERENTE CON LA NATURA DEI FINANZIAMENTI.

I RIBASSI D’ASTA

RIBASSI D'ASTA

CONTINUANO AD ESSERE FINANZIATE DAL FPV FINO AL 2° ESERCIZIO SUCCESSIVO ALLA STIPULA DEL CONTRATTO.

DOPO COSTITUISCONO ECONOMIE DI BILANCIO E CONFLUISCONO NEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE SE NON E' INTERVENUTA FORMALE RIDETERMINAZIONE DE QUADRO ECONOMICO CHE INCREMENTA LE SPESE DELL'OPERA STESSA FINANZIANDOLE CON LE ECONOMIE REGISTRATE A SEGUITO DELLA STIPULA DEL CONTRATTO.

Fondo Covid, contabilizzazione ed equilibri di bilancio

È un fondo istituito con l’art. 106 del d.l.34/2020 finalizzato unicamente a ristorare le minori entrate che gli enti registreranno a causa dell'emergenza.

Due sono i principali scenari che si possono presentare. Il primo: l'andamento delle entrate è sostanzialmente in linea con le previsioni e le risorse assegnate risultano superiori alle perdite. Nell'escludere la possibilità di finanziare nuove spese, a fronte dell'iscrizione del contributo ministeriale l'ente potrà decidere di abbassare ugualmente le previsioni riferite ai gettiti propri (Imu, addizionale Irpef, Tosap, recupero evasione, entrate extra-tributarie eccetera) e demandare alla fine dell'esercizio la verifica finale. In alternativa sarà possibile iscrivere in spesa, alla missione 20, programma 03, uno specifico accantonamento per perdite Covid-19. Questa soluzione presenta tuttavia alcune controindicazioni.

In primo luogo, l'allocazione in spesa della posta potrebbe attrarre le risorse verso utilizzi effettivi. Gli accantonamenti, inoltre, se confermati nelle previsioni definitive di novembre, finirebbero per gravare sugli equilibri di competenza secondo le nuove regole sul pareggio di bilancio. E ciò a prescindere da quello che accadrà in entrata con la conseguenza che se queste non si dovessero concretizzare l'ente si troverebbe penalizzato. Non appare invece in linea con le intenzioni del legislatore l'utilizzo di tali risorse per aumentare l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità in considerazione del probabile aumento del rischio di insoluto. Ricordiamo infatti che l'articolo 107-bis del Dl 34/2020 consente agli enti di non considerare le riscossioni 2020 nel calcolo della media del quinquennio, chiara espressione della volontà di evitare un aggravio di risorse per questo scopo.

Fondo Covid, contabilizzazione ed equilibri di bilancio

Nell'altro scenario, la perdita sulle entrate è superiore all'importo del fondo assegnato. Se l'ente dispone di risorse proprie con cui coprire le minori entrate (risparmi rinegoziazione /sospensione mutui, avanzo di amministrazione) garantirà il pareggio attivando queste leve. Per chi, invece, non può contare su tali risorse (perché ad esempio si trova in disavanzo di amministrazione), l'unica alternativa, in attesa che vengano assegnati ulteriori fondi, è quella di ridurre le previsioni di entrata limitatamente alla quota del fondo funzioni fondamentali. E ciò anche qualora l'andamento delle riscossioni dovesse far emergere ammanchi più alti. Non è possibile, infatti, secondo le regole attuali, derogare in fase previsionale al pareggio di competenza ed approvare variazioni non bilanciate tra entrate e spese.

L’INDEBITAMENTO

RICORSO ALL'INDEBITAMENTO

L'Organo di revisione degli enti locali esprime singoli pareri sulle proposte di indebitamento da sottoporre al consiglio ai sensi della lett. b), c. 1 dell'art. 239 TUEL nelle seguenti fasi:

- in sede di previsione per verificare ed attestare nella formulazione del parere sul bilancio il rispetto dei limiti all'indebitamento, la corretta destinazione dei finanziamenti a spese d'investimento e la compatibilità finanziaria degli oneri derivanti dall'ammortamento;
- in sede di gestione per verificare se gli atti d'indebitamento rispettano le regole di legge e la corretta rilevazione contabile delle entrate e delle spese;
- in sede di rendicontazione per verificare ed attestare nella relazione al rendiconto, il rispetto dei limiti e delle regole, la corretta rilevazione contabile e la quantificazione dell'eventuale avanzo vincolato.

L'art. 204 del TUEL prevede che l'ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento, solo se l'importo annuale degli interessi passivi, sommato a quello delle altre forme di finanziamenti già contratti, non sia superiore al 10% delle entrate correnti relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione del prestito. Il rispetto dell'art. 204 del Tuel non necessita di apposito parere dell'Organo di revisione, in quanto assorbito nel parere espresso sul bilancio di previsione e nella relazione al rendiconto.

RICORSO ALL'INDEBITAMENTO

Per indebitamento debbono intendersi:

a) assunzioni di mutui;

b) emissioni di prestiti obbligazionari;

c) aperture di credito;

d) cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti ed a attività finanziarie e non finanziarie;

e) somma incassata al momento del perfezionamento di operazioni sui derivati;

f) leasing finanziario;

g) il residuo debito garantito dall'ente a seguito della definitiva escussione della garanzia.

Il ricorso all'indebitamento deve essere accuratamente verificato anche per i riflessi che si determinano sugli esercizi futuri per tutto l'arco temporale del prestito.

RICORSO ALL'INDEBITAMENTO

La Legge costituzionale n. 1 del 2012, ribadisce che l'indebitamento è consentito solo per finanziare spese di investimento e la normativa di dettaglio, contenuta nella Legge n. 243/2012, specifica che il finanziamento delle spese di investimento deve avvenire nei limiti e con le modalità fissate dalla Legge.

Costituiscono spese d'investimento:

- acquisto, costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili;
- costruzione, demolizione, ristrutturazione, recupero e manutenzione straordinaria di opere e impianti;
- acquisto di impianti, macchinari, attrezzature, mezzi di trasporto;
- gli oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale;
- acquisizione aree, espropri e servitù onerose;
- partecipazioni azionarie e conferimenti di capitale, nei limiti della facoltà di partecipazione concessa ai singoli enti mutuatari dai rispettivi ordinamenti;
- contributi agli investimenti a favore di altro ente appartenente alla P.A.;
- contributi agli investimenti in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici, proprietari e/o gestori di reti e impianti;
- interventi contenuti in programmi generali relativi ai piani urbanistici attuativi.

COVID E FINANZA PUBBLICA

«CURA ITALIA»

L’emergenza Covid-19 richiede continui interventi normativi per sostenere e rilanciare l'economia, destabilizzata dalla pandemia. Di seguito le principali norme fiscali e finanziarie a favore delle autonomie locali.

DECRETO LEGGE 17 MARZO 2020 N. 18“MISURE DI POTENZIAMENTO DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE E DI SOSTEGNO ECONOMICO PER FAMIGLIE, LAVORATORI E IMPRESE CONNESSE ALL’EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA COVID –19” CONVERTITO DALLA LEGGE 24 APRILE 2020, N. 27

«CURA ITALIA»

Differimento di termini amministrativo-contabili - Art.107

In ragione delle difficoltà amministrative connesse all’emergenza epidemiologica in corso, il comma 1 sposta il termine del rendiconto/bilancio di esercizio 2019 originariamente fissato al 30 aprile, per gli enti locali e i loro organismi strumentali:

a) al 30 giugno 2020 per gli enti e gli organismi diversi dalle società destinatari delle norme del d.lgs. 91 del 2011. Conseguentemente per gli enti ed organismi pubblici vigilati il termine è differito al 30 settembre 2020;

b) al 30 giugno 2020 per gli enti territoriali e i loro organismi strumentali destinatari delle disposizioni del titolo primo del D.lgs. 118/2011. Per le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano sono rinviati al 30 giugno i termini per l'approvazione del rendiconto 2019 da parte della Giunta, al 30 settembre quelli per l’approvazione del Consiglio.

Il comma 2 proroga al 31 luglio 2020 il termine entro cui gli enti locali devono approvare il bilancio di previsione, che per l’anno in corso potrà di fatto sostituire la delibera di salvaguardia degli equilibri di bilancio (art. 193 TUEL).

«CURA ITALIA»

Differimento di termini amministrativo-contabili - Art.107

Il comma 4 stabilisce che il termine per la determinazione delle tariffe della TARI e della Tari-corrispettivo è differito al 30 giugno 2020. Tale termine specifico, eccezionalmente non associato all'approvazione del bilancio di previsione, era stato fissato al 30 aprile dal comma 683-bis della legge di stabilità 2014 (per effetto di modifica ex "Dl fiscale 2019", n.124/19).

Il comma 5 stabilisce che i Comuni – in deroga all'obbligo di copertura integrale del costo del servizio rifiuti – possono approvare anche per il 2020 le tariffe della TARI e della tariffa corrispettiva adottate per l'anno 2019, provvedendo poi, entro il 31 dicembre 2020, all'approvazione del piano economico finanziario del servizio rifiuti. L'eventuale conguaglio tra i costi determinati con il PEF 2020 e quelli alla base delle tariffe approvate è ripartito in tre anni a decorrere dal 2021. Si ritiene che tale facoltà consenta, anche ai Comuni che avessero già attivato le condizioni per l'approvazione delle tariffe dei rifiuti in base ad un PEF elaborato secondo il nuovo metodo ARERA (delibera n. 443 del 31 ottobre 2019), di scegliere se proseguire nell'iter già intrapreso o confermare lo schema tariffario 2019. Le modalità di approvazione del PEF 2020 restano invariate e regolate dall'articolo 6 dell'Allegato A alla delibera ARERA n.443 (MTR): la competenza spetta all'Ente territorialmente competente (Ente di governo d'ambito-EGATO o Comune, in caso di assenza o non operatività dell'EGATO).

