

CORTE DEI CONTI

DELIBERAZIONE 17 febbraio 2015

Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilita' delle Regioni e degli Enti locali (d. lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal d. lgs. n. 126/2014). Deliberazione n. 4/SEZAUT/2015/INPR. (15A01580)

(GU n.57 del 10-3-2015 - Suppl. Ordinario n. 9)

LA CORTE DEI CONTI

Nell'adunanza del 17 febbraio 2015;

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

Visto il Testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con Regio Decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

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

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e successive modificazioni (TUEL);

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

Visto l'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006);

Visti gli articoli 1 e 3 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

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

Vista la nota n. 128 del 9 febbraio 2015 con la quale e' stata convocata la Sezione delle autonomie per l'adunanza del giorno 17 febbraio 2015;

Vista la nota con la quale il Presidente della Corte dei conti ha invitato, alla adunanza odierna, il Ragioniere Generale dello Stato, il Capo Dipartimento per gli Affari interni e Territoriali del Ministero dell'interno, il Presidente della Conferenza delle Regioni, il Coordinatore della Conferenza dei Presidenti delle Assemblee legislative delle Regioni e delle Province autonome, il Presidente dell'Unione Province d'Italia ed il Presidente dell'Associazione Nazionale Comuni Italiani;

Uditi nell'odierna seduta i rappresentanti del Ministero dell'interno, della Ragioneria generale dello Stato, della Conferenza delle Regioni, della Conferenza delle Assemblee legislative delle Regioni e delle Province autonome, dell'Unione Province d'Italia e dell'Associazione Nazionale Comuni Italiani;

Uditi i relatori Presidente di Sezione Mario Falcucci e i Consiglieri Alfredo Grasselli, Rinieri Ferone, Paola Cosa, Adelisa Corsetti;

Premesso

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, in virtu' delle disposizioni contenute nell'art. 1, commi 166 e ss. della l. n. 266/2005 e negli artt. 1 e 3 del d.l. n. 174/2012, e' tenuta a redigere linee guida per le attivita' degli organi di revisione contabile degli enti territoriali (Regioni, Province e Comuni) e degli enti del Servizio sanitario nazionale, con riferimento ai bilanci di previsione e ai conti consuntivi.

Alla Sezione e' attribuito dalla legge un potere che si sostanzia nell'esercizio di una funzione regolativa tecnica nel momento in cui le Linee guida, nella modalita' del «questionario», assumono una forma di prescrizione puntuale.

Le Linee guida, se per consolidata tradizione assumono solitamente la forma di questionari con un preciso percorso di analisi contabile e gestionale, possono consistere anche nell'emanazione di indirizzi per l'attivita' di controllo. In questa prospettiva, infatti, sono state adottate deliberazioni con le quali sono state impartite raccomandazioni agli organi di revisione a seguito della situazione creatasi con la proroga dei termini per l'approvazione dei bilanci di previsione 2013 e 2014 degli enti locali (deliberazioni Sezione delle autonomie n. 23/2013/INPR e n. 18/2014/INPR).

In questo quadro, in concomitanza con l'entrata in vigore delle disposizioni volte all'armonizzazione degli ordinamenti contabili degli enti territoriali, si ritiene di dover fornire indicazioni di principio ed operative su alcuni profili di particolare rilevanza, anche al fine di orientare l'uniformita' dei comportamenti degli organi di revisione contabile e le correlate attivita' di controllo delle Sezioni regionali della Corte.

La presente deliberazione e' anche finalizzata a fornire agli enti (Regioni ed Enti locali) uno strumento di orientamento per affrontare correttamente le operazioni propedeutiche all'adozione degli schemi di bilancio armonizzati, tra cui quelle di riaccertamento straordinario dei residui unite alla determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilita', segnalando al contempo le criticita' che potrebbero emergere da un'applicazione non coerente dei principi contabili, tenendo conto delle finalita' della riforma, dell'impatto sul procedimento amministrativo, nonche' delle responsabilita' della dirigenza nell'attuazione delle nuove regole contabili.

L'armonizzazione e' anche sede di verifica del necessario allineamento delle scritture contabili tra i diversi livelli di governo, secondo una logica di integrazione e collaborazione istituzionale.

