



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

ISSN 2240-7804

# **Principi di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli Enti locali**

## **Documento n. 3**

### **L'organo di revisione: funzione di collaborazione e pareri obbligatori**

**novembre 2016**



**Il presente documento è stato predisposto dal gruppo di lavoro “Principi di vigilanza e controllo dell’organo di revisione degli enti locali” della Commissione di Studio dell’Area Enti Pubblici.**

**CONSIGLIERI DELEGATI**

Giovanni Gerardo PARENTE  
Marcello MARCHETTI

**COORDINATORE**

Antonino BORGHI

**COMPONENTI**

Patrizio BATTISTI  
Giuseppe MUNAFO’  
Angelo RACITI  
Giuseppe Carlo SANNA  
Francesco SUCAMELI  
Massimo VENTURATO  
Andrea ZIRUOLO

con la collaborazione di Gabriella NARDELLI

**RICERCATORE**

Mara OLIVERIO

**Il presente documento riflette le norme ed i principi emanati fino alla data di pubblicazione dello stesso. Le edizioni aggiornate saranno pubblicate esclusivamente sul sito web del Consiglio Nazionale ([www.cndcec.it](http://www.cndcec.it)) nella sezione studi e ricerche “principi di vigilanza e controllo dell’organo di revisione degli ee.II.”.**



## Indice

FUNZIONE DI COLLABORAZIONE .....	6
1 PARERE SU RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI.....	7
1.1 Regole da rispettare per il riaccertamento .....	10
1.2 Eccezioni per i residui passivi .....	11
1.3 Riclassificazione dei residui .....	11
1.4 Analisi dei residui mantenuti.....	11
1.5 Presupposti per il mantenimento dei residui.....	12
1.6 Eliminazione di un residuo passivo finanziato con entrata a destinazione vincolata .....	12
1.7 Le variazioni sul bilancio dell'esercizio precedente.....	12
1.8 Impegni di spesa non esigibili nell'esercizio .....	13
1.9 Le variazioni sul bilancio dell'esercizio in corso .....	13
2 PARERE SUL DUP E SUO AGGIORNAMENTO .....	13
3 PARERE SUL PIANO DI RIENTRO DEL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE .....	15
4 PARERE SUL PIANO DI RIEQUILIBRIO FINANZIARIO.....	15
4.1 Il piano di riequilibrio: contenuto ed effetti.....	17
4.2 Check list per il raggiungimento dell'obiettivo di riequilibrio pluriennale.....	18
4.3 I controlli dell'organo di revisione .....	19
5 PARERE SU VARIAZIONI BILANCIO IN ESERCIZIO PROVVISORIO PER UTILIZZO AVANZO VINCOLATO ....	20
6 PARERE SULLA PROPOSTA DI MIGLIORAMENTO SU BENI DI TERZI .....	21
7 PARERI OBBLIGATORI .....	21
7.1 Strumenti di programmazione economico-finanziaria.....	22
7.1.1 Proposta di bilancio di previsione, variazioni di bilancio e verifica degli equilibri .....	22
7.2 Modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni .....	36
7.3 Proposte di ricorso all'indebitamento.....	41
7.3.1 Indebitamento – Investimento.....	42
7.3.2 Ripiano perdite .....	42
7.3.3 Violazione del dettato costituzionale .....	43
7.3.4 Durata del prestito .....	43
7.3.5 Condizioni da rispettare per l'assunzione di prestiti .....	43
7.3.6 Leasing .....	44
7.3.7 Contratto di disponibilità.....	46



7.3.8	Rinegoziazione e conversione dei mutui.....	47
7.3.9	Tempi di utilizzo dei finanziamenti.....	47
7.3.10	Monitoraggio sull'indebitamento.....	47
7.3.11	Lettera di patronage.....	48
7.3.12	Aumento limite anticipazione di tesoreria.....	48
7.3.13	Anticipazione straordinaria di liquidità (Cassa dd.pp.).....	48
7.4	Proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa.....	49
7.5	Proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni.....	50
7.5.1	Debiti fuori bilancio.....	50
7.5.2	Pareri sulle transazioni.....	52
7.6	Proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali.....	55





## L'ORGANO DI REVISIONE: funzione di collaborazione

### FUNZIONE DI COLLABORAZIONE

#### PRINCIPALI RIFERIMENTI

Artt. 239 e 42 del Tuel, art. 1, comma 166, legge n.266/2005.

#### CRITERI APPLICATIVI

L'attività di collaborazione con l'organo consiliare è la prima delle funzioni dell'organo di revisione degli enti locali elencate dal Tuel e continua a rappresentare un aspetto innovativo nelle funzioni assegnate ad un organo di controllo.

La collaborazione riguarda la complessa attività d'indirizzo e controllo amministrativo di competenza dell'organo consiliare che è il destinatario finale di tale funzione.

Tale funzione, propria dell'organo di revisione, riguarda l'analisi e la valutazione, anche prospettica, dei risultati dell'attività amministrativa dell'ente e si concretizza in osservazioni e suggerimenti che, analizzando aspetti gestionali nelle cause e negli effetti, si traducono in un complesso di elementi utili al Consiglio ad operare valutazioni e scelte ragionate, avendo riguardo alle disposizioni dello statuto e del regolamento dell'ente.

Lo statuto o il regolamento devono qualificare gli ambiti d'intervento, le modalità di svolgimento dell'attività e il coordinamento con le funzioni di vigilanza e controllo dell'organo di revisione, nonché la necessaria distinzione dall'attività di consulenza e di prestazione di servizio che non può essere richiesta all'organo di revisione. La differenza tra consulenza e collaborazione va riferita al fatto che quest'ultima riguarda l'aspetto economico-finanziario delle proposte di deliberazione e di valutazione dei risultati delle politiche realizzate, mentre la consulenza riguarda valutazioni a priori delle politiche al fine di individuare fattibilità e dettagli operativi di un progetto, prestando nel contempo le competenze tecniche proprie.

In particolare, la funzione di collaborazione deve riguardare le aree riconducibili alle funzioni di indirizzo e controllo del Consiglio sull'attività della Giunta e degli altri organi dell'ente in ambito di attività amministrativa, comprendendo le funzioni di programmazione, organizzazione e rendicontazione. Tale attività deve essere limitata agli aspetti economico-patrimoniali e finanziari.

Ove la legge preveda l'espressione di pareri o altre valutazioni ad organi diversi, quale il responsabile dei servizi finanziari o la Giunta, essi sono espressi esclusivamente in funzione del corretto svolgimento delle funzioni dell'organo consiliare e non dei singoli membri.

Eventuali attività, contemplate nei regolamenti di contabilità o in altri atti deliberativi, previste a favore di soggetti e in casi diversi da quelli previsti dalla legge, sono da considerarsi prestazioni aggiuntive a cui va adeguatamente parametrato l'eventuale compenso.

La funzione di collaborazione deve essere giuridicamente distinta da quella svolta dai responsabili dei servizi e deve essere disciplinata in ordine all'individuazione dei compiti e delle specifiche responsabilità.



La collaborazione deve assumere le caratteristiche dell'attività professionale qualificata finalizzata al buon andamento della gestione. Si può concretizzare con pareri, rilievi, osservazioni e proposte sugli aspetti economici patrimoniali e finanziari dell'area di competenza consiliare tesi a conseguire, attraverso la responsabilizzazione dei risultati, una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione, nonché ad ottenere il miglioramento dei tempi e dei modi dell'azione amministrativa.

Tali pareri, rilievi, osservazioni e proposte indirizzati all'organo politico possono essere disattesi solo con scelte opportunamente motivate.

La collaborazione è propedeutica all'efficacia del controllo.

La collaborazione è obbligatoria sulle proposte di deliberazione relativa alle seguenti aree:

1. piani e strumenti di programmazione economico-finanziaria;
2. bilancio, rendiconto e bilancio consolidato;
3. modalità di gestione dei servizi, costituzione o partecipazione ad organismi esterni e rapporti con essi;
4. ricorso all'indebitamento;
5. debiti fuori bilancio e transazioni;
6. utilizzo di strumenti di finanza innovativa;
7. regolamenti di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio, applicazione dei tributi locali.

I pareri alle variazioni di bilancio devono riguardare anche a quelle poste in essere dalla Giunta assunte coi poteri del Consiglio per motivi di urgenza, in quanto il destinatario finale rimane comunque l'organo consiliare.

Altri pareri obbligatori sono richiesti all'organo di revisione dal Tuel e dai principi contabili anche su atti di Giunta e del responsabile del servizio finanziario.

In particolare sono richiesti i seguenti pareri:

## **1 PARERE SU RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI**

### **PRINCIPALI RIFERIMENTI**

Art. 228 del Tuel, art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011, punto 9.1 del principio contabile n. 4/2 e punto 9.8 del principio contabile n. 4/1 allegati al d.lgs. n.118/2011.

### **CRITERI APPLICATIVI**

Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato annualmente, con una deliberazione della Giunta, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione, in vista dell'approvazione del rendiconto.

Il riaccertamento annuale ordinario consiste nella verifica dei residui attivi e passivi finalizzata:

- alla revisione delle ragioni del loro mantenimento in bilancio, in tutto o in parte (fondatezza giuridica ed esigibilità);
- alla loro corretta imputazione secondo le modalità esplicitate dall'articolo 3, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011.



Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.

Sono residui attivi le entrate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate; invece sono residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate.

Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate.

Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate.

La deliberazione di riaccertamento ordinario è adottata dalla Giunta, previo parere dell'organo di revisione.

La delibera di Giunta deve contenere:

- elenchi residui attivi e passivi da cancellare (con separata evidenza degli inesigibili);
- elenchi variazioni sui residui;
- elenchi residui attivi e passivi da reimputare perché non esigibili;
- la variazione di bilancio sull'esercizio di riferimento del rendiconto;
- la variazione di bilancio sull'esercizio in corso e sulle annualità successive, in relazione alle scadenze delle obbligazioni (rimodulazione FPV);
- la reiscrizione di accertamenti ed impegni.

La variazione al bilancio conseguente al riaccertamento ordinario deve essere trasmessa al tesoriere.

È possibile effettuare, prima del riaccertamento ordinario, il riaccertamento parziale dei residui che consente la corretta reimputazione all'esercizio in corso di obbligazioni da incassare o pagare e inizialmente attribuite all'esercizio precedente.

Il riaccertamento parziale garantisce il pagamento (e l'incasso) delle somme originariamente imputate all'esercizio precedente e per le quali la maturazione della condizione di esigibilità sorge nel corso dei primi mesi del nuovo esercizio.

Il provvedimento è di competenza del responsabile del servizio finanziario e deve essere munito del parere dell'organo di revisione.

Il riaccertamento dei residui può essere effettuato anche nel corso dell'esercizio provvisorio, entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto. La variazione di bilancio necessaria alla reimputazione degli impegni e degli accertamenti all'esercizio in cui le obbligazioni sono esigibili, è effettuata, con delibera di Giunta, a valere sull'ultimo bilancio di previsione approvato. La delibera di Giunta è trasmessa al tesoriere.

La ricognizione annuale dei residui attivi e passivi consente d'individuare:

- a) i crediti di dubbia e difficile esazione;
- b) i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili. L'inesigibilità attiene alla verifica delle condizioni di fatto per la riscossione, che possono mancare anche in presenza delle condizioni legali per la stessa e in mancanza della dichiarazione di inesigibilità dell'agente per la riscossione;
- c) i crediti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito;





- d) i debiti inesistenti o prescritti;
- e) i crediti e i debiti non correttamente iscritti in bilancio a seguito di errori materiali o di revisione della classificazione del bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione;
- f) i crediti e i debiti imputati all'esercizio di riferimento che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio, per i quali è necessario procedere alla reimputazione contabile all'esercizio in cui il credito o il debito è esigibile.

L'organo di revisione deve effettuare le verifiche come indicato al punto 9.1 del principio contabile applicato n. 4/2 e sono:

- 1) la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità del credito.

L'organo di revisione deve acquisire l'elenco dei crediti per anno di formazione per accentuare il controllo su quelli costituiti in epoca più remota e verificare con motivate tecniche di campionamento la fondatezza giuridica (i residui attivi sono obbligazioni giuridiche per le quali l'ente ha attivato, o deve al più presto attivare, le azioni per il recupero anche mediante procedure coattive) e quindi oltre agli elementi indicati nell'art. 179 del Tuel, anche la comunicazione al debitore, le azioni fatte per il recupero e la percentuale d'inesigibilità;

- 2) l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno.

Dal riaccertamento possono risultare maggiori o minori crediti e debiti; mentre per i residui attivi il riaccertamento può dar luogo sia ad un incremento che ad una riduzione dell'ammontare complessivo dei residui, per i residui passivi il riaccertamento può dare luogo solo ad una riduzione degli stessi, salvo l'ipotesi di errata classificazione dei residui passivi nell'ambito del medesimo titolo di spesa.

È necessario procedere ad una rettifica in aumento dei residui attivi, e non all'accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio, in caso di riconoscimento di residui attivi cancellati dalle scritture in quanto valutati assolutamente inesigibili.

I residui passivi in sede di riaccertamento non possono avere una rettifica in aumento in base a un erroneo presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza al momento dell'assunzione dell'impegno iniziale. Ogni comportamento difforme comporterebbe il riconoscimento del debito fuori bilancio e costituirebbe un grave errore contabile. L'unica eccezione a questa regola è prevista nel caso di regolarizzazione di pagamenti effettuati dal tesoriere entro il 31/12.

Su questa tematica interviene il punto 6.3 del principio contabile n. 4/2, che prevede che anche i pagamenti effettuati dal tesoriere per azioni esecutive non regolarizzati devono essere imputati all'esercizio in cui sono stati eseguiti.

Pertanto nel caso in cui alla fine di ciascun esercizio risultino pagamenti effettuati dal tesoriere nel corso dell'anno per azioni esecutive, non regolarizzati, in quanto nel bilancio non sono previsti i relativi stanziamenti e impegni, è necessario, nell'ambito delle operazioni di elaborazione del rendiconto, registrare l'impegno ed emettere il relativo mandato a regolarizzare il sospeso, anche in assenza del relativo stanziamento. In tal modo nel conto di bilancio, si rende evidente che la spesa è stata effettuata senza la necessaria autorizzazione.



L'organo di revisione dovrà evidenziare nella relazione al rendiconto tale eccezione alla regola del limite autorizzatorio segnalando l'effetto prodotto sul risultato d'amministrazione e verificare che contestualmente all'approvazione del rendiconto, sia stato sottoposto al Consiglio il riconoscimento del relativo debito fuori bilancio con le motivazioni che non hanno consentito la necessaria variazione di bilancio.

L'emersione di debiti assunti dall'ente e non registrati quando l'obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese con l'imputazione all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto, utilizzando, per il finanziamento l'eventuale fondo costituito nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto.

Le variazioni di bilancio derivanti dal riaccertamento ordinario sono trasmesse al tesoriere attraverso gli appositi prospetti, distinguendo i prospetti previsti nel caso in cui sia stato approvato il bilancio di previsione dell'esercizio in corso da quelli previsti in caso di esercizio provvisorio. In caso di esercizio provvisorio è necessario trasmettere al tesoriere anche l'elenco definitivo dei residui iniziali.

#### **1.1 REGOLE DA RISPETTARE PER IL RIACCERTAMENTO**

Per i residui insussistenti e prescritti: occorre procedere all'eliminazione definitiva dal conto del bilancio dei residui non assistiti da obbligazione giuridica con una descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro estinzione.

Sono prescritti i residui attivi per i quali è intervenuta la prescrizione legale del diritto a riscuotere.

Il responsabile del servizio deve indicare le procedure seguite per conseguire il credito e le ragioni che hanno condotto alla prescrizione.

Ogni perdita di valore, se non adeguatamente motivata, può generare responsabilità.

Per i residui attivi inesigibili si procede all'eliminazione. Occorre motivare l'impossibilità di realizzare il credito, le attività poste in essere per la riscossione e i motivi dell'inesigibilità.

I crediti stralciati dal conto del bilancio devono essere elencati in allegato al rendiconto.