«CURA ITALIA»

Differimento di termini amministrativo-contabili - Art.107

Il comma 6 proroga al 30 settembre 2020 il termine per la presentazione del DUP all'organo consiliare.

Il comma 7 dispone il differimento al 30 giugno 2020 dei termini relativi alle procedure di dissesto e "predissesto". Si tratta in particolare di:

- ✓ deliberazione dello stato di dissesto (art. 246 co.2 TUEL);
- ✓ deliberazione di attivazione delle entrate proprie (art. 251 co. 1 TUEL);
- ✓ presentazione al Ministro dell'interno dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato (art. 259 co.1 TUEL)
- ✓ presentazione di nuova ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato (art. 261 co.4 del TUEL)
- ✓ deliberazione del bilancio stabilmente riequilibrato (art. 264, co.1 TUEL)
- ✓ delibera del piano di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-bis, co.5, TUEL)
- ✓ l'esame e la formulazione di rilievi o richieste istruttorie e per l'impugnazione della delibera di approvazione o di diniego del piano di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243- quater commi 1, 2 e 5 TUEL)

«CURA ITALIA»

Il comma 8 dispone il differimento al 30 settembre 2020 del termine per l'intimazione di deliberare il bilancio di previsione stabilmente riequilibrato (art. 264 co.2 TUEL).

Il comma 9 dispone il differimento al 31 dicembre 2020 del termine per richiedere l'anticipazione di cassa necessaria alla stabilità finanziaria degli enti locali sciolti per infiltrazione mafiosa (art. 243-quinquies co.1 TUEL).

Il comma 10 stabilisce che, dalla data di entrata in vigore del presente decreto (18 marzo 2020) e fino al 31 agosto 2020, sono differiti i seguenti termini stabiliti dal TUEL relativi ai casi di scioglimento e commissariamento degli enti locali:

- da 90 a 120 giorni per la sospensione, da parte del prefetto, dei consigli comunali e provinciali e la nomina di un commissario per l'amministrazione dell'ente (art. 141, co. 7);
- da 45 a 90 giorni il termine entro il quale il prefetto invia al Ministro dell'interno la relazione con la quale si dà conto della eventuale sussistenza degli elementi di collegamenti diretti o indiretti con la criminalità organizzata di tipo mafioso (art. 143, co. 3);
- da 90 a 120 giorni il termine per il decreto di scioglimento dei consigli comunali e provinciali a seguito di fenomeni di infiltrazione di tipo mafioso (art. 143, co. 4);
- da 60 a 90 giorni il termine della sospensione degli organi da parte del prefetto (art. 143, co. 12).

«CURA ITALIA»

In particolare, il comma 1-ter dispone, per l'anno in corso e solo per finanziare interventi necessari a fronteggiare gli effetti "diretti e indiretti" la crisi epidemiologica in corso:

a) per gli enti territoriali e loro organismi strumentali, in sede di approvazione del rendiconto 2019 da parte della Giunta, la possibilità di svincolare specifiche quote di avanzo vincolato di amministrazione;

b) le quote di possibile svincolo

- ✓ devono riferirsi ad interventi già conclusi o finanziati in precedenza con risorse proprie,
- ✓ non devono essere sottoposte ad obbligazioni già contratte e
- ✓ non devono riferirsi a funzioni fondamentali e livelli essenziali delle prestazioni;

c) per le risorse trasferite dallo Stato o dalla Regione, occorre in ogni caso comunicare formalmente all'ente erogatore lo svincolo posto in essere..

«CURA ITALIA»

Il comma 2 dispone, per il solo esercizio finanziario 2020:

- ✓ al primo periodo, che le spese correnti connesse all'emergenza epidemiologica in corso possono connotarsi di fatto quali interventi a carattere non permanente, quindi finanziabili anche mediante l'utilizzo della quota libera dell'avanzo di amministrazione, **ferme restando le priorità da garantire sia alla copertura dei debiti fuori bilancio sia alla salvaguardia degli equilibri di bilancio**, anche a fronte del contenimento di squilibri dovuti a posposizione o perdita di entrate proprie, sulle quali, naturalmente si attende un significativo intervento di sostegno con i prossimi provvedimenti di contrasto alla crisi.
- ✓ al secondo periodo, che l'utilizzo dell'avanzo libero è consentito anche in esercizio provvisorio, fino all'80% della medesima quota, purché la Giunta abbia già approvato lo schema del rendiconto 2019 ed acquisito il parere favorevole dell'organo di revisione;
- ✓ con il terzo periodo, che al finanziamento delle spese correnti in questione potranno concorrere anche i proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni in materia edilizia, escluse quelle destinate espressamente alla demolizione ripristino delle opere abusive (art.31, co. 4-bis, del DPR 380/2001).

«CURA ITALIA»

Non viene preso in considerazione l'utilizzo di avanzi destinati e – soprattutto – il caso degli enti in disavanzo tecnico, che sono soggetti a stringenti limiti nell'impiego degli avanzi. È auspicabile che su questi aspetti ci sia un successivo intervento di ampliamento.

Con riferimento all'anno in corso, il comma 2-bis contiene disposizioni assai utili per la gestione finanziaria dell'ente, in un contesto di grave emergenza quale quello attuale. In particolare:

- alla lettera a) si consente alla Giunta di adottare, nei casi di comprovata urgenza, le variazioni al bilancio di previsione, fatta in ogni caso salva la necessità di una successiva ratifica del Consiglio (entro 90 giorni), pena la decadenza del provvedimento non ratificato;
- alla lettera b) si prevede che, in caso di mancata o parziale ratifica della variazione al bilancio adottata dalla Giunta, il Consiglio approva (entro 30 giorni) i provvedimenti necessari per far fronte ai rapporti giuridici nel frattempo determinati dalla deliberazione non ratificata.

«CURA ITALIA»

L’articolo 110 fissa a 180 giorni, in luogo dei 60, la scadenza per la compilazione dei questionari sulla rilevazione dei fabbisogni standard di cui all’art. 5, comma 1, lettera c) del d.lgs. 26 novembre 2010, n. 216. Pertanto, i termini per la compilazione dei questionari sono ora fissati al:

- 27 maggio, questionario FC50U per i Comuni e I Unioni.
- 31 agosto, questionario FP20U per Province e Città metropolitane;

L’estensione ai Comuni della proroga, opportunamente introdotta nella versione finale del decreto, è di grande rilievo immediato perché evita di escludere dall'erogazione dei trasferimenti del Ministero dell'interno i Comuni che non hanno ancora risposto al questionario.

L’erogazione del Fondo di solidarietà comunale (FSC) e delle altre spettanze di competenza del Ministero dell’Interno resta condizionata alla restituzione dei questionari relativi agli anni precedenti e alla corretta comunicazione in BDAP dei bilanci (in particolare, il consuntivo 2018 e le previsioni 2019).

«CURA ITALIA»

<u>Sospensione quota capitale mutui enti locali (mutui MEF) - Art. 112</u>

L'articolo 112 reca una misura di alleggerimento degli oneri di restituzione del debito dei comuni, anch'essa limitata però ai soli mutui di proprietà del Ministero dell'economia e delle finanze gestiti da Cdp. I c.d. "Mutui Mef" rappresentano solo una piccola quota del debito comunale ed è pertanto prevedibile che l'impatto in termini di risorse liberate non sia sufficiente per assicurare un livello di risorse adeguato alle dimensioni dell'emergenza in atto.

Il comma 2 vincola l'utilizzo dei risparmi agli interventi per la gestione dell'emergenza epidemiologica da virus COVID-19. Per l'efficacia della norma deve essere ben chiara la possibilità di impiego delle economie anche per "interventi" di parte corrente.

«CURA ITALIA»

Fondo per la sanificazione degli ambienti di Province, Città metropolitane e Comuni - Art. 114

L'articolo 114, considerando l'esigenza di contrasto al rischio di contagio da COVID-19, istituisce una dotazione di 70 milioni di euro presso il Ministero dell'Interno per l'anno 2020, al fine di concorrere al finanziamento delle spese di sanificazione degli uffici, degli ambienti e dei mezzi di Province, Città metropolitane e Comuni. 65 milioni sono destinati ai Comuni, i restanti 5 a Province e Città Metropolitane. Con DM Interno del 16 aprile scorso sono stati ripartiti i fondi in questione.