Considerato

Lo specifico punto del programma delle attivita' di controllo per l'anno 2015 (cfr. punto 6 della deliberazione n. 1/SEZAUT/2015/INPR) prevede che la Sezione delle autonomie fornisca indicazioni in merito alle operazioni propedeutiche all'applicazione dei nuovi principi contabili e all'adozione degli schemi di bilancio armonizzato, con particolare riferimento al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, finalizzate alla cancellazione o alla reimputazione delle poste in conto residui risultanti dall'attivita' di ricognizione e alla costituzione di appositi fondi (Fondo pluriennale vincolato; Fondo crediti di dubbia esigibilita' con vincolo nell'avanzo di amministrazione).

Il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi di Regioni ed Enti locali e l'istituzione di un «idoneo» Fondo crediti di dubbia esigibilita', costituiscono strumenti basilari per l'avvio della nuova contabilita' e per la salvaguardia dell'equilibrio unitario della finanza pubblica, che trova nei novellati artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. il parametro cui deve informarsi l'attuazione della predetta disciplina (in tal senso, cfr. C. cost., sentenza n. 88 del 2014).

Tali operazioni straordinarie, che non devono coinvolgere soltanto le competenti strutture tecniche delle Amministrazioni, vanno condotte secondo i principi di prudenza ed effettivita', cosi' da far

emergere il reale stato di salute finanziaria degli enti territoriali, in una visione allargata agli andamenti gestionali degli organismi partecipati.

Delibera

Di adottare le unite linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilita' delle Regioni e degli Enti locali (decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante «Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42», modificato ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126) che costituiscono parte integrante della presente deliberazione.

Le suddette indicazioni sono rivolte anche agli Organi di revisione delle Regioni e degli Enti locali, operanti nel territorio delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome, nei limiti di compatibilita' con gli specifici ordinamenti.

La presente deliberazione sara' pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Così' deliberato in Roma nell'adunanza del 17 febbraio 2015.

Il Presidente: Squitieri

I relatori

Falcucci - Grasselli

Ferone - Cosa - Corsetti

Depositata in segreteria il 24 febbraio 2015

Il dirigente: Prozzo

Allegato 1

LINEE DI INDIRIZZO PER IL PASSAGGIO ALLA NUOVA CONTABILITA' DELLE REGIONI E DEGLI ENTI LOCALI (D.LGS. N. 118/2011, INTEGRATO E CORRETTO DAL D.LGS. N. 126/2014).

1. TRASPARENZA E VERIDICITA' DEI CONTI

L'avvio dell'armonizzazione delle regole contabili e degli schemi di bilancio, costituisce una irripetibile occasione per rendere piu' leggibili i conti degli enti territoriali, anche al fine del consolidamento della finanza pubblica.

L'impropria cancellazione - oltre che dei residui attivi non esigibili - di entrate di dubbia e difficile esazione, potrebbe condurre ad una proliferazione dei disavanzi, con un allargamento dell'area interessata dalle operazioni di ripiano pluriennale, che il legislatore prevede, con una gradualita' di copertura, in un periodo massimo di dieci anni (esteso dalla legge di stabilita' 2015 fino a trenta anni). Cio' impone di contemperare il peso della manovra con l'eccessiva diluizione nel tempo della relativa copertura: nell'ambito di un così' esteso arco temporale potrebbero aprirsi, infatti, spazi per l'effettuazione di ulteriori spese, mettendo a rischio in tal modo lo stesso recupero di governabilita' dei conti, in termini sia di competenza, sia di cassa.

D'altra parte, una eliminazione dei residui attivi inferiore a quanto previsto dalle nuove regole, potrebbe attenuare gli effetti dell'attivita' di riaccertamento straordinario e prolungare, sostanzialmente, la stagione dei "disavanzi occulti".

Un corretto riaccertamento straordinario dei residui - dal lato sia delle entrate che delle spese - e l'istituzione di un "idoneo" Fondo crediti di dubbia esigibilita', costituiscono strumenti basilari per la partenza della nuova contabilita' e per la salvaguardia dell'equilibrio unitario della finanza pubblica, che trova nei novellati artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. il parametro cui deve informarsi l'attuazione della predetta disciplina (in tal senso, cfr. C. cost., sentenza n. 88 del 2014).

La cancellazione dei residui attivi pone problemi di copertura delle corrispondenti spese, mentre l'esatta quantificazione dei residui passivi tende ad evitare che, in futuro, possano ripresentarsi situazioni di incertezza delle partite debitorie e, conseguentemente, a prevenire il ripetersi di iniziative eccezionali

per la loro sistemazione, come si e' recentemente verificato con i provvedimenti di urgenza adottati per il pagamento dei debiti pregressi.