I crediti stralciati dal conto del bilancio possono essere mantenuti nello stato patrimoniale coperti dal fondo svalutazione crediti.

Per i residui di dubbia esigibilità occorre valutare il grado d'inesigibilità e fare l'accantonamento al FCDE.

È possibile procedere alla cancellazione del residuo attivo trascorsi tre anni dalla scadenza del credito, con contestuale iscrizione al conto del patrimonio. L'elenco è allegato al rendiconto.

Non possono rimanere in bilancio obbligazioni giuridiche che non siano scadute.

Un residuo non divenuto esigibile al 31/12 deve essere immediatamente cancellato e reimputato all'anno in cui diverrà esigibile.

La reimputazione consiste nell'iscrizione nell'anno in cui giunge a scadenza l'obbligazione, attraverso un incremento della previsione per l'importo reimputato.



I residui attivi non scaduti vanno reimputati attraverso la cancellazione dal rendiconto e la successiva reimputazione nell'esercizio in cui giungono a scadenza.

## **1.2 ECCEZIONI PER I RESIDUI PASSIVI**

È consentita la cancellazione dell'impegno con contestuale iscrizione nel fondo pluriennale vincolato per la spesa corrispondente ai quadri economici progettuali delle opere pubbliche se ci sono voci di costo cui non corrisponde ancora un'obbligazione giuridica perfezionata purché sia presente una delle seguenti due condizioni:

- sia stata formalmente indetta la gara (in assenza di aggiudicazione entro l'anno successivo le risorse confluiscono nell'avanzo vincolato);
- sia stata sostenuta una spesa del quadro economico che manifesti l'inequivocabile volontà dell'ente di dar avvio all'investimento (escluse le spese di progettazione).

L'ente ha un anno di tempo per aggiudicare definitivamente la gara e perfezionare l'impegno.

In caso contrario la spesa costituisce economia.

Le economie da ribasso d'asta continuano a essere finanziate da FPV se interviene formale rideterminazione del QTE.

## **1.3 RICLASSIFICAZIONE DEI RESIDUI**

In occasione del riaccertamento ordinario dei residui è necessario verificare la corretta "classificazione" dei residui.

Riclassificazione dei residui attivi e passivi nello stesso titolo

Si provvede alla rettifica in aumento e alla contestuale diminuzione in modo tale che il totale dei residui per titoli resti invariato.

Per i residui attivi, nel caso in cui il residuo sia spostato in un titolo di entrata diverso da quello inizialmente attribuito, si opera una rettifica in aumento e una corrispondente riduzione e non un accertamento di nuovi crediti in competenza dell'esercizio, fermo restando la verifica degli equilibri finanziari.

Nel caso dei residui passivi, la riclassificazione su diversi titoli di bilancio, comporta la rideterminazione delle relative coperture. La procedura amministrativa da seguire è quella tipica del riconoscimento della legittimità di un debito fuori bilancio.

## **1.4 ANALISI DEI RESIDUI MANTENUTI**

### **Maggiori residui attivi**

In caso di maggiori residui attivi, si provvede all'incremento del residuo attivo e non all'accertamento di nuovi crediti nell'esercizio di competenza.

### **Maggiori residui passivi**

L'eventuale accertamento di maggiori debiti comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio.



Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa deve essere impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto.

### **1.5 PRESUPPOSTI PER IL MANTENIMENTO DEI RESIDUI**

Le spese possono essere conservate a residuo passivo se entro il 31 dicembre:

- è stato emesso stato di avanzamento lavori;
- è stata completata la prestazione o consegnata la fornitura.

Sono considerate esigibili, e quindi liquidabili, le spese impegnate nell'esercizio precedente relative a prestazioni o forniture rese nel corso dell'esercizio precedente le cui fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio o per le quali il responsabile della spesa dichiara, sotto la propria responsabilità valutabile a ogni fine di legge, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento.

Il residuo passivo cancellato e reimputato conserva la copertura che l'impegno aveva nell'esercizio in cui era stato inizialmente imputato.

La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate.

Il FPV da riaccertamento ordinario rappresenta la copertura d'impegni registrati nell'esercizio oggetto di rendicontazione o negli esercizi precedenti che diverranno esigibili negli esercizi successivi, a prescindere dalla natura vincolata o meno delle entrate che finanziano la spesa stessa.

Il fondo pluriennale vincolato deve essere distinto per fonti di finanziamento. È opportuno creare diversi capitoli e articoli perché in caso di economie occorre farle confluire nell'appropriato fondo del risultato di amministrazione.

### **1.6 ELIMINAZIONE DI UN RESIDUO PASSIVO FINANZIATO CON ENTRATA A DESTINAZIONE VINCOLATA**

Nel caso di eliminazione, totale o parziale, di un residuo passivo finanziato con entrata a destinazione vincolata l'economia conseguente manterrà, per il medesimo ammontare, lo stesso vincolo applicato all'avanzo di amministrazione. Tale quota di avanzo è immediatamente applicabile al bilancio.

### **1.7 LE VARIAZIONI SUL BILANCIO DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE**

In sede di riaccertamento ordinario è necessario assestare le previsioni di spesa e il correlato fondo pluriennale vincolato:

- si diminuiranno gli stanziamenti di spesa dell'importo relativo ai residui reimputati;
- si aumenterà lo stanziamento del correlato fondo pluriennale vincolato per un importo pari a quello del residuo passivo reimputato.

È opportuno provvedere a verificare il FPV accantonato in spesa se sia alimentato da un'entrata che non sia stata accertata ed imputata.



## **1.8 IMPEGNI DI SPESA NON ESIGIBILI NELL'ESERCIZIO**

Nel bilancio dell'esercizio in cui era imputato il residuo da cancellare si aumenta il FPV. Nel bilancio dell'esercizio in corso s'incrementa il FPV costituito nell'entrata per un importo pari a quello dell'impegno cancellato. Nel bilancio in cui la spesa è reimputata s'incrementa o s'iscrive lo stanziamento di spesa necessario per la reimputazione.

## **1.9 LE VARIAZIONI SUL BILANCIO DELL'ESERCIZIO IN CORSO**

Con la reimputazione degli impegni e degli accertamenti cancellati occorre variare gli stanziamenti necessari disponendo contestualmente la destinazione temporale degli accertamenti e degli impegni correlati, a bilancio approvato. Di conseguenza vanno ridefiniti e verificati i corrispondenti stanziamenti di cassa.

In tal caso occorre verificare e adeguare le previsioni del fondo pluriennale vincolato in uscita sulla base dell'importo degli impegni rinviati agli esercizi successivi.

## **2 PARERE SUL DUP E SUO AGGIORNAMENTO**

### **PRINCIPALI RIFERIMENTI**

Art. 170 del Tuel e principio contabile n. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011.

### **CRITERI APPLICATIVI**

Il DUP deve essere predisposto dalla Giunta secondo lo schema dettato dal principio contabile applicato alla programmazione (Allegato n. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011).

Il comma 1 dell'art. 174 del Tuel dispone che il Documento Unico di Programmazione predisposto dall'organo esecutivo sia presentato nella sua stesura eventualmente aggiornata all'organo consiliare unitamente agli allegati entro il 15 novembre di ogni anno secondo quanto stabilito dal regolamento di contabilità.

Non è più richiesto il parere dell'organo di revisione sulla proposta di deliberazione dell'organo esecutivo di approvazione del DUP da presentare in Consiglio.

Resta invariato il parere obbligatorio che l'organo di revisione dovrà formulare sulla proposta di bilancio di previsione da sottoporre alla deliberazione del Consiglio. In tale contesto l'organo di revisione si esprimerà sulla nota di aggiornamento al DUP e sugli altri allegati obbligatori al bilancio.

In proposito, occorre un chiarimento sul collegamento del DUP con la programmazione di settore.

Segnatamente, se i seguenti atti di programmazione di settore continueranno ad avere tempi e modalità distinte; l'organo di revisione, sugli stessi, sarà tenuto a fornire gli specifici pareri richiesti:

- a) programmazione degli acquisti di beni e servizi e dei lavori pubblici ex art. 21 del d.lgs. n. 50/2016. Il regolamento da emanare, come nel passato, potrebbe prevedere tempi diversi per la predisposizione e l'approvazione;



- b) programmazione triennale del fabbisogno di personale ex art. 91 del Tuel, art. 6 del d.lgs. n. 165/2001 e art. 39, comma 1, della legge n. 449/1997, delibera ora affidata all'organo esecutivo previo parere dell'organo di revisione;
- c) piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa ex art. 16, comma 4 del d.l. n. 98/2011, soggetta al parere obbligatorio dell'organo di revisione quale strumento di programmazione economico-finanziaria come disposto dall'art. 239, comma 1, lettera b) punto 1 del Tuel;
- d) piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari ex art. 58, comma 1 del d.l. n. 112/2008, anch'esso soggetto al parere obbligatorio dell'organo di revisione come indicato al punto precedente.

Se ogni programmazione di settore continuerà ad avere una procedura autonoma, il DUP detterà nella fase di presentazione indirizzi programmatici e nella fase d'integrazione assorbirà gli atti di settore.

Poiché gli strumenti di programmazione sopra indicati alle lettere a) c) e d) costituiscono allegati al bilancio di previsione, in tanti casi potrebbero essere approvati unitamente allo stesso; in tale evenienza il parere dell'organo di revisione sul bilancio potrebbe incorporare anche quello sulle proposte di atti programmatori. Ai documenti su indicati potrebbero aggiungersene altri a seguito di specifica previsione normativa, in quanto il contenuto della seconda parte della Se.O. del DUP, dove sono accolti i documenti di cui ai punti da a) a d), è aperto (Allegato n. 4/1).

L'organo di revisione deve verificare la coerenza delle previsioni con gli strumenti di programmazione di mandato, con il documento unico di programmazione e con gli atti di programmazione di settore.

Sul DUP e relativa nota di aggiornamento, nella sezione operativa, l'organo di revisione, se sottoposti a deliberazione del Consiglio, deve esprimere parere attestando la sua coerenza, attendibilità e congruità, oppure rilevando criticità in ordine alla coerenza, attendibilità e congruità.

Ai fini della verifica dell'attendibilità delle entrate e congruità delle spese previste, l'organo di revisione, deve analizzare in particolare:

- a. la previsione di entrate tributarie in relazione alla manovra dell'ente ed ai limiti posti dalla legge;
- b. la previsione per recupero dell'evasione tributaria;
- c. la previsione delle entrate per i servizi pubblici e in particolare dei servizi pubblici a domanda in relazione alle rette e contribuzioni deliberate;
- d. la previsione delle sanzioni per il codice della strada;
- e. la previsione per contributo per permesso di costruire e relative sanzioni;
- f. la previsione di spesa per il personale;
- g. la previsione di spesa per il rimborso rate prestiti;
- h. il rispetto dei vincoli e limiti di spesa;
- i. la corretta quantificazione del fondo di riserva di competenza e di cassa e la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo rischi.



### **3 PARERE SUL PIANO DI RIENTRO DEL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE**

#### **PRINCIPALI RIFERIMENTI**

Art. 188 del Tuel.

#### **CRITERI APPLICATIVI**

L'organo di revisione deve verificare:

1. che il disavanzo di amministrazione sia immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto (salva la facoltà di ripianare negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliazione, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo di cui al punto successivo), tenendo conto che la mancata adozione della delibera è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione;
2. che sia contestualmente adottata una delibera consiliare, previo parere dell'organo di revisione, che approva il piano di rientro ed individua i mezzi necessari per ripristinare il pareggio;
3. che ai fini del rientro siano state utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale, tenendo conto che ai fini del rientro, in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006 n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza;
4. che la delibera di ripiano contenga l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, e che sia allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante;
5. esprimendo apposito parere, l'attendibilità della relazione, con periodicità almeno semestrale, riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro che il Sindaco o il presidente devono trasmettere al Consiglio;
6. che l'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nell'originario piano di rientro sia coperto non oltre la scadenza di rientro in corso.

### **4 PARERE SUL PIANO DI RIEQUILIBRIO FINANZIARIO**

#### **PRINCIPALI RIFERIMENTI**

Art. 243 bis e ss. del Tuel.

#### **CRITERI APPLICATIVI**

Gli artt. 243-bis, ter e quater del Tuel introducono la nuova procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (di seguito PRFP).



Si tratta di una procedura di rientro, speciale e straordinaria, prevista in alternativa a quella di dissesto, attivabile quando, da un lato, non ci sono risorse sufficienti a ripristinare gli equilibri nei modi e nei tempi degli artt. 193 e 194 del TUEL, e, dall'altro, ci sono ragionevoli margini di recupero entro un orizzonte temporale allargato, al massimo a 10 anni. È opportuno, in tali casi, che sia stato preliminarmente approvato il bilancio di previsione o constatata l'impossibilità di recuperare gli equilibri in sede di assestamento.

La Corte dei conti sez. regionale per la Calabria, con deliberazione n. 11/2014, allo stesso tempo, ha specificato che l'alternatività non si può spingere a ritenere il PRFP un mezzo sostitutivo alla dichiarazione di dissesto ai sensi dell'art. 244 del Tuel, poiché in determinate circostanze il dissesto è l'unico rimedio esperibile.

Il PRFP, infatti, non può essere trasformato in uno strumento dilatorio di una situazione di dissesto finanziario e funzionale ormai inevitabile: se le condizioni dello squilibrio sono tali da compromettere la continuità amministrativa nello svolgimento delle funzioni o se lo squilibrio finanziario è tale da non essere ripianabile, ragionevolmente, in 10 anni, è dunque precluso l'accesso alla procedura. Tale preclusione potrà essere accertata con una delibera di diniego del piano da parte della Corte dei conti competente, con tutte le conseguenze di legge (Corte dei conti, Sezione controllo della Campania n. 250/2015/PRSP, n. 54/2016/PRSP, n. 119/2016/PRSP, n. 53/2016/PRSP).

Le due procedure, dunque, sono alternative solo nella misura in cui vi è coincidenza di presupposto (c.d. dissesto "per ragioni finanziarie", cfr. artt. 244 e 243-bis Tuel, consistente, in sostanza, nell'incapacità di adempiere regolarmente le proprie obbligazioni ricorrendo ai mezzi ordinari ex art. 193 Tuel) e tale situazione sia ragionevolmente superabile al massimo in 10 anni; in tale caso la legge ammette il PRFP che comporta l'adozione di una serie specifica e qualificata di misure e determinare un rafforzamento dei controlli interni ed esterni (sia in fase di approvazione, sia in fase di attuazione del PRFP) che giustifica l'ampliamento dell'orizzonte temporale di ripiano da tre ad un massimo di dieci anni.

Se invece il dissesto è di tipo "funzionale" (*"ente non può garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili"*) che di fatto coincide con un dissesto finanziario "aggravato", cioè non ripianabile in 10 anni), non rimane che l'unica via della dichiarazione ex art. 244 Tuel con le relative conseguenze e procedure di legge (cfr. Corte dei conti deliberazione n. 2/AUT/2012/QMIG del 26 gennaio 2012 e SS.RR. n. 34/2014/EL). In questa seconda ipotesi, è obbligatorio segnalare al Consiglio e alla Corte dei conti, sin da subito, la sussistenza delle condizioni per l'obbligatoria dichiarazione di dissesto, con apertura della procedura concorsuale per i creditori (art. 248, comma 2, Tuel) e l'esercizio provvisorio nei termini stabiliti dalla legge (art. 250 Tuel), sino alla ridefinizione di uno "stabile riequilibrio" (art. 259 e ss. Tuel).

Tanto premesso, occorre precisare che "oggetto" del piano di riequilibrio, alla stregua del dissesto, è il disavanzo sostanzialmente determinato e previamente formalizzato, tramite una sistematica attività di ricognizione di passività e debiti fuori bilancio da riconoscere.

Per la sua quantificazione, è essenziale la procedura di riaccertamento straordinario ai sensi dell'art. 243 bis, comma 8, lett. e) del Tuel, che impone lo stralcio dei crediti inesigibili e/o di dubbia esigibilità. L'ente è altresì tenuto a una ricognizione dei debiti fuori bilancio riconoscibili.