«DECRETO RILANCIO»

<u>Art.105 - Finanziamento dei centri estivi 2020 e contrasto alla povertà educativa</u>

È previsto per il 2020 un incremento del Fondo per le politiche della famiglia per un importo pari a ***150 milioni di euro, da erogare ai Comuni*** *per finanziare iniziative anche in collaborazione con enti pubblici e privati:*

- 90 % pari a ***135 milioni per il potenziamento dei centri estivi*** *diurni, servizi socioeducativi territoriali, centri con funzione educativa e ricreativa destinati alle attività di minori di età compresa tra 0 e 16 anni per i mesi da giugno a settembre;*

· 10% pari a ***15 milioni alla realizzazione di progetti di contrasto alla povertà educativa****.*

Viene ampliata la platea dei beneficiari: minori da 0 a 16 anni

«DECRETO RILANCIO»

Art.106 Fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali degli enti locali

*L'**articolo 106** recepisce parzialmente la richiesta dell'ANCI e dell'UPI di assicurare un ampio ristoro delle perdite di entrata che si vanno profilando per effetto dell'emergenza, valutate in via provvisoria e prudenziale in 5 miliardi di euro per i Comuni e in oltre 800 mln. per le Province e le Città metropolitane.*

La norma istituisce per il 2020 un Fondo di 3,5 miliardi di euro, di cui 3 miliardi ai Comuni e 500 milioni per province e città metropolitane. Il successivo intervento dell'ANCI (fine maggio) presso il Presidente Conte ha determinato un impegno del Governo al reperimento di ulteriori fondi, sulla base delle attività di monitoraggio degli andamenti, attività che proseguirà nel tempo

In questo contesto è stata data applicazione all'art. 106, con l'erogazione a fine maggio di un acconto del 30% (900 mln. per i Comuni e 150 mln. per le Città metropolitane e le Province), in proporzione delle entrate proprie registrate da Siope nel 2019 e, nei giorni scorsi, con la definizione dell'assegnazione complessiva dei 3,5 mld. e con l'erogazione del saldo per 2,1 mld ai Comuni (comprese le Unioni e le Comunità montane) e per 350 mln. alle CM e alle Province. Il riparto è avvenuto sulla base di un modello provvisorio di stima delle perdite di gettito e di taluni "minori costi" strettamente connessi al periodo di *lockdown*.

«DECRETO RILANCIO»

<u>Art.106 Fondo per l’esercizio delle funzioni fondamentali degli enti locali</u>

L'assegnazione derivante dall'articolo 106 del dl 34 è finalizzata a "*concorrere ad assicurare ai comuni, alle province e alle città metropolitane le risorse necessarie per l’espletamento delle funzioni fondamentali, per l’anno 2020, anche in relazione alla possibile perdita di entrate connessa all’emergenza Covid-19*". Il riparto tiene conto dei "*fabbisogni di spesa*", delle "*minori entrate, al netto delle minori spese*", nonché delle "*delle risorse assegnate a vario titolo dallo Stato a ristoro delle minori entrate e delle maggiori spese*".

Si tratta quindi di un ristoro di perdite di gettito e di maggiori oneri non altrimenti ristorati, al netto di eventuali minori spese, connesso all'emergenza inedita dovuta alla pandemia da virus COVID-19 e alla crisi economica da questa innescata.

L'assegnazione, pur con qualche ambiguità segnalata dal riferimento alle "funzioni fondamentali" degli enti locali, **non ha alcun esplicito vincolo di destinazione e va quindi intesa come strumento per mantenere, per quanto possibile, indenni dagli effetti della crisi le capacità di spesa ordinarie dell'ente beneficiario**.

«DECRETO RILANCIO»

Art.106 Fondo per l’esercizio delle funzioni fondamentali degli enti locali

Sotto il profilo dell’imputazione contabile, appare fuor di dubbio che l’entrata in questione debba collocarsi nel Titolo II dell’entrata, alla voce “Trasferimenti correnti da Ministeri” (E.2.01.01.01.001). In fase previsionale, è ragionevole considerare tale imputazione come compensativa di minori previsioni di entrata.

Va ricordato altresì che **il riparto comprende tra i beneficiari anche le Unioni di comuni e le Comunità montane** che hanno registrato entrate proprie nel 2019 (tipicamente dovute a tariffe di servizi affidati, multe e, in qualche caso, prelievo sui rifiuti).

Si deve ritenere che la linea di condotta degli enti locali debba orientarsi **al pieno utilizzo delle risorse via via assegnate per il finanziamento di tutte quelle attività che caratterizzano la normale operatività dell'ente, nonché per le esigenze aggiuntive connesse all'emergenza in atto che non trovino adeguata copertura in assegnazioni specifiche.**

«DECRETO RILANCIO»

Art.106 Fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali degli enti locali

Un'ulteriore osservazione merita **la possibile distinzione**, ai fini della dimensione complessiva del riparto finale delle risorse assegnate, **tra agevolazioni** autonomamente decise dai Comuni nell'esercizio della propria autonomia regolamentare **e perdite di gettito** per mancati pagamenti spontanei riconducibili agli effetti della crisi.

Una riduzione generalizzata dell'IMU o l'abolizione per il 2020 dell'imposta di soggiorno, ad esempio, pur legittime, non incontrano i criteri di necessarietà che sottostanno allo schema del ristoro ex art. 106.

L'articolo 106 prevede, poi, entro il 30 giugno 2021 una definizione "finale" dell'intervento di ristoro, sulla base della "*verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese da effettuare*". La regolazione prevista a consuntivo sembra riguardare esclusivamente i "*rapporti finanziari tra Comuni e tra Province e Città metropolitane, ovvero tra i due predetti comparti mediante apposita rimodulazione dell'importo*".

«DECRETO RILANCIO»

<u>Art. 106-bis. (Fondo per i comuni in stato di dissesto finanziario)</u>

Il comma 1 *istituisce un Fondo – per l'anno 2020 – per i comuni in stato di dissesto finanziario alla data del 15 giugno 2020, con specifiche finalità.*

La dotazione del Fondo, che è istituito nello stato di previsione del Ministero dell'interno – è pari a ***20 milioni di euro.***

Le risorse del predetto Fondo sono destinate:

- *per una quota del 50% alla realizzazione di interventi di manutenzione straordinaria di beni immobili di proprietà di tali enti da assegnare alla Polizia di Stato e all'Arma dei Carabinieri;*
- *per una quota del 50% ai comuni in dissesto finanziario i cui organi sono stati sciolti a seguito di fenomeni di infiltrazione e di condizionamenti di tipo mafioso o similare.*

Il fondo è ripartito sulla base della popolazione residente al 31 dicembre 2018, con decreto ministeriale, entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge.

«DECRETO RILANCIO»

Art. 107 - Reintegro Fondo di Solidarietà Comunale a seguito dell'emergenza alimentare

La disposizione ***non comporta variazioni delle risorse assegnate ai Comuni****, ma è finalizzata a reintegrare la dotazione del capitolo relativo al fondo di solidarietà comunale dell'importo di 400 milioni di euro relativi al sostegno all'emergenza alimentare (Ord. Protezione civile del 29 marzo 2020).*

Per motivi di urgenza tale ammontare era stato infatti provvisoriamente stornato dal capitolo FSC, che ora viene reintegrato.

Art.110 - Rinvio termini bilancio consolidato

In coerenza con la proroga dei termini di deliberazione dei rendiconti a giugno (che riguarda sia gli enti territoriali che le società partecipate), la norma proroga il termine del bilancio consolidato 2019 dal 30 settembre al 30 novembre 2020.

«DECRETO RILANCIO»

Art.112 - Fondo comuni ricadenti nei territori delle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza

Viene istituito presso il Ministero dell'interno di un fondo di 200 milioni di euro per l'anno 2020 da assegnare ai comuni delle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, tra le più colpite dalla pandemia. I fondi sono stati ripartiti nei termini previsti dalla norma (entro 10 giorni dall' entrata in vigore del decreto) sulla base della popolazione residente (DM Interno 27 maggio 2020).

I Comuni beneficiari dovranno destinare il contributo ad "interventi di sostegno di carattere economico e sociale" connessi con l'emergenza sanitaria da COVID-1.

Si tratta di un vincolo di destinazione molto ampio, che non riguarda solo il sostegno al sistema economico ma anche interventi relativi alle famiglie, ivi compresi quelli che permettono di rendere più funzionali e fruibili i servizi comunali a seguito, ad esempio, delle prescrizioni riguardanti le riaperture.

«DECRETO RILANCIO»

Art.112-bis. (Fondo per i comuni particolarmente danneggiati dall'emergenza sanitaria da COVID 19)

Il comma 1 istituisce un Fondo nello stato di previsione del Ministero dell'interno in favore dei comuni particolarmente colpiti dall'emergenza sanitaria da Covid-19, non compresi tra quelli previsti dal precedente articolo 112.

La dotazione del Fondo è pari ***a 40 mln di euro*** *per l'anno 2020.*

Il fondo è ripartito con decreto ministeriale da adottarsi entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.

Ai fini della ripartizione del predetto Fondo si tiene conto – sulla base della popolazione residente – dei comuni individuati come zona rossa o comunque ricompresi in una zona rossa in cui è stato imposto il divieto di accesso e allontanamento per un periodo non inferiore a 15 giorni. Per i restanti comuni si tiene conto dell'incidenza del numero dei contagi e dei decessi comunicati al Ministero della salute e accertati fino al 30 giugno 2020, in rapporto alla popolazione residente.