Proprio l'allocazione e l'utilizzo delle somme messe a disposizione per il pagamento dei debiti arretrati, nonche' le incertezze legate alla definizione dei rapporti debitori e creditori tra lo Stato e le autonomie territoriali - nonche' all'interno di quest'ultimo comparto tra Regioni ed Enti locali - potrebbero causare ulteriori problemi per una precisa ricognizione dell'ammontare dei residui attivi e passivi da conservare nelle scritture degli enti.

Il nuovo impianto della contabilita' finanziaria delle Regioni e degli Enti locali - imperniato, sostanzialmente, sulla competenza finanziaria potenziata e sulla correlata introduzione del Fondo pluriennale vincolato (in cui assume rilievo decisivo la variabile temporale) - dovrebbe sortire l'effetto, in prospettiva, di un tendenziale ridimensionamento delle poste in conto residui, da collegare a veri crediti e veri debiti della pubblica Amministrazione.

L'operazione non deve, peraltro, essere vanificata dalle preoccupazioni per le possibili conseguenze legate all'affiorare di passati esiti gestionali poco rappresentativi, soprattutto con riferimento ai residui attivi, tanto piu' che eventuali scostamenti sono connessi, sostanzialmente, alla diversa impostazione del nuovo regime contabile rispetto a quello previgente.

L'esigenza di chiarezza, che e' sottesa alle novita' di cui si trattera' diffusamente in questo documento, deve ispirare tutta l'attivita' di rivisitazione della contabilita' degli enti, anche per quei profili che non sono oggetto di prescrizione normativa. Benche' i residui attinenti alla gestione del perimetro sanitario non siano compresi tra le poste oggetto del riaccertamento straordinario, tuttavia, nel quadro della sistemazione complessiva della gestione dei residui sembra utile richiamare l'attenzione anche su questo settore. Si rileva, in proposito, da un lato, che per l'ambito sanitario e' prevista una deroga al regime della "competenza finanziaria potenziata", con l'obbligo per le Regioni di accertare ed impegnare immediatamente tutte le risorse destinate ai servizi sanitari regionali, nell'intento di evitare - come verificatosi in alcuni casi - distrazioni di risorse ad altre finalita'. D'altro canto, si consente alle Regioni di non trasferire nella loro interezza gli importi impegnati (ragionevolmente per venire incontro alle esigenze di cassa), con la conseguenza che si possono generare residui la cui gestione deve essere attentamente monitorata, a salvaguardia dell'equilibrio complessivo dei bilanci degli enti del servizio sanitario. In questa prospettiva va sottolineato che le nuove modalita' di contabilizzazione della gestione del perimetro sanitario presentano peculiarita' che richiedono tecniche contabili specifiche e soluzioni condivise, ai fini del raccordo tra i conti sanitari e il bilancio regionale.

Analogamente, le diverse modalita' di applicazione della riforma nei confronti delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome, compresi gli enti locali ivi ubicati, non escludono che in detti ambiti ordinamentali siano stabilite, in conformita' con i relativi statuti, regole e procedure attuative della legge delega n. 42/2009 pienamente coerenti con i principi costituzionali, affinche' la copertura finanziaria delle spese che si intende effettuare risulti credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale (ex multis, Corte cost., sentenze nn. 178 del 2012, 106 e 68 del 2011, 141 e 100 del 2010).

2. LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE E I PRINCIPI DELLA RIFORMA

L'impianto del d.lgs. n. 118/2011 (novellato dal d.lgs. n. 126/2014) si pone sulla scia dei principi affermati dalla giurisprudenza del Giudice delle leggi, che ha accompagnato e "costituzionalizzato" alcuni principi che sono a fondamento del nuovo

ordinamento contabile armonizzato degli enti territoriali.

Dalla ricostruzione dei principi affermati dalla giurisprudenza costituzionale in tema di tutela degli equilibri di bilancio e di armonizzazione delle regole contabili emerge la necessita' che le procedure di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi coinvolgano tutti i responsabili della gestione in un puntuale e rigoroso lavoro di revisione contabile, affinche' le Amministrazioni pubbliche territoriali possano dotarsi di strumenti di programmazione e di rendicontazione che siano fedelmente rappresentativi della loro situazione economico-finanziaria e pienamente rispettosi dei canoni della sana gestione finanziaria e contabile tutelati dal novellato art. 97 della Costituzione.