Parallelamente, deve essere effettuata una sistematica attività di accertamento delle posizioni debitorie aperte con il sistema creditizio e dei procedimenti di realizzazione delle opere pubbliche ad esse sottostanti ed una verifica della consistenza ed integrale ripristino dei fondi delle entrate con vincolo di destinazione.

La prossimità con la procedura di dissesto è evidente nella disciplina della fase prodromica all'eventuale valutazione di diniego del piano. Infatti, (a differenza che nel ripiano art. 193 Tuel) l'avvio della procedura è determinata da una prima delibera del Consiglio comunale che determina, ancor prima dell'approvazione del piano, la sospensione delle azioni esecutive, le quali restano in tale stato fino alla data di approvazione o diniego del piano di riequilibrio pluriennale da parte della Corte dei conti (art. 243 *bis*, comma 1, Tuel).

È quindi determinante considerare, in sede di valutazione del piano, se le procedure esecutive iniziate, seppur sospese, non possano avere conseguenze sulla sostenibilità del risanamento, determinando una latente condizione di illiquidità.

Entro 90 giorni dall'esecutività della delibera, il Consiglio adotta il piano di riequilibrio finanziario della durata di 10 anni compreso quello in corso, corredato dal parere dell'organo di revisione e, quindi, trasmesso alla competente Sezione Regionale di controllo della Corte dei conti e alla Commissione per la stabilità finanziaria degli EE.LL. presso il Ministero dell'Interno.

#### **4.1 IL PIANO DI RIEQUILIBRIO: CONTENUTO ED EFFETTI**

Il piano di riequilibrio finanziario pluriennale deve tenere conto di tutte le misure necessarie a superare le condizioni di squilibrio rilevate.

Le misure previste sono più estese e incisive di quelle di cui agli artt. 193 e 194 del Tuel. Infatti, l'ente, a titolo esemplificativo, ha la facoltà di:

- a. ripianare il disavanzo di amministrazione accertato e finanziare i debiti fuori bilancio nel periodo massimo di dieci anni;
- b. concordare con i creditori, ai fini del finanziamento dei debiti fuori bilancio, un piano di rateizzazione della stessa durata del piano di riequilibrio;
- c. assumere mutui per la copertura dei debiti fuori bilancio riferiti a spese di investimento in deroga ai limiti dell'art. 204, comma 1, del Tuel;
- d. incrementare le aliquote e le tariffe dei tributi locali nella misura massima consentita, anche in deroga ad eventuali limitazioni disposte dalla legislazione vigente;
- e. accedere al fondo di rotazione di cui all'art. 243-*ter* del Tuel.

Il piano deve essere costruito in modo tale che a regime sia raggiunto l'equilibrio di bilancio corrente e che le entrate di competenza siano di entità tale da finanziare le spese di competenza, e l'eventuale esposizione debitoria pregressa accumulata, assicurando anche un margine di sicurezza per fronteggiare eventuali criticità impreviste. A tal fine deve, comunque, contenere:

- a. 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;



- b. 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 (ora pareggio di bilancio) accertati dalla competente sezione regionale della Corte dei conti;
- c. l'individuazione, con relativa 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 accertamento del piano;
- d. l'indicazione, per ciascuno degli anni del piano di riequilibrio, della percentuale di riassorbimento del disavanzo di amministrazione e dei debiti fuori bilancio da finanziare.

Per tutta la durata del piano l'ente:

- è soggetto ai controlli in materia di copertura di costo di alcuni servizi, speculari a quelli previsti per gli enti strutturalmente deficitari di cui all'art. 243, comma 2 Tuel, ed è tenuto ad assicurare la copertura dei costi della gestione dei servizi a domanda individuale prevista dalla lett. a) del medesimo art. 243, comma 2;
- è tenuto ad assicurare, con i proventi della relativa tariffa, la copertura integrale dei costi della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e del servizio acquedotto;
- è soggetto al controllo sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni del personale previsto dall'art. 243, comma 1 Tuel;
- è tenuto ad effettuare una rigorosa revisione della spesa con indicazione di precisi obiettivi di riduzione della stessa, nonché una verifica dei costi di tutti i servizi erogati dall'ente e della situazione di tutti gli organismi e società partecipate e dei relativi costi e oneri comunque a carico del bilancio dell'ente.

#### 4.2 CHECK LIST PER IL RAGGIUNGIMENTO DELL'OBIETTIVO DI RIEQUILIBRIO PLURIENNALE

Il PRFP deve avere il seguente contenuto necessario e/o facoltativo ex art. 243 *bis* commi 8 e 9 TUEL

<b>A</b>	<b>Misure in caso di non adesione al fondo di rotazione</b>
	<b>a.1. Misure obbligatorie</b>
1	riaccertamento straordinario dei residui strumentale alla corretta quantificazione dell'obiettivo di riequilibrio. Si evidenzia che devono essere stralciati i crediti non solo inesigibili, ma in linea di massima anche tutti quelli qualificabili come di "dubbia esigibilità"
2	copertura integrale dei costi della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e del servizio acquedotto con i proventi della relativa tariffa
3	copertura integrale dei servizi a domanda individuale
4	rigorosa revisione della spesa con indicazione di precisi obiettivi di riduzione della stessa, nonché una verifica e relativa valutazione dei costi di tutti i servizi erogati dall'ente e della situazione di tutti gli



<b>A</b>	<b>Misure in caso di non adesione al fondo di rotazione</b>
	organismi e delle società partecipate e dei relativi costi e oneri comunque a carico del bilancio dell'ente
	<b>a.2. Misure facoltative</b>
5	facoltà di elevare aliquote o tariffe dei tributi locali, nella misura massima consentita dalla legge (obbligatoria in caso di adesione al fondo di rotazione)
6	rideterminazione della pianta organica ex art. 259, comma 6 Tuel (obbligatoria in caso di adesione al fondo di rotazione)
<b>B</b>	<b>In caso di adesione al fondo di rotazione, si aggiungono i seguenti contenuti obbligatori</b>
7	esercizio della facoltà di aumento massimo dei tributi locali
8	rideterminazione della dotazione organica ai sensi dell'articolo 259, comma 6 Tuel
9	previsione dell'impegno ad alienare i beni patrimoniali disponibili non indispensabili per i fini istituzionali
10	blocco immediato dell'indebitamento, fatto salvo quanto previsto per i soli mutui connessi alla copertura di debiti fuori bilancio pregressi
11	<i>spending review</i> obbligatoria, segnatamente a decorrere dall'esercizio finanziario successivo, riduzione delle spese di personale, 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 del CCNL del 1999, per la quota non connessa all'effettivo incremento delle dotazioni organiche
12	riduzione almeno del 10% delle spese per prestazioni di servizi, di cui all'ex intervento 03 della spesa corrente (ora voce di spesa "acquisto di servizi" del macroaggregato "acquisti di beni e servizi")
13	riduzione almeno del 25% delle spese per trasferimenti, di cui all'ex intervento 05 della spesa corrente, (ora macroaggregato "trasferimenti correnti") finanziate attraverso risorse proprie

#### 4.3 I CONTROLLI DELL'ORGANO DI REVISIONE

L'organo di revisione deve esprimere un parere sulla proposta di deliberazione che l'organo consiliare deve adottare entro 90 giorni dalla data dell'esecutività della delibera di ricorso al PRFP.

Per esprimere tale parere l'organo di revisione deve verificare che il PRFP ricostruisca correttamente l'obiettivo di riequilibrio (il disavanzo sostanziale al lordo dei debiti fuori bilancio da ripianare) e che contenga le misure di cui alla sopra riportata *check list*, in misura adeguata e attendibile, tale da ripianare lo squilibrio rilevato entro l'orizzonte temporale fissato.

In particolare deve:



- a. verificare che la massa passiva sia completa e non sottostimata e comprenda anche i debiti fuori bilancio ed eventuali passività potenziali rese note;
- b. valutare l'attendibilità delle misure individuate nel piano cioè l'effettiva probabilità di realizzo delle medesime (in particolare se misure straordinarie, come previsione di recupero evasione, vendita di immobili ecc.).

L'organo di revisione, ai sensi dell'art. 243-*quater*, comma 6 del Tuel, deve trasmettere al Ministero dell'Interno e alla competente Sezione regionale della Corte dei conti:

- a. entro quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, una relazione sullo stato di attuazione del piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi del piano stesso;
- b. entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo di durata del piano, una relazione finale sulla completa attuazione dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti.

Analogamente, l'organo di revisione deve esprimere un parere in caso di rimodulazione o riformulazione del piano ai sensi di legge (Sez. Autonomie n. 13/2016, su art. 1, comma 714 e ss. della legge n. 208/2015); ad esempio l'organo di revisione è altresì chiamato ad esprimere un proprio parere in due casi tipici di rimodulazione, segnatamente: nel caso in cui venga eletta una nuova amministrazione che, prima del pronunciamento della Corte dei conti, intenda rimodulare il piano, ovvero se, durante la fase di attuazione del piano, dovesse emergere un grado di raggiungimento degli obiettivi intermedi superiore rispetto a quello previsto e l'ente intenda ridurre la durata del piano medesimo (art. 243-*bis* comma 5 e comma 7-*bis*).

## **5 PARERE SU VARIAZIONI BILANCIO IN ESERCIZIO PROVVISORIO PER UTILIZZO AVANZO VINCOLATO**

### **PRINCIPALI RIFERIMENTI**

Art. 163, comma 7, Tuel e principio contabile n. 4/2 (punto 8.11) allegato al d.lgs. n. 118/2011.

### **CRITERI APPLICATIVI**

Nel corso dell'esercizio provvisorio, per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termine o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente, è consentito l'utilizzo delle quote vincolate dell'avanzo di amministrazione sulla base di una relazione documentata del dirigente competente. A tal fine, dopo avere acquisito il parere dell'organo di revisione, la Giunta delibera una variazione del bilancio in corso di gestione che predispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione vincolato determinato sulla base di dati di pre-consuntivo dell'esercizio precedente.

Sono altresì consentite, con deliberazione di Giunta, le variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale dell'ente.



## **6 PARERE SULLA PROPOSTA DI MIGLIORAMENTO SU BENI DI TERZI**

### **PRINCIPALI RIFERIMENTI**

Principio contabile applicato 4/3 punto 4.18

Nel caso in cui l'ente apporti miglioramenti non obbligatori per legge su immobili di terzi, l'atto di impegno deve motivare la convenienza per l'ente ad effettuare tale miglioramento e su tale motivazione l'organo di revisione è tenuto ad esprimere parere.

Deve trattarsi di miglioramenti da iscrivere nell'attivo patrimoniale tra le immobilizzazioni immateriali e da ammortizzare nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate e quello di durata del contratto di locazione.

Possono essere iscritte nel patrimonio e solo su queste è richiesto il parere dell'organo di revisione, le manutenzioni che si traducono in ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali del bene, che si traducono in un effettivo aumento significativo e misurabile di:

- capacità
- produttività
- sicurezza
- vita utile del bene.

## **7 PARERI OBBLIGATORI**

### **PRINCIPALI RIFERIMENTI**

Art. 239, comma 1, lett. b) del Tuel e art. 42, comma 2, lett. b) del Tuel.

### **CRITERI APPLICATIVI**

Le funzioni dell'organo di revisione inerenti alla formulazione dei pareri obbligatori sono disciplinate dalla lettera b) del comma 1 dell'art. 239 del Tuel.

L'organo di revisione deve esprimere pareri su proposte di deliberazione da sottoporre al Consiglio su atti fondamentali della gestione.

I pareri rientrano nella funzione di collaborazione con il Consiglio dell'ente locale. Lo stesso organo è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione.

Il regolamento di contabilità dell'ente deve stabilire entro quale termine l'organo di revisione dovrà dare il parere, tenendo conto delle necessità dell'ente e di quella dell'organo di revisione di poter approfondire e valutare i contenuti, gli effetti della proposta e formulare il parere. Un termine regolamentare non congruo, non consentendo un adeguato controllo, costituisce una grave irregolarità contabile che può essere oggetto di segnalazione al Consiglio ed alla Sezione di controllo competente della Corte dei conti.



Il comma 1 dell'art. 174 del Tuel come modificato dall'art. 9-bis, comma 1, lett. a), nn. 1) e 2), d.l. 24 giugno 2016, n. 113 non richiede più il parere dell'organo di revisione nella fase di presentazione al Consiglio dello schema del bilancio di previsione.

La norma distingue la fase di presentazione degli atti per la quale non è richiesto il parere dell'organo di revisione da quella, nella quale il parere è obbligatorio, di proposta di deliberazione per l'approvazione.

Le sette tipologie di pareri obbligatori su cui interviene l'organo di controllo con funzione di collaborazione con l'organo consiliare sono ribadite dall'art 42, comma 2 del TUEL, dalla lettera b) dell'art. 239 del Tuel, dalla delibera n. 345/2013 della sezione regionale della Corte dei conti del Piemonte e dalla sezione regionale della Corte dei conti della Liguria n. 4/2014.

## **7.1 STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE ECONOMICO-FINANZIARIA**

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.

### **7.1.1 PROPOSTA DI BILANCIO DI PREVISIONE, VARIAZIONI DI BILANCIO E VERIFICA DEGLI EQUILIBRI**

#### **7.1.1.1 PARERE SUL BILANCIO DI PREVISIONE**

L'organo di revisione è tenuto ad esprimere un parere obbligatorio sulla proposta di bilancio di previsione secondo quanto stabilito da comma 1, lett. b) n. 2, dell'art. 239 del Tuel.

Lo stesso articolo al comma 1 *bis* indica il contenuto del parere in un giudizio articolato di coerenza, attendibilità e congruità.

Il parere deve tenere conto:

- a) dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153 del Tuel;
- b) delle variazioni rispetto all'esercizio precedente;
- c) degli effetti correlati allo sfioramento dei parametri di deficiarietà strutturale;
- d) di ogni altro elemento utile.

Le verifiche e le valutazioni che l'organo di revisione deve effettuare per formulare il parere sono:

#### **1) Completezza della documentazione**

Al bilancio di previsione devono essere allegati i seguenti documenti previsti:

- a) nell'art. 11, comma 3, del d.lgs. n.118/2011 (tra cui: il prospetto del risultato esplicativo del presunto risultato di amministrazione; il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del FPV; il prospetto del FCDE, la nota integrativa etc.);
- b) nell'art. 172 del Tuel (elenco degli indirizzi internet di pubblicazione dei documenti di bilancio precedenti; deliberazioni sulla qualificazione e prezzi di cessione delle aree e fabbricati da destinarsi a residenza, alle attività produttive e terziarie; le deliberazioni attinenti ad aliquote e tariffe; la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficiarietà; il prospetto di concordanza bilancio di previsione e obiettivo di finanza pubblica, ex patto di stabilità);



- c) nell'art. 1 comma 712 della legge n. 208/2015 (nuovo prospetto per saldo di finanza pubblica);
- d) 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;
  - il programma triennale dei lavori pubblici e il programma triennale degli acquisti di beni e servizi di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 50/2016 (se non contenuto nel DUP);
  - la delibera di approvazione della 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);
  - 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;
  - 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;
  - 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 dall'art. 9 del d.l. n. 78/2010;
  - i limiti massimi di spesa disposti dall'art. 1, commi 138, 141, 143, 146, della legge 20 dicembre 2012 n. 228.
- e) i documenti e i prospetti previsti dallo statuto e dal regolamento di contabilità;
- f) prospetto analitico delle spese di personale previste nel bilancio come individuate dal comma 557 e ss. dell'art. 1 della legge n. 296/2006;
- g) 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.



## 2) Equilibri esercizi precedenti

Come affermato dalla Corte dei conti con la delibera n. 23/sez. aut/2013/INPR, il ciclo gestionale, pur guardando prospetticamente al futuro, non può prescindere dalle conseguenze del “passato”. La verifica deve essere operata sui risultati di competenza e di cassa, sulla presenza di debiti fuori bilancio e altre passività potenziali nonché sul ripiano pluriennale del disavanzo.