«DECRETO RILANCIO»

Per l'anno 2020, in considerazione dell'emergenza sanitaria da COVID-19 ***e con riferimento a tutti gli enti locali,*** *in caso di* ***esercizio provvisorio*** *sono autorizzate le* ***variazioni al bilancio adottate dagli organi esecutivi,*** *relative all'utilizzo di risorse trasferite agli enti stessi per fronteggiare l'emergenza.*

Per l'anno 2020, le disposizioni in materia di rendiconto dei contributi straordinari di cui all'articolo 158 TUEL, non si applicano relativamente alle risorse trasferite agli enti locali per fronteggiare l'emergenza sanitaria.

Si ritiene, inoltre, che il tenore letterale della norma comprenda tutti i trasferimenti attivati per fronteggiare l'emergenza e non solo quelli specificamente destinati ai Comuni più colpiti o a interventi specifici (quali la sanificazione dei locali o il potenziamento dei buoni pasto).

Agli oneri derivanti dall'attuazione della presente disposizione (40 mln), si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo per le esigenze indifferibili di cui all'articolo 1, comma 200, della legge di bilancio 2015, così come rifinanziato dal comma 5 dell'articolo 265 del presente decreto.

«DECRETO RILANCIO»

Art.113 - Rinegoziazione mutui enti locali. Semplificazione procedure di adesione

L'articolo 113 recepisce la sollecitazione dell'ANCI e dell'UPI finalizzata a facilitare le procedure di adesione alle rinegoziazioni e alle sospensioni del pagamento della quota capitale dei mutui.

Il ***comma 1*** *permette agli enti locali, per il 2020, di deliberare* ***anche nel corso dell'esercizio provvisorio****, cioè prima dell'approvazione del bilancio di previsione 2020* ***e anche attraverso delibera dell'organo esecutivo.***

Il ***comma 2*** *interviene nella facilitazione dell'attuazione dell'accordo siglato tra ABI, ANCI e UPI, permettendo che le sospensioni della quota capitale 2020 dei mutui bancari possano avvenire in deroga alle regole dell'art. 204 TUEL e senza la verifica di convenienza di cui all'art. 41 della legge 448 del 2001.*

La norma dispone inoltre che le sospensioni in questione non rendano necessario il rilascio di nuove garanzie, prorogando le garanzie già originariamente prestate di un anno, in coincidenza con l'allungamento della durata del mutuo stabilita dall'accordo.

«DECRETO RILANCIO»

Art.177 - Esenzioni dall'imposta municipale propria -IMU per il settore turistico

*L'**articolo 177** stabilisce un'agevolazione obbligatoria in materia di IMU sulle strutture turistico-ricettive. Al **comma 1**, al fine di ridurre gli oneri degli operatori gestori di strutture ricettive e turistiche, viene prevista l'esenzione dal pagamento della prima rata dell'Imu 2020:*

- *per gli stabilimenti balneari (marittimi, lacuali e fluviali) e per gli stabilimenti termali, **chiunque ne sia il possessore**;*
- *immobili della categoria catastale D/2 (alberghi e pensioni), agriturismi, villaggi turistici, ostelli della gioventù, rifugi di montagna, colonie marine e montane, affittacamere per brevi soggiorni, case e appartamenti per vacanze, bed & breakfast, residence e campeggi, a condizione che **i possessori degli immobili siano anche i gestori delle attività indicate**.*

*Il riferimento ai "gestori delle attività" permette di individuare i beneficiari dell'agevolazione nei **soggetti che svolgono professionalmente l'attività**, attraverso un'organizzazione specifica e una posizione IVA coerente.*

*La norma appare poco coordinata con la disciplina dell'IMU che prevede come "prima rata" il pagamento di un acconto basato sull'imposta dovuta per l'anno precedente (nel 2020 considerando congiuntamente le previgenti IMU e Tasi) e considera il versamento di dicembre "a saldo" del complessivo debito d'imposta annuale. La sostanza della disposizione, tuttavia, sembra doversi concretizzare in una **riduzione del 50% dell'IMU dovuta per il 2020.***

«DECRETO RILANCIO»

Art.180 - Ristoro ai Comuni per la riduzione di gettito dell'imposta di soggiorno e altre disposizioni in materia

Il comma 1 istituisce un fondo di 100 mln di euro per il (parziale) ristoro a favore dei comuni, a fronte delle forti riduzioni che si vanno profilando sugli incassi dell'imposta di soggiorno e del contributo di sbarco a seguito della situazione di emergenza da COVID-19.

Il gettito complessivo dei prelievi sulle presenze turistiche ammonta su base annua a circa 600 mln. di euro (dati Siope 2019) e le riduzioni già registrate sul periodo di lockdown (marzo-maggio 2020) rispetto al corrispondente periodo del 2019 superano i 70 milioni di euro.

«DECRETO AGOSTO»

Art. 39. ***Incremento Fondo per l'esercizio delle funzioni degli enti locali***

1. Ai fini del ristoro della perdita di gettito degli enti locali connessa all'emergenza epidemiologica da COVID- 19, al netto delle minori spese e delle risorse assegnate dallo Stato a compensazione delle minori entrate e delle maggiori spese, la dotazione del fondo di cui al comma 1 dell'articolo 106 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, è incrementata di 1.670 milioni di euro per l'anno 2020, di cui 1.220 milioni di euro in favore dei comuni e 450 milioni di euro in favore di province e città metropolitane. L'incremento del fondo di cui al periodo precedente è ripartito con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro il 20 novembre 2020, previa intesa in Conferenza Stato-città

«DECRETO AGOSTO»

Progettazione definitiva ed esecutiva (articolo 45)

Sono 600 milioni in totale (300 per il 2020 e 300 per il 2021) le risorse destinate a finanziare la progettazione definitiva ed esecutiva relativa a interventi di messa in sicurezza del territorio a rischio idrogeologico, di messa in sicurezza ed efficientamento energetico delle scuole, degli edifici pubblici e del patrimonio comunale. Si tratta di una integrazione dei fondi già stanziati dalla legge di bilancio 2020 (articolo 1, comma 51, della legge 160/2019) destinati a scorrere la graduatoria delle domande presentate entro il 15 maggio scorso. Gli enti beneficiari saranno individuati con comunicato emanato entro il 5 novembre e avranno dieci giorni di tempo per confermare l'interesse al contributo, in vista dell'assegnazione definitiva che sarà disposta entro il 30 novembre.

«DECRETO AGOSTO»

Messa in sicurezza degli edifici e del territorio (art 46):

ammonta a 2,65 miliardi (900 ml. per il 2021 e 1,75 miliardi per il 2022) l'incremento delle risorse destinate al finanziamento delle opere di messa in sicurezza degli edifici e del territorio previste dai commi 139-148-ter dell'articolo 1 della legge 145/2018. Anche in questo caso le somme sono destinate allo scorrimento della graduatoria delle opere ammissibili per l'anno 2021, il cui termine di presentazione delle domande scade il prossimo 15 settembre (si veda il DM 5 agosto 2020). La richiesta dovrà riguardare una o più opere inserite in uno strumento programmatorio approvato dai comuni. Non possono presentare domanda gli enti che risultano beneficiari dei contributi in uno dei due anni del biennio precedente.

Piccole opere (articolo 47):

raddoppia la dote per il finanziamento di piccole opere, previsto dal comma 29 e seguenti della legge 160/2019. Passano infatti da 500 milioni a 1 miliardo le risorse che per il 2021 saranno destinate ai comuni in misura fissa sulla base della popolazione (con un nuovo minimo di 100.000 euro per comuni fino a 5.000 abitanti ad un nuovo massimo di 500.000 euro per comuni sopra i 250.000 abitanti). L'assegnazione verrà disposta entro il 15 ottobre e le somme potranno essere utilizzate anche per l'ampliamento delle opere già previste e oggetto di finanziamento nel 2020.

«DECRETO AGOSTO»

Messa in sicurezza di strade e scuole di Province e Città metropolitane (articolo 48)

Complessivamente ammontano a 1,125 miliardi le maggiori risorse stanziate dal 2021 al 2024 per interventi di messa in sicurezza delle strade e di manutenzione straordinaria ed efficientamento energetico delle scuole. L'articolo 48 riscrive infatti l'articolo 1, comma 63, della legge 160/2019, dopo la modifica apportata dal Dl 162/2019.

Ponti e viadotti di Province e Città metropolitane (articolo 49)

200 milioni annui dal 2021 al 2023 sono destinati ad interventi di messa in sicurezza dei ponti e viadotti esistenti (ivi compresa la nuova realizzazione). L'assegnazione sarà disposta entro gennaio 2021 sulla base di un piano che individui i programmi di intervento secondo criteri di priorità legati al miglioramento della sicurezza, al traffico interessato e alla popolazione servita.

«DECRETO AGOSTO»

<u>Adempimenti tesoreria (art. 52)</u>

Vengono abrogate le seguenti disposizioni del TUEL:

- obbligo di trasmissione al tesoriere, all'avvio dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria, dell'elenco dei residui presunti alla data del 1° gennaio e degli stanziamenti di competenza riguardanti l'anno a cui si riferisce l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria previsti nell'ultimo bilancio di previsione approvato, aggiornati alle variazioni deliberate nel corso dell'esercizio precedente, indicanti, per ciascuna missione, programma e titolo, gli impegni già assunti e l'importo del FPV (comma 4 dell'art. 163);
- obbligo di individuazione, nel mandato, dei pagamenti riguardanti le spese escluse dal limite dei dodicesimi, durante l'esercizio provvisorio (comma 6 dell'art. 163);
- obbligo di trasmissione al tesoriere dei seguenti provvedimenti (comma 9-bis dell'art. 175 del TUEL):
  1. *prospetto di cui all'art. 10, comma 4, del D.Lgs. n. 118/2011, allegato al provvedimento di approvazione della variazione di bilancio;*
  2. *variazioni dei residui a seguito del loro riaccertamento;*
  3. *variazioni del FPV effettuate nel corso dell'esercizio finanziario.*

«DECRETO AGOSTO»

Debiti fuori bilancio (art. 53, comma 6)

Viene integrato il comma 3 dell'art. 194 del TUEL stabilendo, in materia di debiti fuori bilancio, che il piano di rateizzazione convenuto con i creditori può superare il precedente limite temporale dei 3 anni finanziari (compreso quello in corso), e in tal caso la copertura finanziaria delle quote annuali previste negli accordi potrà essere garantita con imputazione in ciascuna annualità dei corrispondenti bilanci, in termini di competenza e di cassa.

In tale circostanza occorre però che, nella delibera di riconoscimento del debito fuori bilancio, le coperture siano puntualmente individuate con riferimento a ciascun esercizio del piano di rateizzazione convenuto con i creditori.

«DECRETO AGOSTO»

Verifica equilibri di bilancio 2020/2022 (art. 54)

Viene ulteriormente rinviato al 30 novembre il termine per la verifica degli equilibri di bilancio 2020/2022, ordinariamente fissato al 31 luglio dal comma 2 dell'art. 193 del TUEL, e già oggetto di rinvio al 30 settembre ad opera del comma 2 dell'art. 107 del D.L. n. 18/2020.

Il rinvio è concesso in considerazione delle condizioni di incertezza sulla quantità delle risorse disponibili per gli enti locali.

Anticipazioni di liquidità (art. 55)

Nel periodo intercorrente tra il 21 settembre 2020 e il 9 ottobre 2020, gli enti locali potranno chiedere, con deliberazione della Giunta, l'anticipazione di liquidità di cui agli artt. 115 e 116 del D.L. n. 34/2020, 0, a valere sulle risorse residue del fondo istituito per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili degli enti locali e delle regioni e province autonome per debiti diversi da quelli finanziari e sanitari, a condizione che non abbiano già ottenuto la concessione della predetta anticipazione entro il 24 luglio 2020.

«DECRETO AGOSTO»

<u>Esonero IMU settore turistico e dello spettacolo (art. 78)</u>

Viene stabilito l'esonero della 2^ rata dell'IMU del 2020 per i seguenti immobili già esonerati dal pagamento della 1^ rata del 2020 dall'art. 177 del D.L. n. 34/2020, come modificato dalla Legge di conversione n. 77/2020:

- immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali;
- immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e immobili degli agriturismo, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed & breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate;
- immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni.

Inoltre, vengono esonerati dalla 2^ rata dell'IMU del 2020 gli immobili destinati a discoteche, sale da ballo, night-club e simili, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

Vengono invece esonerati sia dalla 2^ rata dell'IMU del 2020 che dall'IMU 2021 e 2022 gli immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

Per il ristoro ai Comuni delle minori entrate derivanti dagli esoneri introdotti dal decreto agosto, il fondo di cui all'art. 177, comma 2 del D.L. n. 34/2020 (distribuito con D.M. del 22 luglio 2020), pari a 76,55 milioni di euro per l'anno 2020, è incrementato di 85,95 milioni di euro per l'anno 2020 e di 9,2 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021 e 2022

«DECRETO AGOSTO»

Riscossione coattiva (art. 99)

Viene modificato l'art. 68 del D.L. n. 18/2020 relativo alla sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione, prevedendo che, con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti scadenti nel periodo dall'8 marzo al 15 ottobre 2020 (e non più al 31 agosto 2020), derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione.

Maggiorazione ex TASI (art. 108)

Viene rettificata la Legge n. 160/2019, andando a modificare in particolare il comma 755 dell'art. 1, che prevedeva la possibilità di aumentare ulteriormente l'aliquota massima dell'IMU dell'1,06%, sino all'1,14% (al fine di comprendere la maggiorazione ex TASI nella misura massima dello 0,08%) limitatamente ai seguenti immobili diversi da:

- abitazione principale;
- fabbricati rurali ad uso strumentale;
- fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati;
- terreni agricoli;
- immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D.

Con il decreto agosto cade la limitazione introdotta dalla Legge n. 160/2019 e, pertanto, la maggiorazione IMU (che ricordiamo comprende anche la TASI, vigente fino allo scorso anno) sarà applicabile a tutti gli immobili non esentati, come consentito fino al 2019. Si tratta probabilmente di un errore nella stesura del testo della Legge di Bilancio 2020. Ora, con la modifica apportata, i Comuni non subiranno pertanto alcuna riduzione di gettito.

«DECRETO AGOSTO»

Proroga esonero TOSAP e COSAP (art. 109)

Viene modificato l'art. 181 del D.L. n. 34/2020 stabilendo, per le imprese di pubblico esercizio di cui all'art. 5 della Legge n. 287/1991 (ristorazione e somministrazione alimenti e bevande effettuata anche congiuntamente ad attività di trattenimento e svago, in sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi similari), titolari di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione del suolo pubblico, l'esonero dal 1° maggio fino al 31 dicembre (e non più fino al 31 ottobre 2020) dal pagamento della TOSAP e dal COSAP.

Il fondo statale per il ristoro delle conseguenti minori entrate, già istituito con il "decreto rilancio", con uno stanziamento di 127,5 milioni di euro per l'anno 2020 (distribuito con D.M. del 22 luglio 2020), viene incrementato di 42,5 milioni di euro. Tale incremento verrà distribuito con D.M., da adottare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto agosto, ovvero entro il 13 ottobre 2020.

LA CRISI DELL’ENTE LOCALE

Il concetto di "crisi"

Il concetto di "crisi" è connaturato all'azienda:

«incapacità di adeguamento alle mutate condizioni di mercato con perdita dell'equilibrio economico finanziario.»

Nelle imprese private le procedure concorsuali tendono a tutelare gli interessi dei terzi.

L'ENTE LOCALE NON PUO' CESSARE DI ESISTERE COME UNA SEMPLICE IMPRESA PRIVATA!!!

Le criticità finanziarie

Gli elementi endogeni che determinato criticità finanziarie a volte di portata tale da generare squilibri finanziari strutturali sono:

- disordine contabile: irregolarità contabili
- entrate proprie scarse e/o scarsa capacità di riscossione
- ricorso stabile all'anticipazione di tesoreria
- spese elevate
- bilancio rigido
- sovrastima delle entrate
- sottostima delle spese
- scarsa attendibilità residui

Tra le cause esterne vi sono gli effetti delle sentenze che vedono soccombere gli enti locali:

- Condanne per espropri;
- Risarcimenti ed indennizzi;
- Contenziosi per opere pubbliche.

Lo squilibrio finanziario

Squilibrio:

incapacità di adempiere alle proprie obbligazioni secondo esigibilità a causa della mancanza di risorse effettive a copertura della spesa e, solitamente, della correlata mancanza o grave carenza di liquidità disponibile.

Squilibrio strutturale:

Il deficit, da disavanzo di amministrazione o da debiti fuori bilancio, esorbita le ordinarie capacità di bilancio e di ripristino degli equilibri e richiede mezzi ulteriori in termini di fonti di finanziamento, dilazione passività,ecc.

La capacità di individuare effettive e gravi condizioni di squilibrio finanziario nei bilanci degli enti locali è rimessa, a degli indicatori approvati con un apposito decreto ministeriale avente validità triennale.

Il disavanzo di amministrazione

Se il risultato di amministrazione non è sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione, al quale occorre dare copertura finanziaria contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto.

Il disavanzo di amministrazione può essere ripianato nel primo esercizio del bilancio di previsione oppure negli esercizi successivi, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura. Secondo la magistratura contabile, agli enti che negli anni 2017/19 (deliberazione 3/2016 della sezione Autonomie della Corte dei conti).

Prima della variazione che dispone la copertura del disavanzo, gli enti devono limitare impegni e pagamenti alle spese per servizi espressamente previsti per legge; sono fatti salvi gli oneri da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi.

Il disavanzo di amministrazione

La delibera consiliare con cui si approva il piano di rientro del disavanzo deve individuare le cause che hanno determinato lo squilibrio e i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano, sottoposto al parere dei revisori, può prevedere l'utilizzo delle economie di spesa e di tutte le entrate, a eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, e i proventi da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in conto capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

Per il rientro, in deroga al comma 169 della legge 296/2006, l'ente può contestualmente modificare le tariffe e le aliquote dei tributi di propria competenza. Il sindaco (o il presidente) dovrà poi trasmettere al Consiglio almeno semestralmente una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, corredata dal parere del collegio dei revisori.

Il disavanzo di amministrazione

Il risultato di amministrazione sostanziale deve essere valutato anche per scindere eventuali componenti derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui approvato a seguito dell'applicazione dei nuovi principi contabili. Il disavanzo da riaccertamento straordinario deve infatti essere coperto secondo le modalità stabilite dal consiglio dell'ente, in attuazione alla disciplina prevista dal Dm 2 aprile 2015, e dunque in un periodo massimo di 30 anni.