L'organo di revisione deve indicare nel parere se nella corrente gestione o nella precedente nel caso in cui il bilancio sia deliberato oltre il 31 dicembre:

- sono salvaguardati gli equilibri di bilancio;
- non risultano debiti fuori bilancio o passività probabili da finanziare;
- è stato rispettato l'obiettivo del saldo di finanza pubblica (ex patto di stabilità);
- sono state rispettate le disposizioni sul contenimento delle spese del personale;
- non sono richiesti finanziamenti straordinari agli organismi partecipati.

Nel caso di ripiano pluriennale del disavanzo l'organo di revisione deve indicare se il ripiano interviene conformemente alle varie prescrizioni di legge. In particolare deve essere verificato se il disavanzo applicato corrisponde alla quota da ripianare sulla base delle varie fonti che lo hanno determinato per cui sono previste varie modalità di riassorbimento (i.e. disavanzo ordinario ex art. 188 Tuel; disavanzo da riaccertamento straordinario ex art. 3 d.lgs. n. 118/2011, eventuale disavanzo oggetto di PRFP).

## 3) 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 implica che le funzioni di cui sopra ed i documenti contabili ad esse collegate siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.

La coerenza si suddivide in coerenza interna e coerenza esterna.

**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, che i criteri di valutazione delle singole poste siano in conformità 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 anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica.





Inoltre, 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 sopravvalutazioni delle singole poste.

#### **4) 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 contributo per permesso di costruire e relative sanzioni;
- la previsione di spesa del personale;
- la previsione di spesa per rimborso rate 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.

#### **5) Verifica dei limiti delle spese**

Le verifiche da effettuare da parte dell'organo di revisione devono riguardare in particolare:

##### **Spesa di personale a tempo indeterminato**

Gli enti sottoposti al patto di stabilità interno (ora saldo di finanza pubblica) nel rispetto del comma 557 dell'art.1 della legge n. 296/2006, devono assicurare la riduzione delle spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, garantendo il contenimento della dinamica retributiva e occupazionale, con azioni da modulare nell'ambito della propria autonomia e rivolte, in termini di principio, ai seguenti ambiti prioritari di intervento:

- a) razionalizzazione e snellimento delle strutture burocratico-amministrative, anche attraverso accorpamenti di uffici con l'obiettivo di ridurre l'incidenza percentuale delle posizioni dirigenziali in organico;
- b) contenimento delle dinamiche di crescita della contrattazione integrativa, tenuto anche conto delle corrispondenti disposizioni dettate per le amministrazioni statali



A tal fine gli enti devono assicurare, nell'ambito della programmazione triennale dei fabbisogni di personale, il contenimento delle spese di personale con riferimento al valore medio del triennio precedente all'anno 2014 (2011/2013).

In caso di mancato rispetto della limitazione della spesa di personale nell'esercizio precedente è fatto divieto agli enti di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione continuata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. È fatto altresì divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della presente disposizione.

Per gli enti non sottoposti alle regole del patto di stabilità interno (ora saldo di finanza pubblica), le spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare ai sensi del comma 562 dell'art.1 della legge n. 296/2006, il corrispondente ammontare dell'anno 2008.

### **Limite spesa personale temporaneo**

L'art. 9, comma 28, del d.l. n. 78/2010, ha previsto limiti significativi alle spese delle pubbliche amministrazioni per il personale temporaneo o con rapporto di lavoro flessibile, cui devono adeguarsi anche gli enti locali.

La norma prevede che gli enti locali in regola con l'obbligo di riduzione della spesa del personale di cui ai commi 557 e 562 dell'art. 1 della legge n.296/2006 possano avvalersi di personale tramite il ricorso alle forme flessibili di assunzione e impiego richiamate entro il limite della spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009 ovvero, in caso di mancanza di spesa in tale anno, di quella concernente la media del triennio 2007-2009. Nel caso di mancato rispetto della riduzione di cui sopra, il limite di spesa è pari al 50% di quella sostenuta nel 2009.

Così come indicato dalla Corte dei conti SRC Lombardia con delibera n. 29/2012/PAR, nel caso in cui anche la spesa costituente tale parametro sia inesistente, occorrerà colmare la lacuna normativa: pertanto, ai fini dell'applicazione della previsione, per gli enti locali che nel corso dell'anno 2009, ovvero nel triennio precedente, non abbiano sostenuto alcuna spesa a detto titolo, saranno consentite le assunzioni determinate da un'assoluta necessità.

Il mancato rispetto dei limiti predetti costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

La delibera della Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo n. 11/Contr./12 del 17 aprile 2012, ha individuato i seguenti margini di adattamento della norma limitativa da parte degli enti di minori dimensioni per salvaguardare particolari esigenze operative, indicando che:

- a) l'adattamento della disciplina sostanziale è deferito alla potestà regolamentare degli enti locali a condizione che siano rispettati gli intenti; l'espressione della predetta potestà deve in ogni caso essere idonea a contenere efficacemente la spesa per le assunzioni a tempo determinato, riportandola nei limiti fisiologici connessi alla natura dei rapporti temporanei;
- b) nel solo caso in cui l'applicazione diretta potrebbe impedire l'assolvimento delle funzioni fondamentali degli enti e non esistano altri possibili rimedi organizzativi per fronteggiare la situazione, è quindi possibile configurare un adeguamento del vincolo attraverso lo specifico



strumento regolamentare. A tale riguardo si segnala come possibile ambito di adeguamento, la considerazione cumulativa dei limiti imposti dalla norma ai due diversi insiemi di categorie di lavoro flessibile individuati;

- c) resta comunque ferma l'esigenza che siano raggiunti gli obiettivi di fondo della disciplina e che venga assicurata la riduzione di spesa nell'esercizio finanziario per le forme di assunzione temporanea elencate.

La Corte costituzionale, con sentenza n. 173/2012, ha ritenuto che la norma ponendo un obiettivo generale di contenimento della spesa lascia a ogni ente la possibilità di determinare se e quanto ridurre la spesa relativa ad ogni singola tipologia contrattuale (è quindi possibile la compensazione) ferma restando la necessità di osservare il limite di contenimento della spesa complessiva rispetto all'anno 2009.

### **Limiti posti dall'art. 6 del d.l. n. 78/2010**

L'art. 6 sotto la rubrica "Riduzione dei costi degli apparati amministrativi" contiene numerosi commi che dettano regole di contenimento automatici di spesa applicabili agli enti locali.

La base di riferimento per l'applicazione delle riduzioni è l'esercizio 2009 e pertanto il dato deve essere desunto dalle somme impegnate in tale anno analiticamente per ciascuna tipologia di spesa.

L'indicazione che la violazione di alcune limitazioni costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale richiede che già nella previsione sia indicato il limite massimo impegnabile.

La norma è stata manipolata dalla Corte costituzionale (Sentenza n. 139 del 4 giugno 2012), la quale – valorizzando il comma 20 – ha ritenuto la disposizione legittima nella misura in cui le singole riduzioni di spesa previste nell'art. 6 si cumulano e costituiscono unitariamente un limite complessivo entro il quale gli enti possono effettuare compensazioni tra eventuali sforamenti e maggiori economie. Il principio della richiamata sentenza manipolativa è stato ribadito dal Giudice delle leggi nella sentenza n. 72 del 2 aprile 2014.

Tanto premesso, le singole tipologie di spesa soggette a riduzione sono le seguenti:

#### **i. Studi e incarichi di consulenza (art. 6, comma 7)**

Dal 1° gennaio 2011, al fine di valorizzare le professionalità interne, la spesa annua per studi e incarichi di consulenza, inclusa quella relativa a studi e consulenze conferite a pubblici dipendenti e quella per studi e consulenze connesse a processi di privatizzazione e alla regolamentazione del settore finanziario, non può essere superiore al 20% di quella sostenuta nel 2009.

Nel caso non sia possibile individuare un parametro finanziario precostituito (in quanto la spesa per l'anno 2009 è stata pari a zero), il limite va individuato in quello della spesa strettamente necessaria che l'ente locale sosterrà nell'anno in cui si verifica l'assoluta necessità di conferire un incarico di consulenza o di studio. Quest'ultimo limite di spesa, a sua volta, diverrà il parametro finanziario per gli anni successivi (SRC Lombardia n. 227/2011/PAR).

Per la definizione di studi e consulenze si ritiene di fare riferimento alle delibere Corte dei conti, sez. auton. 15 febbraio 2005, n. 6 e 14 marzo 2008, n. 6.



La Corte dei conti a sezioni riunite in sede di controllo, con delibera n. 7/CONTR/11 del 7 febbraio 2011, ha precisato che sono da escludere dalla riduzione le spese per studi e consulenze finanziate da soggetti pubblici o privati.

Le spese previste per studi e consulenze devono rispettare anche il limite stabilito dall'art. 14 del d.l. n. 66/2014, e non superare le seguenti percentuali della spesa di personale risultante dal conto annuale del 2012:

- 4,2% con spesa di personale pari o inferiore a 5 milioni di euro;
- 1,4% con spesa di personale superiore a 5 milioni di euro.

La violazione costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

**ii. Spese per relazioni pubbliche convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza (art. 6, comma 8)**

Dal 1° gennaio 2011 la spesa annua non può essere superiore al 20% di quella sostenuta nel 2009.

È possibile fare variazioni compensative tra le spese di cui ai commi 7 e 8 con le modalità di cui all'art. 14 del d.l. 2 luglio 2007, n. 81.

La Corte dei conti SRC Lombardia con delibera n. 1076/2010/PAR ha fornito la definizione della tipologia di spesa.

**iii. Spese per sponsorizzazioni (art. 6, comma 9)**

Dal 1° gennaio 2011 non è più possibile effettuare spese per sponsorizzazioni.

La Corte dei conti SRC Lombardia con delibera n. 1076/2010/PAR ha fornito la definizione della tipologia di spesa.

L'art. 16, comma 26, del d.l. n. 138/2011, dispone l'obbligo per i Comuni di elencare le spese di rappresentanza sostenute in ciascun anno in un prospetto (vedi schema tipo approvato dal Ministro dell'Interno con Decreto in data 23 gennaio 2012) da allegare al rendiconto e da trasmettere alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti. Il prospetto deve essere sottoscritto dall'organo di revisione e pubblicato nel sito web dell'ente entro 10 giorni dalla approvazione del rendiconto.

**iv. Spese per missioni anche all'estero (art. 6, comma 12)**

Dal 31 maggio 2010 non sono più dovute le diarie per le missioni all'estero e non sono più riconosciute le indennità (chilometrica) per l'utilizzo del mezzo proprio al personale che esercita funzioni ispettive ed al personale contrattualizzato come individuato dal D.Lgs. n. 165/2001.

Dal 1° gennaio 2011 la spesa annua non può essere superiore al 50% di quella sostenuta nel 2009.

La violazione costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

La Corte dei conti a sezioni riunite in sede di controllo, con delibera n. 8/CONTR/11 del 7 febbraio 2011, ha precisato che nel caso di autorizzazione all'uso del mezzo proprio le disposizioni interne dell'ente possono prevedere un indennizzo corrispondente al costo del trasporto pubblico.

La Corte dei conti a sezioni riunite in sede di controllo, con delibera n. 9/CONTR/11 del 7 febbraio 2011, ha precisato che resta in vigore l'art. 45, comma 2 del CCNL 16 maggio 2001 per i segretari comunali e



provinciali inerente al rimborso delle spese sostenute dal segretario titolare di segreteria convenzionata. Tale onere ha carattere negoziale e non può essere ricondotto nel trattamento di missione.

La Corte dei conti sezione controllo per la Liguria, con delibera n. 10/2011, ha espresso il parere che la limitazione non riguarda le spese di viaggio sostenute dal Sindaco e dagli amministratori. Resta pertanto in vigore la disciplina di cui all'art. 84, comma 3, del TUEL.

**v. Spese per formazione (art. 6 comma 13; cfr. altresì Direttiva n. 10 del 30 luglio 2010 del Dipartimento della Funzione pubblica)**

Dal 1° gennaio 2011 la spesa annua per attività esclusivamente di formazione non può essere superiore al 50% di quella sostenuta nel 2009.

La violazione costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

La Corte dei conti sezione regionale di controllo per la Lombardia, con parere n. 116/2011, ha ritenuto che la limitazione trova applicazione solo per gli interventi formativi decisi o autorizzati discrezionalmente dall'ente e non riguarda le attività previste da specifiche disposizioni di legge (ad esempio la formazione in materia di trasparenza e anticorruzione).

**vi. Spese per acquisto, manutenzione, noleggio, esercizio di autovetture e acquisto di buoni taxi (art. 6, comma 14)**

Dal 1° gennaio 2011 la spesa annua non può essere superiore all' 80% di quella sostenuta nel 2009.

L'organo di revisione deve verificare in sede di previsione, e a campione durante la gestione, il rispetto dei limiti di cui sopra e in caso di mancato rispetto, per quelli che determinano automaticamente responsabilità erariale, denunciare la grave irregolarità.

**Limiti di spesa posti dall'art. 1 della legge n. 228/2012**

**vii. Limitazione acquisto immobili (comma 138)**

A decorrere dal 1° gennaio 2014 al fine di pervenire a risparmi di spesa ulteriori rispetto a quelli previsti dal patto di stabilità interno (ora pareggio di bilancio), gli enti territoriali effettuano operazioni di acquisto di immobili solo se:

- a) sono comprovate documentalmente l'indispensabilità e l'indilazionabilità attestate dal responsabile del procedimento;
- b) la congruità del prezzo sia attestata dall'Agenzia del Demanio, previo rimborso delle spese;
- c) delle predette operazioni sia data preventiva notizia, con l'indicazione del soggetto alienante e del prezzo pattuito, nel sito internet istituzionale dell'ente.

**viii. Limitazione in materia di mobili e arredi (comma 141)**

Negli anni 2013, 2014, 2015 e 2016 le amministrazioni pubbliche non possono effettuare spese di ammontare superiore al 20 per cento della spesa sostenuta in media negli anni 2010 e 2011 per l'acquisto di mobili e arredi, salvo che l'acquisto sia funzionale alla riduzione delle spese, connesse alla conduzione degli immobili. In tal caso l'organo di revisione deve verificare preventivamente i risparmi realizzabili, che devono essere superiori alla minore spesa derivante dall'attuazione del presente comma.



La violazione della ridetta disposizione è valutabile ai fini della responsabilità amministrativa e disciplinare dei dirigenti.

La Corte dei conti, Sezione Autonomie n. 26/2013/QMIG, ha evidenziato, sulla base della precedente sentenza della Corte costituzionale n. 139/2012, che la lettura costituzionalmente orientata dell'art. 1, comma 141, della L. n. 228/2012, consente una soluzione interpretativa che salvaguardi le scelte decisionali degli enti locali in tema di allocazione delle risorse, evitandone l'indebita compromissione dell'autonomia finanziaria.

In tal senso, valorizzando l'inciso «*Ferme restando le misure di contenimento della spesa già previste dalle vigenti disposizioni [...]*» è possibile imputare all'unico aggregato di spesa per consumi intermedi le specifiche percentuali di abbattimento comunque disposte in funzione del raggiungimento, nel medesimo arco temporale di riferimento, degli obiettivi complessivi di finanza pubblica previsti per i singoli enti del comparto territoriale di spesa, effettuando eventuali compensazioni tra economie e eccedenze.

#### **ix. Limitazione incarichi in materia informatica (comma 146)**

Gli enti locali dal 1° gennaio 2013 possono conferire incarichi di consulenza in materia informatica solo in casi eccezionali, adeguatamente motivati, in cui occorra provvedere alla soluzione di problemi specifici connessi al funzionamento dei sistemi informatici. La violazione della disposizione di cui al presente comma è valutabile ai fini della responsabilità amministrativa e disciplinare dei dirigenti.

#### **6) Verifica del rispetto dei limiti di indebitamento**

Il controllo sull'indebitamento si rende necessario per verificare ed attestare nella formulazione del parere sul bilancio di previsione il rispetto dei limiti all'indebitamento (art. 204 Tuel), la corretta destinazione dei finanziamenti a spese d'investimento e la sostenibilità finanziaria degli oneri derivanti dall'ammortamento.