Il risultato di amministrazione dovrebbe dunque evidenziare, per questi enti, un miglioramento del disavanzo dell'anno precedente, almeno pari alla quota finanziata nel bilancio di previsione.

L'adozione dei provvedimenti di ripiano (delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione) costituisce atto urgente e improrogabile in quanto l'inerzia dell'ente determina l'avvio delle procedure di scioglimento del consiglio.

ENTI STRUTTURALMENTE DEFICITARI

Art. 242 Individuazione degli enti locali strutturalmente deficitari e relativi controlli

Sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali che presentano gravi ed incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un apposita tabella, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari. Il rendiconto della gestione è quello relativo al penultimo esercizio precedente quello di riferimento

Con decreto del Ministro dell'interno di natura non regolamentare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono fissati i parametri obiettivi, nonché' le modalità per la compilazione della tabella di cui al comma 1. Fino alla fissazione di nuovi parametri si applicano quelli vigenti nell'anno precedente.

I nuovi parametri di deficitarietà strutturale

Già prima dell'entrata in vigore della riforma contabile ci si è resi conti dell'inadeguatezza dei parametri a segnalare in maniera tempestiva lo squilibrio finanziario dell'ente locale.

Il processo di armonizzazione contabile ha fatto emergere la necessità di una completa rivisitazione sia della dimostrazione della copertura del costo dei servizi per gli enti in condizione di deficitarietà strutturale sia dei parametri obiettivi.

Il nuovo sistema parametrale si compone di 8 indicatori, uguali per Comuni, Città Metropolitane e Province, individuati tutti all'interno del Piano degli indicatori (7 sintetici ed uno analitico), parametrizzati con l'individuazione di opportune soglie, al di sopra o al di sotto delle quali, scatta la presunzione di positività.

Gli aspetti che i nuovi indicatori prendono a riferimento per individuare eventuali squilibri riguardano:

- capacità di riscossione delle entrate;
- indebitamento (finanziario, emerso, in corso di emersione, improprio);
- disavanzo;
- rigidità della spesa.

I nuovi parametri di deficitarietà strutturale

1. Indicatore 1.1 (Incidenza spese rigide - ripiano disavanzo, personale e debito - su entrate correnti) maggiore del 48%
2. Indicatore 2.8 (Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente) minore del 22%
3. Indicatore 3.2 (Anticipazioni chiuse solo contabilmente) maggiore di 0
4. Indicatore 10.3 (Sostenibilità debiti finanziari) maggiore del 16%
5. Indicatore 12.4 (Sostenibilità disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio) maggiore dell’1,20%
6. Indicatore 13.1 (Debiti riconosciuti e finanziati) maggiore dell’1%
7. [Indicatore 13.2 (Debiti in corso di riconoscimento) + Indicatore 13.3 (Debiti riconosciuti e in corso di finanziamento)] maggiore dello 0,60%
8. Indicatore concernente l’effettiva capacità di riscossione (riferito al totale delle entrate) minore del 47%

Gli effetti prodotti dalla presenza di condizioni strutturalmente deficitarie

Gli enti locali strutturalmente deficitari sono soggetti al controllo centrale sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale da parte della Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali. Il controllo è esercitato prioritariamente in relazione alla verifica sulla compatibilità finanziaria.

Gli enti locali strutturalmente deficitari sono soggetti ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi. Tali controlli verificano mediante un'apposita certificazione che:

a) il costo complessivo della gestione dei servizi a domanda individuale, riferito ai dati della competenza, sia stato coperto con i relativi proventi tariffari e contributi finalizzati in misura **non inferiore al 36 per cento**; a tale fine i costi di gestione degli asili nido sono calcolati al 50 per cento del loro ammontare;

b) il costo complessivo della gestione del servizio di acquedotto, riferito ai dati della competenza, sia stato coperto con la relativa tariffa in misura non inferiore all'80 per cento;

c) il costo complessivo della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati, riferito ai dati della competenza, sia stato coperto con la relativa tariffa almeno nella misura prevista dalla legislazione vigente.

Gli effetti prodotti dalla presenza di condizioni strutturalmente deficitarie

I contratti di servizio, stipulati dagli enti locali con le società controllate, con esclusione di quelle quotate in borsa, devono contenere apposite clausole volte a prevedere, ove si verifichino condizioni di deficitarietà strutturale, la riduzione delle spese di personale delle società medesime, anche in applicazione di quanto previsto dall’articolo 18, comma 2-bis, del decreto-legge n. 112 del 2008, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 133 del 2008

Alle province ed ai comuni in condizioni strutturalmente deficitarie che, pur essendo a ciò tenuti, non rispettano i livelli minimi di copertura dei costi di gestione o che non danno dimostrazione di tale rispetto trasmettendo la prevista certificazione, è applicata una sanzione pari all'1 per cento delle entrate correnti risultanti dal certificato di bilancio di cui all'articolo 161 del penultimo esercizio finanziario nei confronti di quello in cui viene rilevato il mancato rispetto dei predetti limiti minimi di copertura.

Il predissesto

Si caratterizza per la peculiarità di essere rimessa all'ente la gestione del risanamento;

Sistema di scadenze e preclusioni a garanzia delle operazioni di riequilibrio che l'ente si è prefissato di attuare;

La Corte dei Conti valuta ex ante la sostenibilità delle manovre di risanamento e della loro congruità rispetto al fine di ripristinare stabilmente l'equilibrio dell'ente.

Esame della situazione complessiva di squilibrio e valutazione della possibilità di ripristino di condizioni di equilibrio durevole:

Procedure ordinarie

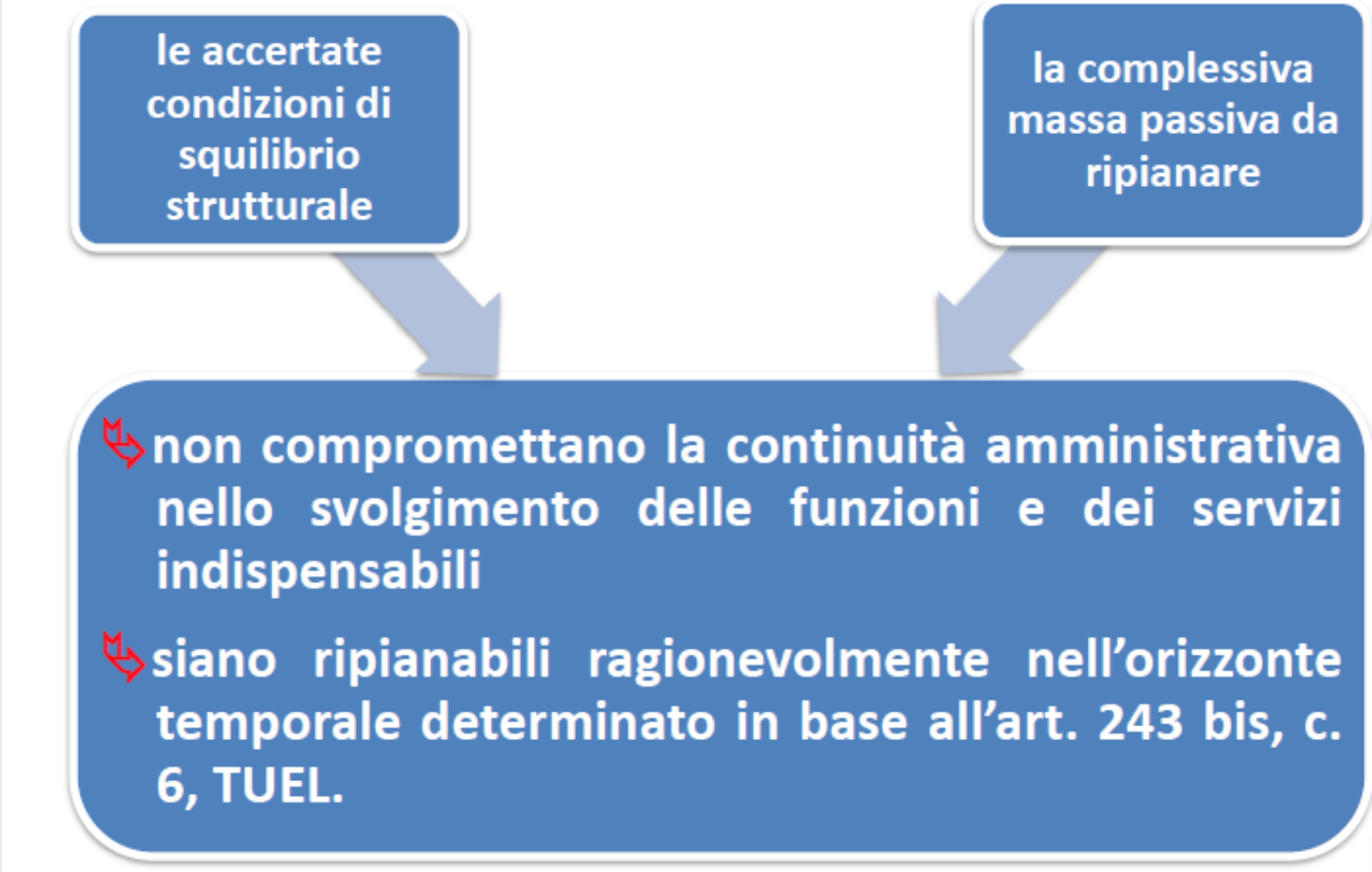
Ripiano negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione e in ogni caso non oltre la durata della consiliatura (art. 188 TUEL);