#### **7) Verifica della congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)**

Il principio contabile applicato n.4/2, al punto 3.3, prevede che le entrate di dubbia e difficile esazione siano accertate per l'intero importo del credito anche quando non è certa la riscossione integrale, quali ad esempio le sanzioni amministrative al codice della strada, le rette dei servizi pubblici a domanda individuale, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione.

Pertanto, deve essere predisposta nel bilancio di previsione un'apposita posta contabile, denominata "Accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità", il cui ammontare è determinato in relazione all'entità degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti. La dimostrazione di questo fondo in bilancio deve essere evidenziata in un prospetto per singola tipologia di entrata. Il fondo confluisce in un unico stanziamento nella missione 20 programma 2 e distinto per natura dei crediti.

Il FCDE è determinato applicando all'importo complessivo degli stanziamenti di ciascuna delle entrate una percentuale pari al complemento a 100 delle medie calcolate in base al rapporto tra gli incassi in c/competenza e gli accertamenti degli ultimi 5 anni, utilizzando uno dei seguenti metodi:

- media semplice (sia la media fra il totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui);



- rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio e la sommatoria degli accertamenti di ciascun anno ponderati con medesimi pesi indicati per gli incassi;
- media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

Per le entrate che negli esercizi precedenti all'adozione del nuovo ordinamento contabile erano state accertate per cassa, il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base di dati extra-contabili.

Gli enti che negli ultimi tre anni hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità facendo riferimento ai risultati degli ultimi tre anni.

Non sono soggetti a svalutazione i seguenti crediti:

- verso altre amministrazioni pubbliche;
- assistiti da fidejussioni;
- le entrate che, sulla base dei principi contabili, sono accertate per cassa;
- le entrate da tributi in autoliquidazione, in ossequio al principio 3.7.5;
- le entrate di dubbia e difficile esazione riguardanti entrate riscosse da un ente per conto di un altro ente e destinate ed essere versate all'ente beneficiario finale. Il fondo crediti di dubbia esigibilità è accantonato dall'ente beneficiario finale.

Per i crediti di cui sopra, sottratti al processo di svalutazione standard disciplinata dai principi contabili, resta ferma la necessità di valutare l'esigibilità in concreto e di valutare i termini di mantenibilità in bilancio (Corte dei conti SRC Campania delibera n. 285/2016, Allegato A).

L'organo di revisione deve accertare la regolarità del calcolo del fondo ed il rispetto della percentuale minima di accantonamento.

In applicazione del principio della prudenza è opportuno che l'entità del fondo corrisponda all'effettiva inesigibilità delle entrate previste in bilancio.

### **8) Verifica della congruità dei fondi rischi**

L'organo di revisione deve verificare la congruità della previsione del fondo che deve comprendere:

- a) accantonamenti per contenzioso sulla base del punto 5.2 lett. h) del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4.2 al D.Lgs. n. 118/2011);
- b) accantonamenti per indennità fine mandato sulla base del 5.2 lett. i) del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4.2 al D.Lgs. n. 118/2011);



- c) accantonamento a copertura di perdite organismi partecipati sulla base di quanto disposto dal comma 552 dell'art.1 della legge n. 147/2013;
- d) accantonamento a copertura di perdite di società partecipate sulla base di quanto disposto dal comma 1 dell'art. 21 del d.lgs. 19/8/2016 n. 175.

#### **9) Osservazioni, rilievi e proposte**

L'organo di revisione a conclusione delle verifiche, nell'ambito del parere sul bilancio di previsione, deve esprimere le valutazioni in ordine alla congruità e attendibilità riguardo:

- a) alle previsioni di parte corrente;
- b) alle previsioni per investimenti;
- c) agli obiettivi di finanza pubblica;
- d) alle previsioni di cassa.

#### **10) Conclusioni**

L'organo di revisione effettuate le verifiche e le valutazioni esprime un parere in relazione alle motivazioni specificate che può essere:

- favorevole
- non favorevole
- favorevole con riserva

sulla proposta di bilancio di previsione e sui documenti allegati.

#### **7.1.1.2 PARERE SULLE VARIAZIONI DI BILANCIO**

L'art. 175 del Tuel concede la possibilità di variare il bilancio di competenza e di cassa per ciascuno dei tre esercizi oggetto di previsione. La competenza a deliberare le variazioni spetta non solo al Consiglio, ma anche all'organo esecutivo e ai responsabili della spesa, o in assenza di disciplina, al responsabile del servizio finanziario.

Il parere dell'organo di revisione è necessario per le variazioni di competenza del Consiglio; per le variazioni di bilancio di competenza della Giunta o dei responsabili dei servizi non è previsto il parere, a meno che il parere non sia previsto dalle norme o dai principi contabili.

L'organo di revisione, però, deve verificare in sede di esame del rendiconto della gestione, l'esistenza dei presupposti che hanno generato le variazioni di bilancio, dandone conto nella sua relazione, comprese quelle approvate in corso di esercizio.





**Schema di sintesi delle variazioni con l'indicazione degli atti per i quali è obbligatorio il parere dell'organo di revisione.**

Art. 175 c. 5-bis lett.a) e art. 187 commi 3, 3 quater e 3 quinquies. Paragrafo 9.2	Applicazione quota vincolata del risultato di amministrazione (sia presunto che accertato) consistente nella reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate	Esercizio provvisorio	Giunta
Art. 175 c. 5-bis lett.a) e art. 187 commi 3 e 3-quinquies. Paragrafo 9.2	Applicazione quota <b>accantonata</b> del risultato di amministrazione <b>presunto</b> costituita da accantonamenti <b>risultanti dall'ultimo consuntivo approvato</b>	Esercizio provvisorio	Giunta
Art. 175 c. 5-bis lett.a) e art. 187 commi 3 e 3-quinquies. Paragrafo 9.2	Applicazione quota <b>accantonata</b> del risultato di amministrazione <b>presunto</b> costituita da accantonamenti <b>risultanti dall'ultimo consuntivo approvato</b>	Esercizio provvisorio	Giunta
Art. 175, c.5-bis lett. a) e art. 187 c. 3-sexies	Applicazione quota del risultato di amministrazione costituita dagli <b>accantonamenti</b> effettuati nel corso dell'esercizio precedente, o risultanti dall'ultimo rendiconto approvato, per le finalità cui sono destinate	Bilancio approvato	Consiglio
Art. 175 c.2	Variazioni compensative tra dotazioni di missioni e programmi	Bilancio approvato	Consiglio
Principio applicato 4/2 paragrafo 9.1	Variazione da riaccertamento parziale dei residui (al solo fine di incassare e pagare prima del riaccertamento ordinario)	Esercizio provvisorio / Bilancio approvato	Responsabile servizio finanziario
Art.175 c.4	Variazioni d'urgenza della Giunta	Bilancio approvato	Giunta con ratifica del Consiglio entro 60 giorni
Art. 175, comma 8	Variazione di assestamento generale	Bilancio approvato	Consiglio
Art. 175, comma 2	Variazioni di bilancio diverse dalle precedenti	Bilancio approvato	Consiglio



Sono di competenza del Consiglio le variazioni che riguardano le unità di voto.

Sono considerate unità di voto:

- per le entrate, la tipologia;
- per la spesa, il programma/titolo.

Le variazioni di bilancio di competenza del Consiglio devono essere deliberate entro il 30 novembre.

Le variazioni di competenza del Consiglio, deliberate dalla Giunta per motivi di urgenza debitamente motivate, devono, a pena di decadenza, essere ratificate dal Consiglio entro 60 giorni e comunque entro il 31 dicembre.

Il parere dell'organo di revisione deve essere espresso sulla proposta di variazione al bilancio adottata dalla Giunta per motivi d'urgenza.

Nel caso di mancata o parziale ratifica, l'organo consiliare deve adottare, nei successivi 30 giorni e comunque non oltre il 31 dicembre, i provvedimenti necessari per i rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.

Nel caso di mancata definizione dei rapporti sorti, i relativi oneri non possono essere inseriti nel rendiconto della gestione. Deve, pertanto, essere attivata la procedura amministrativa di riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio.

Nel caso di tipologie di entrate prive di stanziamento è possibile istituire la tipologia con stanziamento a zero con delibera del Consiglio.

Nelle variazioni di bilancio occorre verificare, da parte dell'organo di revisione, il rispetto degli equilibri secondo il comma 6, dell'art. 162 del Tuel, del pareggio finanziario e di cassa di bilancio e del saldo degli obiettivi di finanza pubblica.

Sono vietate le variazioni tra residui e competenza.

L'assestamento generale deve essere deliberato dal Consiglio entro il 31 luglio, secondo l'art. 175 comma 8 del Tuel.

Il parere dell'organo di revisione sulla proposta di variazione al bilancio e sull'assestamento generale deve essere articolato in un giudizio di coerenza, attendibilità e congruità.

#### **7.1.1.3 PARERE SULLA SALVAGUARDIA DEGLI EQUILIBRI**

Ai sensi dell'art. 193 del Tuel il Consiglio, tranne diversa periodicità prevista dal regolamento di contabilità, ed almeno entro il 31 luglio, deve provvedere a dare atto del permanere degli equilibri di competenza e di cassa e, in caso di accertamento negativo, adottare le misure necessarie per ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo:

- di gestione di competenza;
- di amministrazione;



- di cassa;
- nella gestione dei residui.

La mancata adozione del provvedimento di riequilibrio da parte del Consiglio, è parificata alla mancata approvazione del bilancio di previsione.

L'art. 193 del Tuel enuncia l'obbligo di verifica degli equilibri per i quali spetta all'organo di revisione esprimere parere sull'eventuale proposta di deliberazione di variazione da sottoporre al Consiglio.

I responsabili dei servizi ed il responsabile del servizio finanziario dovranno formulare apposite relazioni sullo stato di attuazione degli accertamenti e degli impegni e sulla sussistenza di eventuali debiti fuori bilancio.

Superando precedenti orientamenti interpretativi, si rappresenta che, richiedendo l'art. 239 del Tuel un parere obbligatorio sulla verifica degli equilibri, anche in caso in cui la proposta di deliberazione dia atto del permanere degli equilibri generali di bilancio, e quindi non si traduca in una variazione dello stesso, è necessario il parere dell'organo di revisione.

#### **Verifiche sugli equilibri e vincoli**

- a) Per la gestione di competenza finanziaria occorre verificare:
  - 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.
- b) Per la gestione di cassa:
  - che il risultato non sia negativo.
- c) Per la gestione dei residui:
  - l'accertabilità ed esigibilità dei residui attivi;
  - la congruità fondo crediti di dubbia esigibilità.
- d) Per il saldo di finanza pubblica:
  - il rispetto degli obiettivi del triennio.
- e) Per gli organismi partecipati:
  - la necessità di finanziamenti in conto esercizio o contribuzione straordinaria;
  - la necessità di copertura di perdite anche infrannuali nel rispetto di quanto stabilito dal comma 552 dell'art. 1 della legge n. 147/2013 e dal comma 5 dell'art. 14 del d.lgs. n. 175/2016.



Per la verifica sulla salvaguardia degli equilibri, occorre che alla proposta di deliberazione siano allegati:

- a. la relazione dei responsabili di settore sull'andamento delle entrate;
- b. la relazione del legale rappresentante degli organismi partecipati soggetti al controllo analogo sullo stato di attuazione degli obiettivi, sull'andamento della gestione e su possibili squilibri economici;
- c. la dichiarazione di insussistenza dei debiti fuori bilancio rilasciata dai responsabili dei servizi o di esistenza di debiti con proposta di riconoscimento e finanziamento;
- d. la dichiarazione dei responsabili dei servizi e del responsabile del servizio finanziario attestante che non si profilano variazioni sostanziali nella consistenza dei residui attivi e passivi, rispetto alle determinazioni effettuate all'atto dell'approvazione del rendiconto;
- e. la dimostrazione che il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione sia ancora adeguato in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui;
- f. l'aggiornamento del prospetto dimostrativo della possibilità di raggiungere gli obiettivi del pareggio di bilancio e dei saldi di finanza pubblica;
- g. il prospetto dimostrativo aggiornato del rispetto del contenimento delle spese di personale;
- h. i prospetti dimostrativi degli altri vincoli di finanza pubblica.

## **7.2 MODALITÀ DI GESTIONE DEI SERVIZI E PROPOSTE DI COSTITUZIONE O DI PARTECIPAZIONE AD ORGANISMI ESTERNI**

**Riferimenti normativi: art. 42 comma 2 lettera e), art. 147 *quater* del Tuel e d.lgs. 19 agosto 2016 n. 175**

I pareri relativi alla modalità di gestione dei servizi e alle proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni sono obbligatori per evitare i riflessi negativi sul bilancio dell'ente dalle gestioni dei servizi affidati ad organismi partecipati.

Per gli enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti l'art. 147 *quater* del Tuel prevede un sistema di controllo interno sulle società partecipate, con monitoraggio periodico al fine di evitare squilibri economico-finanziari.

I pareri riguardano sia le proposte di deliberazione di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni che le modalità di gestione dei servizi strumentali, pubblici locali a rilevanza economica e privi di rilevanza, sia gestiti direttamente che affidati all'esterno.

L'organo di revisione secondo l'art. 3 comma 32 della legge n. 244/2007 deve asseverare il trasferimento delle risorse umane e finanziarie e trasmettere una relazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento della Funzione Pubblica, al Ministero della Economia e al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, segnalando eventuali inadempimenti anche alle sezioni della Corte dei conti.



Il d.lgs. n. 175/2016 entrato in vigore il 23 settembre 2016, detta un calendario di adempimenti al cui rispetto deve vigilare l'organo di revisione:

- entro il 31 dicembre 2016 adeguamento degli statuti delle società a partecipazione pubblica totalitaria;
- entro il 23 marzo 2017 adeguamento degli statuti in materia di dipendenti negli organi amministrativi;
- entro il 23 marzo 2017 le società a controllo pubblico dovranno compiere una ricognizione del personale in servizio ed elencare eccedenze e profili da trasmettere alla competente regione;
- entro il 23 marzo 2017 l'ente deve provvedere alla revisione straordinaria delle partecipazioni detenute direttamente e indirettamente con adozione di una delibera ricognitiva delle società oggetto di dismissione e trasmissione alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti competente e alla struttura di controllo di cui all'art. 15 del d.lgs. n.175/2016;
- entro 31 dicembre 2017 adeguamento degli statuti delle società miste che gestiscono servizi d'interesse generale;
- a decorrere dall'anno 2018, entro il 31 dicembre di ogni anno, adozione di piani di razionalizzazione per liquidazione, alienazioni e dismissioni di società con trasmissione alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti competente e alla struttura di controllo di cui all'art. 15 del d.lgs. n. 175/2016.