Procedure straordinarie

Insufficienza delle misure di cui agli artt. 193 (deliberazione di salvaguardia degli equilibri di bilancio) e 194 (riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio) del TUEL per il superamento dello squilibrio

Il predissesto

Il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale è ammesso solo nel caso in cui:



Il predissesto

Il piano di riequilibrio finanziario pluriennale deve tenere conto di tutte le misure necessarie a superare le condizioni di squilibrio rilevate e deve, comunque, contenere:

- le eventuali misure correttive adottate dall'ente locale in considerazione dei comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria e del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno accertati dalla competente sezione regionale della Corte dei conti;
- la puntuale ricognizione, con relativa quantificazione, dei fattori di squilibrio rilevati, dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dall'ultimo rendiconto approvato e di eventuali debiti fuori bilancio;
- l'individuazione, con relative quantificazione e previsione dell'anno di effettivo realizzo, di tutte le misure necessarie per ripristinare l'equilibrio strutturale del bilancio, per l'integrale ripiano del disavanzo di amministrazione accertato e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio entro il periodo massimo di dieci anni, a partire da quello in corso alla data di accettazione del piano;
- l'indicazione, per ciascuno degli anni del piano di riequilibrio, della percentuale di ripiano del disavanzo di amministrazione da assicurare e degli importi previsti o da prevedere nei bilanci annuali e pluriennali per il finanziamento dei debiti fuori bilancio.

Misure di riequilibrio economico finanziario

Equilibrio di parte corrente ed equilibrio di parte capitale: deve essere dimostrata l'idoneità del piano a garantire gli equilibri finanziari per tutta la durata del piano;

Ripiano del disavanzo di amministrazione: partendo dal disavanzo iniziale va indicata la quota annuale di disavanzo da applicare al bilancio di previsione ai fini del ripiano

Ripiano dei debiti fuori bilancio: deve essere indicata per ogni fattispecie di debito fuori bilancio prevista dall'art. 194 del D. Lgs. 267/2000, la quota annua di ripiano e la tipologia di spesa interessata, se corrente o parte capitale;

Modalità di copertura dei debiti fuori bilancio: vanno indicati gli eventuali mutui assunti in deroga all'art. 204 del D. Lgs. 267/2000 per la copertura di debiti fuori bilancio per investimenti e l'utilizzo del fondo di rotazione per il pagamento degli stessi

Misure di riequilibrio economico finanziario

Obbligo di effettuare una revisione straordinaria dei residui attivi iscritti in bilancio:

- Acquisizione di tutte le attestazione dei responsabili dei servizi competenti al fine di valutare la necessità o meno di conservarli in bilancio. I residui attivi e passivi cancellati, distinti per natura, importi e anni di riferimento, vanno elencati in un apposito prospetto mentre per i residui attivi conservati l'attestazione del responsabile del Servizio Finanziario deve essere corredata da una relazione dell'Organo di Revisione che si esprima sulla correttezza del loro mantenimento
- L'ente è tenuto a quantificare l'ammontare complessivo dei debiti di funzionamento con particolare attenzione ai tempi medi di pagamento e alla quantificazione del relativo contenzioso in termini di oneri e interessi passivi, nonché il numero di procedure esecutive:
- Vanno indicate, altresì, le misure da adottare per ridurre i tempi medi di pagamento e i gli oneri relativi.

Misure di riequilibrio economico finanziario

- Analisi della tassazione con verifica dell'incremento delle aliquote e delle tariffe dei tributi locali nella misura massima consentita anche in deroga ad eventuali limitazione temporali disposte dalla legislazione vigente;
- Verifica delle previsioni di entrata iscritti al fine di valutarne la congruità rispetto al trend di riscossione dell'ultimo triennio concluso. L'ente deve motivare e dimostrare, in caso di previsioni di entrata che subiscono un incremento anomalo, le misure da adottare che consentano di accrescere effettivamente il grado di riscossione.
- L'ente deve dimostrare le modalità con le quali intende assicurare la copertura dei costi di gestione dei servizi a domanda individuale:
  i. *Asili nido*
  ii. *Mense scolastiche*
  iii. *Impianti sportivi*
  iv. *Residenze Sanitarie Assistite*
  v. *Parcheggi a pagamento*
  vi. *Utilizzo di sale istituzionali*

Misure di riequilibrio economico finanziario

L’ente deve dimostrare di voler adottare politiche di spesa tese alla sua riduzione. L’analisi è fatta per ogni anno di durata del piano di riequilibrio.

Relativamente alla spesa del personale l’ente, dopo aver esposto l’andamento con riferimento al triennio precedente dimostra le politiche di riduzione della spesa programmate finalizzate al contenimento della stessa e attua una revisione delle dotazioni organiche indicando il risparmio teorico atteso, sia in valore assoluto che in valore percentuale;

In caso di dipendenti in soprannumero accerta l’eccedenza della dotazione organica e indica le misure da porre in essere per ridurne la consistenza

In caso di accesso al fondo di rotazione, l’ente deve dimostrare:

- La riduzione della spesa del personale, a decorrere dall’esercizio finanziario successivo, da realizzare in particolare attraverso l’eliminazione dai fondi per il finanziamento della retribuzione accessoria del personale dirigente e di quello del comparto, delle risorse di cui agli articoli 15, comma 5 e 26, comma 3 dei CCNL del comparto (1 aprile 1999) e della dirigenza (23 dicembre 1999);
- entro il termine di un quinquennio, riduzione almeno del 10 per cento delle spese per acquisti di beni e prestazioni di servizi di cui al macroaggregato 03 della spesa corrente, finanziate attraverso risorse proprie.
- entro il termine di un quinquennio, riduzione almeno del 25 per cento delle spese per trasferimenti di cui al macroaggregato 04 della spesa corrente, finanziate attraverso risorse proprie.

Misure di riequilibrio economico finanziario

- L’ente indica i programmi di riduzione della spesa per gli organismi partecipati anche in riferimento al contenimento dei costi per gli amministratori.
- L’ente indica analiticamente la riduzione della spesa per gli organi politici distinguendo tra spese di funzionamento del consiglio e della giunta, indennità e gettoni di presenza per i consiglieri e per gli assessori.
- L’ente indica le procedure di alienazione avviate o da avviare specificando l’esito e gli importi riscossi.

Le fasi del procedimento

Il fulcro della procedura è la Corte dei Conti. La procedura peraltro non può essere deliberata se la sezione regionale della Corte dei Conti abbia già assegnato un termine per l'adozione dei provvedimenti correttivi, quando abbia cioè rilevato gravi criticità gestionali, anche riferiti al mancato rispetto delle disposizioni del patto di stabilità

L'ente, una volta deciso il ricorso alla procedura deve trasmettere la relativa deliberazione entro cinque giorni dalla sua esecutività alla competente sezione regionale della Corte dei Conti e al Ministero dell'interno

Il consiglio dell'ente ha sessanta giorni per predisporre il piano, redatto secondo le modalità già descritte e con la contestuale adozione delle misure necessarie per ripristinare l'equilibrio di bilancio in modo strutturale. Il piano, che deve essere corredato del parere dell'organo di revisione dei conti.

La durata massima del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, è determinata sulla base del rapporto tra le passività da ripianare nel medesimo e l'ammontare degli impegni di cui al titolo I della spesa del rendiconto dell'anno precedente a quello di deliberazione del ricorso alla procedura di riequilibrio o dell'ultimo rendiconto approvato, secondo la seguente tabella:

Fino al 20 per cento	4 anni
Superiore al 20 per cento e fino al 60 per cento	10 anni
Superiore al 60 per cento e fino al 100 per cento	15 anni
Oltre il 100 per cento	20 anni

(comma introdotto dall'art. 1, comma 888, legge n. 205 del 2017)

Le fasi del procedimento

Una volta redatto e approvato in Consiglio il piano, lo stesso deve essere trasmesso (entro dieci giorni) alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei Conti ed alla Commissione di cui all'articolo 155

La sezione regionale di controllo della Corte dei Conti, sulla base della relazione ricevuta, provvede, entro trenta giorni dal ricevimento della relazione stessa, a deliberare l'approvazione o il diniego di approvazione del piano, valutandone la complessiva congruità

La delibera della sezione della Corte dei conti è impugnabile, nelle forme del giudizio ad istanza di parte, innanzi alle Sezioni riunite della Corte dei Conti, che si pronunciano in speciale composizione nell'esercizio della propria giurisdizione esclusiva

Il dissesto finanziario

art. 244, c. 1, TUEL

L’ente versa in condizioni di dissesto finanziario quando:

a) non può garantire l’assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili

b) esistono nei confronti dell'ente locale crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si possa fare validamente fronte con le modalità di cui all’articolo 193, nonché con le modalità di cui all’articolo 194 per le fattispecie ivi previste.

art. 246, c. 1, TUEL

La deliberazione recante la formale ed esplicita dichiarazione di dissesto finanziario è adottata dal consiglio dell'ente locale nelle ipotesi di cui all'articolo 244 e valuta le cause che hanno determinato il dissesto. La deliberazione dello stato di dissesto non è revocabile. Alla stessa è allegata una dettagliata relazione dell'organo di revisione economico finanziaria che analizza le cause che hanno provocato il dissesto. c. 2 - La deliberazione dello stato di dissesto è trasmessa, entro 5 giorni dalla data di esecutività, al Ministero dell'interno ed alla Procura regionale presso la Corte dei conti competente per territorio, unitamente alla relazione dell'organo di revisione. La deliberazione è pubblicata per estratto nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana a cura del Ministero dell’interno unitamente al decreto del Presidente della Repubblica di nomina dell'organo straordinario di liquidazione.