L'organo di revisione deve inoltre verificare:

1. che per la società a responsabilità limitata a controllo pubblico lo statuto preveda la nomina dell'organo di controllo o di un revisore (art. 3 comma 2);
2. che per le società per azioni a controllo pubblico la revisione legale dei conti non sia affidata al collegio sindacale (art. 3 comma 2);
3. il rispetto del divieto di partecipare direttamente o indirettamente a società aventi a oggetto attività di produzione di beni e servizi non strettamente necessarie alle proprie finalità istituzionali (art. 4 comma 1);
4. che la partecipazione sia in società, anche consortili, per azioni o a responsabilità limitata, nonché il mantenimento o l'acquisto di una partecipazione, diretta o indiretta, in società abbiano le seguenti attività (art. 4, comma 2):
  - a) produzione di un servizio di interesse generale, ivi inclusa la realizzazione e la gestione delle reti e degli impianti funzionali ai servizi medesimi;
  - b) progettazione e realizzazione di un'opera pubblica sulla base di un accordo di programma fra amministrazioni pubbliche, ai sensi dell'art. 193 del d.lgs. n. 50/2016;
  - c) realizzazione e gestione di un'opera pubblica ovvero organizzazione e gestione di un servizio d'interesse generale attraverso un contratto di partenariato di cui all'articolo 180 del d.lgs. n. 50/2016, con un imprenditore selezionato con le modalità di cui all'articolo 17, commi 1 e 2;



- d) autoprodotto di beni o servizi strumentali all'ente o agli enti pubblici partecipanti, nel rispetto delle condizioni stabilite dalle direttive europee in materia di contratti pubblici e della relativa disciplina nazionale di recepimento;
  - e) servizi di committenza, ivi incluse le attività di committenza ausiliarie, apprestati a supporto di enti senza scopo di lucro e di amministrazioni aggiudicatrici di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 50/2016;
  - f) al solo fine di ottimizzare e valorizzare l'utilizzo di beni immobili facenti parte del proprio patrimonio, anche in deroga al comma 1, dell'art. 4 del d.lgs. n. 175/2016, acquisire partecipazioni in società aventi per oggetto sociale esclusivo la valorizzazione del patrimonio delle amministrazioni stesse, tramite il conferimento di beni immobili allo scopo di realizzare un investimento secondo criteri propri di un qualsiasi operatore di mercato;
5. che le società *in house* (art. 16) abbiano come oggetto sociale esclusivo uno o più delle attività indicate al punto 4 alle lettere a), b), d) ed e) ;
  6. che sia rispettato il divieto per le società strumentali controllate da enti locali di costituire nuove società e di acquisire nuove partecipazioni (escluse le *holding*);
  7. che la delibera inerente la costituzione di una società a partecipazione pubblica, anche mista, ovvero l'acquisto di partecipazioni, anche indirette, in società già costituite sia adottata dal Consiglio e adeguatamente motivata sia rispetto al perseguimento delle finalità istituzionali e alle attività ammesse sia rispetto alle ragioni e finalità che giustificano la scelta;
  8. che la delibera di cui al punto 7 sia sottoposta a forme di consultazione pubblica e inviata alla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti e all'Antitrust che può esercitare i propri poteri;
  9. che la delibera per la modifica dell'oggetto sociale che consente un cambiamento significativo dell'attività, la trasformazione, il trasferimento della sede sociale all'estero e la revoca dello stato di liquidazione sia adottata dal Consiglio;
  10. che la scelta del socio privato sia avvenuta con procedure di evidenza pubblica;
  11. che i patti parasociali, la loro modifica o scioglimento sia deliberata dal Consiglio;
  12. che gli atti deliberativi di alienazione e costituzione di vincoli sulle partecipazioni siano adottati dal Consiglio;
  13. che l'alienazione della partecipazione sia effettuata nel rispetto dei principi di pubblicità, trasparenza e non discriminazione;
  14. che l'organo amministrativo delle società a controllo pubblico sia costituito da un amministratore unico salvo deroga indicata nel DPCM;
  15. che nelle società a controllo pubblico sia rispettato l'equilibrio di genere;
  16. che nella società a responsabilità limitata a controllo pubblico non sia affidata l'amministrazione disgiuntamente o congiuntamente a due o più Soci;



17. che nelle società a controllo pubblico i compensi spettanti agli amministratori, titolari e componenti degli organi di controllo, dirigenti e dipendenti siano all'interno delle fasce stabilite dal decreto del MEF;
18. che gli amministratori di società in controllo pubblico non siano dipendenti delle amministrazioni pubbliche controllanti o vigilanti;
19. che gli amministratori se dipendenti della società controllante versino, fatto salvo il diritto alla copertura assicurativa e al rimborso delle spese documentate, i relativi compensi alla società di appartenenza;
20. che nello statuto delle società a controllo pubblico sia:
  - prevista la possibilità di attribuire deleghe ad un solo amministratore, salvo al presidente se autorizzata dall'Assemblea;
  - non sia prevista la carica di vicepresidente o prevista senza compensi aggiuntivi per specifiche situazioni;
  - previsto il divieto di corrispondere gettoni di presenza o premi di risultato deliberati dopo lo svolgimento dell'attività;
  - previsto il divieto di corrispondere trattamenti di fine mandato ai componenti degli organi sociali, nonché di istituire organi diversi se non previsti dalle norme;
  - previsto il divieto di corrispondere ai dirigenti delle società a controllo pubblico indennità o trattamenti di fine mandato diversi o ulteriori rispetto a quelli previsti dalla legge o dalla contrattazione collettiva e di stipulare patti o accordi di non concorrenza, anche se previsti dall'art. 2125 del codice civile;
21. che nello statuto delle società *in house* sia previsto che oltre l'80% del fatturato derivi da compiti effettuati in favore dell'ente o dei soci pubblici e che la produzione ulteriore rispetto a quella prevalente sia consentita solo per conseguire economie di scala o altri guadagni di efficienza produttiva nell'esercizio dell'attività prevalente della società;
22. che la società *in house* per l'acquisto di beni e servizi applichi il d.lgs. n. 50/2016;
23. che gli organi di amministrazione delle società *in house* dopo 45 giorni di proroga dalla scadenza, in cui devono effettuare esclusivamente l'ordinaria amministrazione, decadono automaticamente;
24. che gli organi di controllo delle società *in house*, dopo 45 giorni di proroga dalla scadenza, decadono automaticamente;
25. che sia rispettato il divieto per le società *in house* con la presenza di soci privati che comporti controllo, potere di veto o un'influenza dominante sulla società, di ricevere affidamenti diretti dall'ente pubblico che esercita su di essa il controllo analogo;
26. che nelle società controllate indirettamente è vietato nominare nei consigli di amministrazione o gestione amministratori della società controllante, tranne l'attribuzione di deleghe gestionali a carattere continuativo ovvero per particolari comprovate competenze;



27. che nel caso di ripiano perdite il provvedimento sia accompagnato da un piano di ristrutturazione aziendale dal quale si evincano chiaramente concrete prospettive di recupero dell'equilibrio economico della società;
28. che nelle società a controllo pubblico la remunerazione di comitati o organi consultivi non superi il 30% di quella prevista per gli amministratori;
29. che sia rispettato il divieto di effettuare aumenti di capitale (o trasferimenti straordinari, aperture di credito o rilascio di garanzie) - salvo perdite di oltre un terzo del capitale e la riduzione di quest'ultimo al di sotto del minimo di legge - per le società (escluse le quotate e gli istituti di credito) che per tre anni consecutivi hanno registrato perdite di esercizio ovvero che hanno utilizzato riserve per il ripiano di perdite anche infrannuali;
30. che sia rispettato il divieto, nei cinque anni successivi al fallimento di una società a controllo pubblico affidataria diretta, da parte dell'ente controllante di costituire nuove società, né acquisire o mantenere partecipazioni in società, se quest'ultime gestiscono i medesimi servizi di quella dichiarata fallita;
31. che nelle società costituite per la realizzazione di un'opera pubblica o di un SIG, la quota di partecipazione del soggetto privato non sia inferiore al trenta per cento e la selezione del medesimo sia stata fatta con procedure di evidenza pubblica a norma dell'articolo 5, comma 9, del d.lgs. n. 50/2016 con oggetto, al contempo, la sottoscrizione o l'acquisto della partecipazione societaria da parte del socio privato e l'affidamento del contratto di appalto o di concessione oggetto esclusivo dell'attività della società mista;
32. che la durata della partecipazione privata alla società non sia superiore alla durata dell'appalto o della concessione e che lo statuto preveda meccanismi idonei a determinare lo scioglimento del rapporto societario in caso di risoluzione del contratto di servizio;
33. che sia rispettato, per le società a controllo pubblico, l'obbligo di stabilire con provvedimento da pubblicare obbligatoriamente sul sito istituzionale della società stessa, criteri e modalità per il reclutamento del personale nel rispetto dei principi, anche di derivazione comunitaria, di trasparenza, pubblicità e imparzialità e dei principi normativi validi per le pubbliche amministrazioni;
34. che in presenza di partecipazioni di controllo in società, in caso di reinternalizzazione di funzioni o servizi esternalizzati, affidati alle società stesse, si sia proceduto, prima di poter effettuare nuove assunzioni, al riassorbimento delle unità di personale già dipendenti a tempo indeterminato da amministrazioni pubbliche e transitate alle dipendenze della società interessata dal processo di reinternalizzazione, mediante l'utilizzo delle procedure di mobilità di cui all'articolo 30 del d.lgs n. 165/2001 e nel rispetto dei vincoli in materia di finanza pubblica e contenimento delle spese di personale;
35. che nel caso in cui la società partecipata dall'ente locale presenti un risultato di esercizio negativo, si sia provveduto ad accantonare nell'anno successivo (fatta salva la gradualità di cui al comma 2, dell'art. 21 del d.lgs. n. 175/2006) in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione;





36. che nelle società a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, titolari di affidamento diretto da parte di soggetti pubblici per una quota superiore all'80 per cento del valore della produzione, che nei tre esercizi precedenti abbiano conseguito un risultato economico negativo, si sia proceduto alla riduzione del 30 per cento del compenso dei componenti degli organi di amministrazione. Quanto previsto non si applica ai soggetti il cui risultato economico, benché negativo, sia coerente con un piano di risanamento preventivamente approvato dall'ente controllante.

Inoltre l'organo di revisione deve verificare che l'ente abbia fissato con propri provvedimenti, da pubblicare sul sito istituzionale della società, obiettivi specifici, annuali e pluriennali, sul complesso delle spese di funzionamento, ivi comprese quelle per il personale, delle società controllate, anche attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di personale e tenuto conto di quanto stabilito all'articolo 25 del d.lgs. n. 175/2016, ovvero delle eventuali disposizioni che stabiliscono, a loro carico, divieti o limitazioni alle assunzioni di personale;

### 7.3 PROPOSTE DI RICORSO ALL'INDEBITAMENTO

**Riferimento normativo: art. 42, comma 2, lettera h) del TUEL.**

Il controllo sull'indebitamento si rende necessario nelle seguenti fasi:

- a) 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;
- b) 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;
- c) 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.

Per l'indebitamento previsto nel bilancio di previsione il parere dovrà essere formulato nel contesto.

Per indebitamento debbono intendersi non solo le fonti di cui al capo II del Tuel, ma anche quelle indicate dall'art. 3 comma 17 della legge n. 350/2003 (cartolarizzazioni ed *up front*), dall'art. 1, commi 739 e 740 della legge n. 296/2006 e dell'art. 62, comma 9, della legge n. 133/2008:

- a) assunzioni di mutui art. 204 Tuel;
- b) assunzioni di prestiti obbligazionari art. 205 Tuel;
- c) aperture di credito art. 205 Tuel;
- d) cartolarizzazione di flussi futuri di entrate;
- e) cartolarizzazione con corrispettivo iniziale inferiore all'85% del prezzo di mercato dell'attività;
- f) cartolarizzazioni garantite da amministrazioni pubbliche;
- g) cartolarizzazione e cessioni di crediti vantati verso altre pubbliche amministrazioni;



- h) premio incassato al momento di perfezionamento di operazioni sui derivati;
- i) leasing da gennaio 2015.

Non costituiscono indebitamento ai sensi dell'art. 3, comma 17, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite stabilito dalla norma statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio.

### **7.3.1 INDEBITAMENTO – INVESTIMENTO**

Costituiscono spese d'investimento finanziabile con indebitamento ai sensi dell'art. 3 comma 18 L. 24 dicembre 2003 n. 350 (Legge finanziaria 2004):

- acquisto, costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili costituiti da fabbricati sia residenziali e non residenziali;
- costruzione, demolizione, ristrutturazione, recupero e manutenzione straordinaria di opere e impianti;
- acquisto di impianti, macchinari, attrezzature tecnico scientifiche, mezzi di trasporto e altri beni mobili ad uso pluriennale;
- 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;
- trasferimenti in c/capitale destinati ad investimenti a cura di altro ente appartenente alla P.A.;
- trasferimenti in c/capitale in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici, proprietari e/o gestori di reti e impianti o di soggetti che erogano servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata;
- interventi contenuti in programmi generali relativi ai piani urbanistici attuativi, esecutivi, dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio.

### **7.3.2 RIPIANO PERDITE**

Non è possibile ricorrere all'indebitamento per il finanziamento di conferimenti per ricapitalizzazione di aziende o società finalizzati al ripiano delle perdite. Le partecipazioni in società ed i conferimenti di capitale costituiscono forme di investimento (vedi art. 3, comma 18, della legge 24 dicembre 2003, n. 350) e come tali finanziabili con ricorso all'indebitamento ovvero con l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione accertato



e non altrimenti vincolato. Non costituiscono investimento, ma rientrano nella spesa corrente, con natura di spesa non permanente, le operazioni di ripiano delle perdite e di ricapitalizzazione.

### **7.3.3 VIOLAZIONE DEL DETTATO COSTITUZIONALE**

Le determinazioni e le deliberazioni con le quali dovesse farsi ricorso all'indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento, nonché i relativi contratti sono nulli (art. 30, comma 15, legge n. 289/2002).

Gli amministratori che hanno assunto le deliberazioni in violazione possono essere condannati dalla Sezione giurisdizionale della Corte dei conti ad una sanzione pecuniaria pari ad un minimo di cinque volte e fino ad un massimo di venti volte l'indennità di carica percepita al momento della violazione stessa (comma 15 dell'art. 30, della legge n. 289/2002).

L'organo di revisione deve segnalare, come disposto dalla lettera e) del 1° comma dell'art. 239 del Tuel, al Consiglio la grave irregolarità di gestione e, se non sanata, contestualmente denunciarla ai competenti organi giurisdizionali.

### **7.3.4 DURATA DEL PRESTITO**

Le operazioni di indebitamento sono effettuate solo contestualmente all'adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti (art. 10 legge n. 243/2012).

### **7.3.5 CONDIZIONI DA RISPETTARE PER L'ASSUNZIONE DI PRESTITI**

Le entrate derivanti da indebitamento hanno destinazione vincolata come disposto dall'art. 202, comma 2 del Tuel.

Il ricorso all'indebitamento con assunzione di prestiti, è possibile solo se sussistono le seguenti condizioni:

- a) avvenuta approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso all'indebitamento;
- b) avvenuta deliberazione del bilancio annuale nel quale sono indicate le relative previsioni (art. 203 comma 1 del Tuel);
- c) rispetto degli obiettivi di finanza pubblica;
- d) previsione degli oneri indotti nel bilancio pluriennale;
- e) vincolo di destinazione del prestito a specifiche opere;
- f) l'importo annuale degli interessi sommato a quello dei mutui (mutui, prestiti obbligazionari ed apertura di credito) precedentemente assunti ed a quello derivante dalle garanzie prestate ai sensi dell'art. 207 del Tuel, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non deve superare il 10 per cento delle entrate relative ai primi tre titoli (primi due titoli per le Comunità Montane) del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione del prestito. L'art. 16, comma 11 del d.l. n. 95/2012, in via interpretativa ha previsto che il comma 1 dell'art. 204 del Tuel si interpreta nel senso che l'ente locale può assumere nuovi mutui ed altre forme di



finanziamento reperibili sul mercato, qualora sia rispettato il limite nell'anno di assunzione del nuovo indebitamento;

- g) se stipulato con enti diversi dalla Cassa DD.PP., dall'INPDAP e dall'Istituto per il Credito Sportivo il contratto in forma pubblica deve contenere le condizioni di cui al comma 2 dell'art. 202 del Tuel;
- h) ammortamento non inferiore a 5 anni né superiore a 30 anni ivi comprese eventuali operazioni di rifinanziamento o rinegoziazione ammesse dalla legge;
- i) rispetto del divieto di emettere titoli obbligazionari o altre passività con rimborso del capitale in unica soluzione alla scadenza (cosiddetti *Bullet*).

La circolare del MEF n. 5 (limite agli interessi) del 14 febbraio 2012, alla lettera c) del punto I.1 precisa in ordine alla iscrizione nei bilanci:

- a) se il prestito è contratto dall'ente locale e rimborsato all'istituto di credito dalla Regione, le quote di ammortamento ed il debito devono essere previste nel bilancio della Regione;
- b) se il prestito è contratto dall'ente locale e gode di contributo regionale totale o parziale ma è rimborsato all'istituto di credito dall'ente locale devono essere iscritte nel bilancio dello stesso le quote di ammortamento ed il debito;
- c) se il prestito è contratto dall'ente locale ed è rimborsato pro-capite dall'ente e dalla Regione all'istituto di credito, ciascuno iscrive in bilancio la sua quota di rata e di debito.

Il comma 4 dell'art. 207 del Tuel dispone che gli interessi annuali relativi alle operazioni di indebitamento garantite con fidejussioni concorrano alla formazione del limite di cui al comma 1 dell'art. 204 Tuel e non possono impegnare più di 1/5 di tale limite.

### **7.3.6 LEASING**

L'art. 75 del d.lgs. n. 118/2011, dispone che le operazioni di leasing finanziario costituiscono, dal 1° gennaio 2015, indebitamento.

La locazione finanziaria anche di opere pubbliche o di pubblica utilità è il contratto che ha per oggetto la prestazione di servizi finanziari e l'esecuzione di lavori. Il soggetto privato che concede il bene in leasing è proprietario dello stesso sino all'eventuale esercizio del diritto di riscatto da parte del locatore. Il rapporto che lega la società di leasing alla P.A. è un rapporto di locazione finanziaria.

Il leasing operativo si caratterizza, invece, per la mancanza dell'opzione di riscatto al termine del contratto. In tal caso, è lo stesso produttore del bene che lo concede in locazione per un canone che corrisponde generalmente all'entità dei servizi offerti dal bene stesso e non è in relazione con la sua durata economica.

La distinzione tra le due fattispecie è stata focalizzata dalla Corte di cassazione (Cass. Civ. sez. unite, n. 65/1993) che ha qualificato il leasing finanziario come "leasing traslativo" ove i canoni non costituiscano soltanto il corrispettivo dell'utilizzazione del bene nel periodo, ma incorporano parte del prezzo del bene stesso, cosicché l'utilizzatore, avendo interamente pagato il prezzo, al termine del rapporto, è vincolato, in termini di convenienza economica, all'acquisto formale del bene.



Per contro, il leasing operativo viene qualificato come “leasing di godimento”, ove i canoni non contengono alcuna porzione di prezzo, costituendo il corrispettivo del godimento ed essendo ragguagliati al valore di utilizzazione del bene.

Lo IAS 17, paragrafo 10, per distinguere concretamente le tipologie di leasing finanziario ed operativo, indica le situazioni che individualmente o congiuntamente consentono di classificare un contratto di leasing come finanziario:

- a) il trasferimento della proprietà del bene al locatario al termine del contratto di leasing;
- b) il locatario ha l'opzione di acquisto del bene ad un prezzo che ci si attende sia sufficientemente inferiore al *fair value* (valore equo) alla data alla quale si può esercitare l'opzione, cosicché all'inizio del leasing è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata;
- c) la durata del contratto copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non è trasferita;
- d) all'inizio del contratto il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing equivale almeno al *fair value* (valore equo) del bene locato;
- e) i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza importanti modifiche.

Per il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, come previsto dal SEC 95, dallo IAS 17 e dalla giurisprudenza consolidata, il leasing finanziario ed i contratti assimilati costituiscono debito che finanzia l'investimento.

Pertanto, il leasing finanziario e le operazioni assimilate, sono registrate con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito, secondo il c.d. metodo finanziario al fine di rilevare sostanzialmente che l'ente si sta indebitando per acquisire un bene.

Al momento della consegna del bene oggetto del contratto, si rileva il debito pari all'importo oggetto di finanziamento, da iscrivere tra le “Accensioni di prestiti”, e si registra l'acquisizione del bene tra le spese di investimento (si accerta l'entrata, si impegna la spesa e si emette un mandato versato in quietanza di entrata del proprio bilancio).

L'importo del finanziamento è costituito dal valore corrente del bene all'inizio del leasing, che deve essere pari al valore attuale dei pagamenti dovuti per il leasing. Nel determinare il valore attuale, il tasso di sconto da utilizzare è il tasso di interesse implicito nell'operazione di leasing, se è possibile determinarlo; se non è possibile, deve essere utilizzato il tasso di interesse marginale del locatario.

Anche se formalmente non è di proprietà dell'ente, dal punto di vista contabile, il bene è preso in carico dall'ente, inventariato tra i beni in leasing ed oggetto di ammortamento.

Al momento del pagamento dei canoni periodici si rilevano sia gli interessi passivi impliciti nel canone che la quota di finanziamento rimborsata. In altri termini, i canoni periodici sono registrati contabilmente distinguendo la parte interessi, da imputare in bilancio tra le spese correnti, dalla quota capitale, da iscrivere tra i rimborsi prestiti della spesa. Considerato che il leasing finanziario è costruito come



un'operazione di erogazione di credito, l'amministrazione ha sempre la possibilità di calcolare quanta parte del canone è destinata a restituire il capitale e quanta a remunerare il prestito, sotto forma di piano di ammortamento.

Alla fine del contratto di leasing, la spesa per l'esercizio del riscatto è registrata tra le spese di investimento.

Si segnala, infine, che il bene concesso in locazione finanziaria all'amministrazione pubblica deve essere suscettibile di formare oggetto di proprietà privata, poiché il locatore è proprietario del bene sino all'eventuale opzione di riscatto da parte dell'amministrazione pubblica. Infatti, il locatore, in caso di mancato riscatto, conserva, anche dopo il periodo di locazione, la proprietà del bene; conseguentemente, non possono costituire oggetto del contratto beni rientranti nel demanio pubblico necessario ovvero facenti parte del patrimonio indisponibile delle amministrazioni pubbliche, in quanto non commerciabili.

Inoltre, l'area sulla quale deve essere realizzata l'opera pubblica mediante leasing immobiliare o in costruendo, in linea di principio, non potrebbe essere di proprietà dell'ente pubblico ma deve essere acquisita dal locatario che è proprietario del bene a tutti gli effetti sino all'eventuale esercizio del diritto di opzione da parte dell'amministrazione. È ammissibile la concessione di un diritto di superficie da parte dell'ente pubblico al soggetto che procederà alla realizzazione dell'opera pubblica nell'ambito del contratto di locazione finanziaria, purché il diritto reale sia concesso per un periodo superiore a quello previsto per il contratto di locazione finanziaria.

I principi di cui al presente paragrafo si applicano, a decorrere dal 1° gennaio 2015, alle nuove operazioni di leasing.

### **7.3.7 CONTRATTO DI DISPONIBILITÀ**

Il d.l. 24 gennaio 2012 n. 1, convertito nella legge n. 27/2012, ha introdotto nel codice dei contratti pubblici, quale nuova forma di partenariato pubblico -privato, il contratto di disponibilità. Tale contratto è caratterizzato dall'attribuzione al soggetto privato affidatario della costruzione e messa a disposizione in favore dell'amministrazione aggiudicatrice di un bene privato destinato ad un pubblico servizio. Ciò comporta, tra l'altro, lo svolgimento di un procedimento di valutazione comparativa per la realizzazione di un'opera privata, remunerata dall'amministrazione mediante corresponsione di un canone di disponibilità.

Con la deliberazione n. 432/2012, la sezione di controllo della Corte dei conti della Regione Emilia Romagna, ha ritenuto che la stipulazione del contratto di disponibilità non costituisca indebitamento in quanto è la stessa disciplina legislativa a prevedere che i rischi di costruzione e disponibilità siano a carico della parte privata. Occorre, comunque, che il regolamento negoziale, concretamente predisposto, sia rispettoso della disciplina dettata dal legislatore, in particolare per quanto concerne i rischi di costruzione e disponibilità.

Non trattandosi di indebitamento non è dovuto il parere obbligatorio sulle proposte di deliberazione relative al contratto di disponibilità.



### **7.3.8 RINEGOZIAZIONE E CONVERSIONE DEI MUTUI**

È consentita la rinegoziazione mutui contratti successivamente al 31 dicembre 1996 a carico dell'ente locale anche mediante collocamento di titoli obbligazionari di nuova emissione o rinegoziazione qualora le condizioni di rifinanziamento consentano una riduzione del valore finanziario delle passività totali comprese le commissioni in cui ritiene siano e le eventuali penalità a carico dell'ente (art. 41 legge n. 448/2001).

In caso di rinegoziazione dei prestiti, l'indennizzo o la penalità non possono essere considerate nella spesa finanziata con l'indebitamento, perché sono oneri finanziari che vengono considerati spese correnti, in quanto connessi all'atto ed al momento in cui si realizza l'operazione. Le modalità del conteggio del nuovo valore delle passività sono definite dalla circolare del MEF del 28 giugno 2005.

L'organo di revisione deve verificare se è conseguita un'effettiva riduzione delle passività totali e se è rispettata la disposizione che limita la durata complessiva del mutuo a 30 anni a partire dall'originaria concessione, come disposto al secondo periodo del comma 2, dell'art. 62, d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito nella legge n. 133/2008. Occorre inoltre tener conto che la durata del mutuo per effetto dell'art. 10 della legge n. 243/2012 non può comunque superare la vita utile dell'investimento.

### **7.3.9 TEMPI DI UTILIZZO DEI FINANZIAMENTI**

Occorre ravvicinare i tempi di assunzione del finanziamento e di utilizzo delle somme e di far possibilmente coincidere gli oneri di ammortamento con l'effettivo inizio dei lavori.

La presenza di residui passivi finanziati con indebitamento non movimentati da oltre due esercizi per i quali non vi sia stato affidamento dei lavori è indicatore di "cattiva gestione" ed è oggetto di apposita indicazione nei questionari relativi al rendiconto che l'organo di revisione deve trasmettere alla Sezione regionale della Corte dei conti. Ciò premesso, se il mancato utilizzo non è adeguatamente motivato, l'organo di revisione deve segnalarlo nella relazione al rendiconto anche al fine di eventuali azioni di responsabilità per danno patrimoniale.

### **7.3.10 MONITORAGGIO SULL'INDEBITAMENTO**

L'art. 41 della legge n. 448/2001 ha attribuito al Ministero dell'Economia e delle Finanze poteri per il coordinamento sull'accesso del mercato dei capitali da parte degli enti locali.

Il decreto 1 dicembre 2003 n. 389 prevede il monitoraggio delle operazioni a carico degli enti locali, dei loro consorzi e Regioni. A tal fine l'ente è tenuto ad inviare trimestralmente (15/2 - 15/5 - 15/8 - 15/11 di ogni anno) una comunicazione al dipartimento del tesoro delle operazioni finanziarie concluse di seguito esposte:

- utilizzo di credito a breve termine presso il sistema bancario, indipendentemente dall'importo del finanziamento;
- mutui accessi con soggetti esterni alla pubblica amministrazione;
- operazioni con strumenti derivati;
- emissione di titoli obbligazionari;



- operazioni di cartolarizzazione.

L'organo di revisione deve vigilare sul corretto adempimento di cui sopra e del rispetto dell'art. 1, comma 738 della legge n. 296/2006 – (conservazione per almeno cinque anni delle comunicazioni).

### **7.3.11 LETTERA DI PATRONAGE**

Come chiarito dalla Corte dei conti, la lettera di "*patronage forte*" è assimilata ad una fideiussione e, pertanto, soggiace ai limiti previsti dal Tuel per ricorrere all'indebitamento ed è soggetta a deliberazione del Consiglio.

Allo stesso tempo, e per le stesse ragioni, il rilascio di una lettera di "*patronage*" può costituire "garanzia" vietata ai sensi dell'art. 14, comma 5, del d.lgs. n. 175/2016, ai sensi del quale le amministrazioni pubbliche non possono (salvo quanto previsto dall'art. 2447 c.c.) effettuare aumenti di capitale, trasferimenti straordinari aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore delle partecipate non quotate che abbiano per tre esercizi consecutivi registrato perdite o utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite infrannuali.

### **7.3.12 AUMENTO LIMITE ANTICIPAZIONE DI TESORERIA**

Fino al 31 dicembre del 2016, è innalzato da tre a cinque dodicesimi, delle entrate dei primi tre titoli risultante dal penultimo rendiconto approvato, il limite massimo di ricorso degli enti locali ad anticipazione di tesoreria al fine di agevolare il rispetto da parte degli enti medesimi dei tempi di pagamento nelle transazioni commerciali, di cui al d.lgs. n. 231/2002.

### **7.3.13 ANTICIPAZIONE STRAORDINARIA DI LIQUIDITÀ (CASSA DD.PP.)**

Le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del d.l. 8 aprile 2013 n.35, non avendo lo scopo di finanziare spese, ma soltanto quello di fornire risorse utilizzabili per cassa per pagare spese a suo tempo regolarmente impegnate e finanziate, non devono incidere in alcun modo sui saldi del risultato di amministrazione.

Nel rinviare per la ricostruzione del quadro interpretativo e disciplinare a Corte dei conti SRC Campania n. 228/2015/PRSP, si rammenta che la Corte Costituzionale con sentenza n. 181/2015 ha stabilito l'obbligo per gli enti locali beneficiari delle anticipazioni di liquidità di neutralizzarne gli effetti "sulla spesa corrente e di competenza"

La Corte dei conti Sezione delle Autonomie, con deliberazione n. 33/2015, ha affermato che: "Onde evitare effetti espansivi della capacità di spesa, è necessario che gli effetti dell'anticipazione sul bilancio di competenza vengano integralmente "sterilizzati", per il tempo necessario alla completa restituzione delle somme riscosse, provvedendo ad iscrivere nel Titolo di spesa riguardante il rimborso dei prestiti una posta rettificativa, avente natura meramente finanziaria, corrispondente all'importo della coeva anticipazione riscossa in entrata. Ciò impedisce qualunque utilizzo in bilancio di dette risorse per la copertura di pregressi disavanzi ovvero di spese diverse e ulteriori rispetto alla finalità tipica del pagamento dei debiti certi, liquidi ed esigibili previsti dalla legge."





Il fondo riguardante il rimborso dei prestiti, non impegnabile, deve essere di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata ai sensi dell'art. 187 del TUEL.

Il fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità va ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell'esercizio.

Il rimborso dell'anticipazione va imputato ai singoli bilanci degli esercizi successivi in cui vengono a scadenza le obbligazioni giuridiche passive corrispondenti alle rate di ammortamento annuali.

L'organo di revisione deve verificare la corretta contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità nell'esercizio di incasso, l'accantonamento nel risultato di amministrazione e la rilevazione della quota di spesa in tutti gli anni di ammortamento dell'anticipazione.

#### **7.4 PROPOSTE DI UTILIZZO DI STRUMENTI DI FINANZA INNOVATIVA**

**Riferimento: art. 62, comma 6, del D.L. n.112/2008.**

Riguarda il parere su operazioni non tipizzate di natura finanziaria che non rientrano nella definizione d'indebitamento.

Sulla base dell'art. 62 del d.l. n. 112/2008 come modificato dalla legge n. 147/2013, art.1 comma 572, è vietato:

- stipulare contratti relativi a strumenti finanziari derivati;
- rinegoziare contratti derivati in essere;
- stipulare contratti di finanziamento che includono componenti derivate.

Sono escluse dal divieto:

- estinzioni anticipate totali dei contratti derivati;
- rassegnazione dei contratti a controparti diverse nelle forme di novazioni soggettive senza modifica dei termini e condizioni finanziarie;
- ristrutturazione del derivato a seguito di modifica delle passività di riferimento esclusivamente nella forma di operazioni prive di componenti opzionali e volte a trasformare il tasso fisso in variabile o viceversa e con la finalità di mantenere la corrispondenza tra passività rinegoziata e la collegata operazione di copertura;
- perfezionamento di contratti di finanziamento che includono l'acquisto di cap da parte dell'ente.

Sono altresì escluse dal divieto:

- la cancellazione dai contratti di eventuali clausole di risoluzione anticipata mediante regolazione per cassa nell'esercizio di riferimento;



- la facoltà di procedere alla cancellazione dai contratti esistenti di componenti opzionali diverse dall'operazione *cap* di cui gli enti siano acquirenti, mediante regolazione per cassa nell'esercizio di riferimento.