Il dissesto finanziario: i soggetti coinvolti

art. 246, TUEL

Soggetti della procedura di risanamento sono:

a) l’organo straordinario di liquidazione che provvede al ripiano dell'indebitamento pregresso con i mezzi consentiti dalla legge;

b) gli organi istituzionali dell’ente che assicurano condizioni stabili di equilibrio della gestione finanziaria rimuovendo le cause strutturali che hanno determinato il dissesto. Ad essi occorre aggiungere la sezione di controllo regionale della Corte dei conti (organo di controllo regionale) la quale è coinvolta nella procedura in varie occasioni

Articolo 247

Ove dalle deliberazioni dell'ente, dai bilanci di previsione, dai rendiconti o da altra fonte l'organo regionale di controllo venga a conoscenza dell'eventuale condizione di dissesto, chiede chiarimenti all’ente e motivata relazione all'organo di revisione contabile assegnando un termine, non prorogabile, di trenta giorni. Ove sia ritenuta sussistente l'ipotesi di dissesto l’organo regionale di controllo assegna al consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine, non superiore a venti giorni, per la deliberazione del dissesto.Decorso infruttuosamente tale termine l'organo regionale di controllo nomina un commissario ad acta per la deliberazione dello stato di dissesto. 4. Del provvedimento sostitutivo è data comunicazione al prefetto che inizia la procedura per lo scioglimento del consiglio dell’ente, ai sensi dell'articolo 141.

Il dissesto finanziario: i soggetti coinvolti

Nel momento in cui viene dichiarato il dissesto del comune, sindaco, giunta e consiglio resterebbero in carica ma verrebbero coadiuvati da una commissione espressamente designata dal Ministero degli Interni.

La commissione si occuperebbe del disavanzo pregresso, mentre l'amministrazione gestirebbe il bilancio "risanato". La sola ipotesi di commissariamento del Comune si verificherebbe nel caso in cui l'amministrazione non dovesse approvare il bilancio di previsione.

L'eventuale dichiarazione del dissesto di fatto congelerebbe invece la scadenza del bilancio stesso, mettendo in moto una procedura del tutto diversa per la definizione e l'approvazione del bilancio stesso; le conseguenze maggiori del dissesto finanziario si hanno sotto il profilo contabile.

Viene chiesto all'Ente locale di "contribuire" al risanamento attraverso l'adozione di provvedimenti eccezionali. I provvedimenti da adottare in materia di personale e di tributi locali sono ritenuti così pesanti che gli enti arrivano il più delle volte alla dichiarazione di dissesto solo quando, a seguito delle azioni esecutive dei creditori che pignorano le somme della cassa comunale, non è più possibile pagare neppure gli stipendi al personale dipendente.

Il dissesto finanziario: i soggetti coinvolti

Articolo 251

Nella prima riunione successiva alla dichiarazione di dissesto e comunque entro trenta giorni dalla data di esecutività della delibera il consiglio dell'ente, o il commissario nominato ai sensi dell'articolo 247, comma 1, è tenuto a deliberare per le imposte e tasse locali di spettanza dell'ente dissestato, diverse dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, **le aliquote e le tariffe di base nella misura massima consentita**, nonché i limiti reddituali, agli effetti dell'applicazione dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni, che determinano gli importi massimi del tributo dovuto.

La delibera non è revocabile ed ha efficacia per cinque anni, che decorrono da quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato. In caso di mancata adozione della delibera nei termini predetti l'organo regionale di controllo procede a norma dell'articolo 136.

Per le imposte e tasse locali di istituzione successiva alla deliberazione del dissesto, l'organo dell'ente dissestato che risulta competente ai sensi della legge istitutiva del tributo deve deliberare, entro i termini previsti per la prima applicazione del tributo medesimo, **le aliquote e le tariffe di base nella misura massima consentita**. La delibera ha efficacia per un numero di anni necessario al raggiungimento di un quinquennio a decorrere da quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato.

Le conseguenze amministrative-finanziarie

Dalla data della dichiarazione di dissesto e sino all’approvazione del rendiconto non possono essere intraprese o proseguite azioni esecutive nei confronti dell’ente per i debiti che rientrano nella competenza dell’organo straordinario di liquidazione.

Le procedure esecutive pendenti alla data della dichiarazione di dissesto, nelle quali sono scaduti i termini per l’opposizione giudiziale da parte dell’ente, o la stessa benché proposta è stata rigettata, sono dichiarate estinte d’ufficio dal giudice con inserimento nella massa passiva dell’importo dovuto a titolo di capitale, accessori e spese.

I pignoramenti eventualmente eseguiti dopo la deliberazione dello stato di dissesto non vincolano l’ente ed il tesoriere, i quali possono disporre delle somme per i fini dell’ente e le finalità di legge.

Dalla data della deliberazione di dissesto e sino all’approvazione del rendiconto i debiti insoluti a tale data e le somme dovute per anticipazioni di cassa già erogate non producono più interessi né sono soggetti a rivalutazione monetaria.

Il Comune che va in dissesto non può contrarre mutui e non può impegnare per ciascun intervento somme complessivamente superiori a quelle definitivamente previste nell’ultimo bilancio approvato, comunque nei limiti delle entrate accertate. I relativi pagamenti in conto competenza non possono mensilmente superare un dodicesimo delle rispettive somme impegnabili, con esclusione delle spese non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.

Conseguenze sul piano politico

Gli amministratori che la Corte dei Conti riconosce responsabili, anche in primo grado, di danni cagionati con dolo o colpa grave, nei cinque anni precedenti il verificarsi del dissesto finanziario, non possono ricoprire incarichi pubblici, per un periodo di dieci anni.

I sindaci e i presidenti di provincia ritenuti responsabili, inoltre, non sono candidabili, per un periodo di dieci anni, alle cariche di sindaco, di presidente di provincia, di presidente di Giunta regionale, nonché di membro dei consigli comunali, dei consigli provinciali, delle assemblee e dei consigli regionali, del Parlamento e del Parlamento europeo.

L’organo straordinario di liquidazione

L’articolo 252 prevede che l’organo straordinario di liquidazione sia costituito da tre componenti, eccetto che per i comuni fino a 5.000 abitanti, dove il Commissario è unico, per evidenti questioni di economicità.

I commissari sono scelti tra i funzionari, dotati di idonea esperienza in campo finanziario e contabile, in servizio o in quiescenza degli uffici centrali e locali del Ministero dell’interno, del Ministero dell’economia e delle Finanze e di altre amministrazioni dello Stato

L’organo straordinario di liquidazione, esercita la propria competenza sui fatti e atti di gestione verificatisi entro il 31 dicembre dell’anno precedente a quello dell’ipotesi di bilancio riequilibrato.

Per esercitare compiutamente le proprie funzioni, l’organo di liquidazione gode di poteri di auto organizzazione, riconosciuti dall’articolo 253 del Tuoel, tra cui il diritto di accesso a tutti gli atti dell’ente locale e di impiego del personale e dei mezzi operativi, a tal fine può anche retribuire eventuali prestazioni straordinarie rese dal personale dell’ente sino ad un massimo di 30 ore complessive mensili

Compiti dell’organo straordinario di liquidazione

All’organo straordinario della liquidazione compete, essenzialmente la determinazione della massa passiva e di quella attiva, la riscossione dei crediti ed il conseguente pagamento dei debiti

Allo stesso sono assegnati, ex articolo 254, 180 giorni dall’insediamento per accertare la massa passiva e predisporre un piano di rilevazione

Al fine di facilitare l’emersione di tutte le eventuali passività esistenti, e poter procedere alla loro valutazione per l’ammissibilità alla massa passiva, è prevista una particolare pubblicità attraverso comunicazioni, non solo all’albo pretorio ma anche tramite la stampa locale e nazionale

I creditori (in quel momento solo presunti) non ammessi, possono attualmente far valere le proprie ragioni mediante ricorso al Tribunale Amministrativo Regionale, oppure attraverso un ricorso straordinario al Presidente della Repubblica, mentre, fino all’abrogazione dell’articolo 254, comma 6, potevano esperire un preventivo ricorso al Ministero dell'interno, nei confronti del mancato o parziale inserimento dei presunti crediti nel piano di rilevazione della massa passiva da parte dell'organo straordinario di liquidazione,

Per i debiti non ammessi, l’articolo 257 stabilisce che siano posti a carico dei soggetti ritenuti responsabili e che spetta al Consiglio dell’ente, l’individuazione dei responsabili di tali debiti, dandone comunicazione ai soggetti medesimi e ai relativi creditori

La gestione ordinaria e la fase di risanamento

Le autorità amministrative, in seguito alla dichiarazione di dissesto, non cessano di esercitare le loro funzioni ma, al contrario sono tenute ad avviare una collaborazione proficua con la Commissione liquidatrice per assicurare in tempi brevi il riequilibrio delle poste in bilancio e la ripresa delle attività istituzionali.