Rientrano nel parere dell'organo di revisione anche le ristrutturazioni dei contratti in strumenti finanziari derivati attuate ai sensi dell'art. 62, comma 6 del d.l. n. 112/2008, a seguito della modifica della passività di riferimento con le finalità di mantenere la corrispondenza tra la passività rinegoziata e la collegata operazione di copertura.

## 7.5 PROPOSTE DI RICONOSCIMENTO DI DEBITI FUORI BILANCIO E TRANSAZIONI

**Riferimento normativo: art. 194 Tuel.**

### 7.5.1 DEBITI FUORI BILANCIO

Secondo la Corte dei conti il debito fuori bilancio è un'obbligazione sorta senza il rispetto delle regole giuridiche contabili proprie degli enti.

L'articolo 194 del Tuel disciplina l'ambito e le procedure di riconoscibilità dei debiti fuori bilancio, ossia delle obbligazioni verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro, assunta in violazione delle norme giuscontabili che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali (vedi anche Ministero degli Interni circolare del 20 settembre 1993). Il debito, quindi, è un'obbligazione maturata senza che sia stato adottato il dovuto adempimento per l'assunzione dell'impegno di spesa previsto dall'art. 191 del Tuel.

Sono riconoscibili i debiti fuori bilancio derivanti da:

- sentenze esecutive comprese quelle immediatamente esecutive;
- copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'art. 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;
- ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile (art. 2447 c.c.) o da norme speciali di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;
- procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
- acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191 del Tuel, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

Nel caso di sentenze esecutive e di pignoramenti, si rammenta, sussiste l'obbligo di procedere con tempestività alla convocazione del Consiglio comunale per il riconoscimento del debito, in modo da impedire il maturare di interessi, rivalutazione monetaria ed ulteriori spese legali (cfr. ex *multis* Corte dei conti, Sezione Regionale per la Puglia n.122/PRSP/2016 e n. 152/2016).

Un debito fuori bilancio per essere riconoscibile deve avere i seguenti caratteri:

- **certezza**, cioè effettiva esistenza dell'obbligazione di dare;



- **liquidità**, nel senso che deve essere individuato il soggetto economico creditore, il debito sia definito nel suo ammontare e l'importo sia determinato o determinabile mediante una semplice operazione;
- **esigibilità**, nel senso che sia stata fissata la scadenza del pagamento e che esso non sia subordinato a condizione.

Ai sensi principio contabile Allegato 4/2, § 9.1. al d.lgs. n.118/2011, infatti, *«l'emersione di debiti assunti dall'ente e non registrati quando l'obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese con imputazione all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto»*.

Per ripianare i debiti fuori bilancio il comma 3 dell'art. 193 Tuel, in materia di salvaguardia degli equilibri di bilancio, offre la possibilità di utilizzare, per l'anno in corso e per i due successivi, tutte le entrate e le disponibilità, per le spese correnti, ad eccezione di quelle:

- provenienti dall'assunzione di prestiti già contratti;
- aventi specifica destinazione per legge;
- derivanti da alienazioni di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

È ammesso il pagamento tramite il ricorso ad un piano di rateizzazione della durata di tre anni finanziari, compreso quello in corso, da concordare con i creditori.

L'art. 23, comma 5, della legge n. 289/2002 dispone che i provvedimenti di riconoscimento di debiti posti in essere dalle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 comma 2, del D.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, siano trasmessi agli organi di controllo ed alla competente procura della Corte dei conti.

Organo preposto ad accertare se il debito fuori bilancio rientra tra le tipologie dell'art. 194 del TUEL (quindi a ricondurre l'obbligazione all'interno della contabilità dell'ente) e a deliberare è il Consiglio. La deliberazione individua le risorse effettivamente disponibili per farvi fronte che possono essere così elencate in ordine di importanza:

- riduzione delle spese correnti, o utilizzo di nuove entrate;
- applicazione eventuale avanzo di amministrazione disponibile ai sensi di legge;
- utilizzo di disponibilità derivanti da adozione piano triennale di riequilibrio;
- vendita dei beni del patrimonio disponibile, altre entrate in conto capitale e contrazione di prestiti, con riferimento a debiti fuori bilancio in conto capitale.

Il riconoscimento presuppone il contestuale finanziamento. La funzione della delibera consiliare di riconoscimento e finanziamento è diretta a:

- accertare se il debito è imputabile all'ente;
- accertare se rientra in una delle cinque tipologie riconoscibili;



- limitare il riconoscimento per la tipologia della lett. e) (acquisizione di beni e servizi in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191 Tuel) nei limiti dell'utilità ed arricchimento dell'ente;
- reperire il finanziamento;
- accertare le eventuali responsabilità.

L'organo di revisione rispetto a suddette tematiche deve esprimere un giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile obbligatorio secondo l'art. 239 comma 1, lett. b) n. 6) e comma 1 *bis* del Tuel.

Inoltre deve verificare che il provvedimento sia trasmesso alla competente procura della Corte dei conti. Qualora l'ente non provveda, l'organo di controllo deve provvedere a comunicare alla competente Procura della Corte dei conti l'inadempienza.

L'organo di revisione deve verificare, a campione, nel corso dell'esercizio e alla fine, se sussistono spese aventi la natura di debiti fuori bilancio imputate in competenza senza un previo atto di riconoscimento e finanziamento da parte del Consiglio. A tal fine occorre accentuare le verifiche in particolare sulle somme impegnate nei primi mesi dell'esercizio.

Il mancato rispetto del principio della competenza è un'irregolarità contabile che può derivare da una consapevole scelta gestionale di rinvio all'esercizio futuro di spese non finanziabili o tali da non far rispettare i vincoli di finanza pubblica.

### **7.5.2 PARERI SULLE TRANSAZIONI**

**Riferimenti normativi: art. 1965 c.c. e comma 1 *bis* dell'art 239 Tuel.**

La previsione dell'art. 239, comma 1, lett. b) n. 6) del Tuel e la possibilità di individuare per tempo le necessarie coperture di bilancio per la transazione, non possono costituire esimente procedurale dalla eventuale necessità di riconoscere a monte un debito fuori bilancio nei casi di legge, aggirando la funzione di controllo e indirizzo del Consiglio in materia di bilancio.

La transazione (art. 1965 c.c.) è uno strumento negoziale che in funzione deflattiva del contenzioso cerca di prevenire o porre fine a liti, sia in sede giudiziaria che extragiudiziaria, tutelando l'interesse pubblico e salvaguardando al contempo l'Erario, a condizione che vengano rispettati i principi di razionalità, di logica, di convenienza e di correttezza gestionale.

La transazione deve avere ad oggetto "diritti disponibili" (art. 1966 comma 2 c.c.) e determina una rinnovazione del titolo. Tuttavia se il debito pregresso rientra tra i casi di debito fuori bilancio ex art. 194 Tuel, la transazione non ne muta la natura contabile.

La formulazione del comma 1, lett. b) n. 6) dell'art. 239 Tuel individua le materie nelle quali è obbligatorio il parere dell'organo di revisione. Si tratta di materie che, in base all'art. 42 ed all'art. 194 del Tuel, appartengono alla competenza funzionale del Consiglio. Ciò premesso, non è rilevante se l'ente intenda procedere alla definizione di un contenzioso giudiziale o stragiudiziale, quanto se, in ordine all'atto conclusivo del procedimento, debba pronunciarsi o meno il Consiglio, considerato che il parere deve essere reso al solo organo consiliare, il quale è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare la mancata adozione delle proposte espresse dall'organo di revisione.



Come precisato dalla Sezione della Corte dei conti per la Puglia (deliberazione 181 depositata il 28.11.2013) e dalla Sezione della Corte dei conti della Liguria (deliberazione n. 5 depositata in data 15.01.2014) l'organo di revisione è chiamato a rendere obbligatoriamente il proprio parere sulle transazioni che involgono profili di competenza del Consiglio comunale, segnatamente:

- passività in relazione alle quali non è stato assunto uno specifico impegno di spesa, vale a dire quelle che possono generare un debito fuori bilancio nei casi previsti dalle lettere a), d), ed e) dell'art. 194, comma 1 del Tuel;
- accordi che comportano variazioni di bilancio;
- accordi che comportano l'assunzione di impegni per gli esercizi successivi (art. 42, comma 2 lett. i del Tuel);
- accordi che incidono su acquisti, alienazioni immobiliari e relative permutate (art. 42, comma 2 lett. l del Tuel).

Si ritiene che l'elenco di cui sopra sia indicativo e non esaustivo dei contenuti e degli ambiti dell'art. 42 Tuel.

Gli accordi transattivi presuppongono la decisione dell'ente di pervenire ad un accordo con la controparte per cui è possibile per l'Ente definire tanto il sorgere dell'obbligazione quanto i tempi dell'adempimento.

Occorre pertanto verificare preliminarmente la sussistenza dei requisiti, soggettivo e oggettivo, di ammissibilità.

In particolare (cfr. Corte dei conti Sez. Lombardia n. 26/2008 e n. 1116/2009 cit.), va ricordato che:

- *di norma anche gli enti pubblici possono transigere le controversie delle quali siano parte ex art 1965 c.c.;*
- *i limiti del ricorso alla transazione da parte degli enti pubblici sono quelli propri di ogni soggetto dell'ordinamento giuridico, e cioè la **legittimazione soggettiva** e la disponibilità dell'oggetto, e quelli specifici di diritto pubblico, e cioè la natura del rapporto tra privati e pubblica amministrazione. Sotto quest'ultimo profilo va ricordato che, nell'esercizio dei propri poteri pubblicistici, l'attività degli enti territoriali è finalizzata alla cura concreta di interessi pubblici e quindi alla migliore cura dell'interesse intestato all'ente. Pertanto, i negozi giuridici conclusi con i privati non possono condizionare l'esercizio del potere dell'Amministrazione pubblica sia rispetto alla miglior cura dell'interesse concreto della comunità amministrata, sia rispetto alla tutela delle posizioni soggettive di terzi, secondo il principio di imparzialità dell'azione amministrativa;*
- *la scelta se proseguire un giudizio o addivenire ad una transazione e la concreta delimitazione dell'oggetto della stessa spetta all'Amministrazione nell'ambito dello svolgimento della ordinaria attività amministrativa e come tutte le scelte discrezionali non è soggetta a sindacato giurisdizionale, se non nei limiti della rispondenza delle stesse a criteri di razionalità, congruità e prudente apprezzamento, ai quali deve ispirarsi l'azione amministrativa. Uno degli elementi che l'ente deve considerare è sicuramente la convenienza economica della transazione in relazione all'incertezza del giudizio, intesa quest'ultima in senso relativo, da valutarsi in relazione alla natura delle pretese, alla chiarezza della situazione normativa e ad eventuali orientamenti giurisprudenziali;*



- ai fini dell'ammissibilità della transazione è necessaria l'esistenza di una controversia giuridica (e non di un semplice conflitto economico), che sussiste o può sorgere quando si contrappongono pretese confliggenti di cui non sia possibile a priori stabilire quale sia giuridicamente fondata. Di conseguenza il contrasto tra l'affermazione di due posizioni giuridiche è la base della transazione in quanto serve per individuare le reciproche concessioni, elemento collegato alla contrapposizione delle pretese che ciascuna parte ha in relazione all'oggetto della controversia. Si tratta di un elemento che caratterizza la transazione rispetto ad altri modi di definizione della lite;

- la transazione è valida solo se ha ad oggetto diritti disponibili (art 1965, co. 2 cc) e cioè, secondo la prevalente dottrina e giurisprudenza, quando le parti hanno il potere di estinguere il diritto in forma negoziale. È nulla, infatti, la transazione nel caso in cui i diritti che formano oggetto della lite siano sottratti alla disponibilità delle parti per loro natura o per espressa disposizione di legge;

- requisito essenziale dell'accordo transattivo disciplinato dal codice civile (artt. 1965 e ss.) è, in forza dell'art 1321 dello stesso codice, la patrimonialità del rapporto giuridico;

- inoltre, come affermato dalla giurisprudenza civile (cfr., ex multis, Cass. 6 maggio 2003 n. 6861), costituisce transazione solo quell'accordo che cade su un rapporto che, oltre a presentare, almeno nell'opinione delle parti, carattere di incertezza, è contrassegnato dalla reciprocità delle concessioni.

Oggetto della transazione, quindi, non è il rapporto o la situazione giuridica cui si riferisce la discorde valutazione delle parti, ma la lite cui questa ha dato luogo o può dar luogo e che le parti stesse intendono eliminare mediante reciproche concessioni.

Quanto ai termini (soggetto e oggetto) del contratto di transazione va ancora rammentato che i soggetti devono essere dotati non solo di capacità giuridica ma devono avere anche la legittimazione intesa come potere di agire in ordine ai rapporti sui quali incide la transazione.

Sotto questo profilo vengono in rilievo per gli enti pubblici le procedure che prevedono le modalità di formazione ed espressione della volontà amministrativa.

Per gli enti territoriali non è previsto un particolare iter procedimentale per gli atti di transazione, ma, ove il medesimo sia dotato di una propria avvocatura, sarebbe opportuno che questa fosse investita della questione in analogia a quanto prevede per le amministrazioni dello Stato l'art. 14 della legge di contabilità generale (R.D. n. 2440/1923).

Pertanto l'organo di revisione nelle sue funzioni di controllo deve verificare gli atti transattivi predisposti dai responsabili delle varie aree, e dalla stessa Giunta.

Utilizzando i parametri giurisprudenziali e di dottrina riportati nelle varie deliberazioni della Corte dei conti, si possono elencare una serie di punti da verificare tecnicamente durante la fase dei controlli:

- 1) che il contenuto della transazione preveda concessioni reciproche;
- 2) va verificato il fatto che vi sia una controversia giuridica, che si tratti di diritti disponibili e a **contenuto patrimoniale**;
- 3) circa le modalità di formazione della volontà amministrativa, o si avrà a corredo un parere dell'**avvocatura** dell'ente, oppure si richiederà una relazione (di norma riservata al legale che



assiste lo stesso Ente) o del Responsabile del servizio che ne motiva l'opportunità e la convenienza;

- 4) l'atto amministrativo deve essere motivato ed ispirato a criteri di razionalità, congruità e prudente apprezzamento e comunque non presentare caratteristiche di manifesta illogicità. Deve considerare la convenienza economica della transazione in relazione al rischio di causa, tenuto conto anche dell'andamento processuale.

Il parere dell'organo di controllo, tenendo conto del quadro sostanzialmente delineato dalla dottrina e dai principi giurisprudenziali e consuntivi delle sezioni della Corte dei conti, deve tener conto dei seguenti criteri:

- 1) ammissibilità della transazione (*cf.* SRC Piemonte n. 344/2013/PAR – SRC Lombardia n. 1116/2009/PAR);
- 2) correttezza della procedura;
- 3) competenza ad autorizzare;
- 4) dimostrazione della convenienza;
- 5) corretta imputazione e finanziamento della spesa.

#### **7.6 PROPOSTE DI REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ, ECONOMATO-PROVVEDITORATO, PATRIMONIO E DI APPLICAZIONE DEI TRIBUTI LOCALI**

Riguarda il parere sui regolamenti relativi alla contabilità, finanza e servizio di economato degli enti locali.

I regolamenti relativi ai tributi locali sono i seguenti:

- a. regolamento per la disciplina dell'IMU;
- b. regolamento per la disciplina della TARI;
- c. regolamento per la disciplina della TASI;
- d. regolamento per la disciplina dell'imposta di soggiorno;
- e. regolamento per l'applicazione addizionale comunale IRPEF;
- f. regolamento per applicazione imposta di pubblicità e per l'effettuazione del servizio pubbliche affissioni;
- g. regolamento per l'occupazione del suolo e per l'applicazione del relativo canone;
- h. regolamento per le entrate comunali;
- i. regolamento per la concessione di rateizzazione per il pagamento delle entrate comunali;
- j. regolamento per l'accertamento con adesione;
- k. regolamento sul diritto di interpello del contribuente.



La verifica deve essere fatta sulla completezza del regolamento e sul rispetto dell'autonomia demandata all'ente sull'autonoma regolamentazione.

Per i regolamenti tributari occorre verificare i principi di adeguatezza, trasparenza, e semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.