Per assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilita' del debito pubblico in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, gli enti territoriali sono chiamati a concorrere alla costruzione di un quadro di consolidamento dei conti delle Amministrazioni pubbliche ancorato a criteri di prudenza, affidabilita' e appropriatezza, necessari a garantire una corretta verifica del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica conseguenti ai vincoli comunitari.

Il rispetto delle regole di convergenza e di stabilita' dei conti pubblici presuppone, infatti, che i bilanci preventivi e successivi delle Amministrazioni interessate al consolidamento non siano frutto di pratiche contabili - ancorche' formalizzate in atti di natura legislativa - suscettibili di alterare la consistenza dei risultati economico-finanziari. Per realizzare in concreto le finalita' del coordinamento finanziario, poste dall'art. 117, comma 3, Cost., il controllo dell'equilibrio di bilancio non puo' limitarsi alla sua veridicita', ma deve estendersi alla sua sostenibilita' e conservazione nel tempo. Con la riforma l'accertamento delle partite attive provenienti da esercizi precedenti dovra' essere ancora piu' rigoroso che in passato, per effetto dell'obbligatoria istituzione di una posta correttiva prudenziale, il "Fondo crediti di dubbia esigibilita'", diretta a contenere i rischi conseguenti a mancate coperture finanziarie. In sostanza, la parte attiva del bilancio relativa ai residui attivi, gia' soggetta a riaccertamento secondo quanto in precedenza specificato, dovrebbe essere compensata da una ulteriore decurtazione, secondo un coefficiente proporzionale alla capacita' media di realizzazione dei crediti del quinquennio precedente (cfr. Sentenza 138/2013).

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

Con la sentenza n. 70/2012, la Corte ha avuto modo di precisare che nell'ordinamento finanziario delle Amministrazioni pubbliche, "i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale, fissati nell'art. 81 della Costituzione, si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti". Tale enunciato deve tradursi nel continuo perseguimento di una situazione di equilibrio tra partite attive e passive che compongono il bilancio, attraverso un'interazione delle loro dinamiche.

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

Il principio di unita' del bilancio, insieme a quelli di integrita' ed universalita', costituisce «profilo attuativo»

dell'art. 81 della Costituzione. Esso esige che tutte le entrate correnti, a prescindere dalla loro origine, concorrano alla copertura di tutte le spese correnti, con conseguente divieto di prevedere una specifica correlazione tra singola entrata e singola uscita, salvo le deroghe espressamente previste dalla legge (Corte cost., sentenze nn. 192 del 2012 e 241 del 2013).

3. L'ESITO DELLA SPERIMENTAZIONE

La radicale portata innovativa del d.lgs. n. 118/2011 e' testimoniata dalla lunga fase di sperimentazione, intesa a verificare l'effettiva rispondenza del nuovo sistema contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica. Tale fase - protrattasi per tre anni - e' servita a sperimentare l'applicazione dei nuovi principi, consentendo di apportare le modifiche volte a realizzare una efficace disciplina della materia. Questo lungo e complesso impegno di verifica della praticabilita' della riforma si e' alla fine concretizzato nella formulazione del d.lgs. n. 126/2014 che ha ampiamente rivisitato il testo varato nel 2011.

Nell'ambito della sperimentazione (che ha complessivamente coinvolto circa 400 enti), numerose criticita' sono venute in evidenza; tra esse spiccano - in termini generali - quelle relative ai profili organizzativi, alla carenza di risorse umane professionalmente formate, all'adeguamento delle procedure informatiche. I nodi tecnici, in particolare, hanno riguardato - come del resto era prevedibile - il corretto svolgimento dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, la costruzione del Fondo svalutazione crediti (ora Fondo crediti di dubbia esigibilita'), nonche' la determinazione del Fondo pluriennale vincolato.

Le difficolta' incontrate nell'adozione dei nuovi schemi di bilancio, sia dagli enti locali che dalle Regioni, hanno riguardato, tra l'altro, le attivita' di riclassificazione dei capitoli e il loro "spacchettamento"; adempimenti, questi, da realizzare con tempestivita' in quanto propedeutici all'armonizzazione.

Le criticita' emerse nella sperimentazione sono state aggravate anche dallo slittamento del termine per l'approvazione del bilancio di previsione, il cui endemico rinvio mal si concilia con il principio della competenza finanziaria potenziata.

Gli enti sono stati assistiti da un gruppo di lavoro, appositamente istituito nell'ambito della COPAFF; questa interazione ha consentito di superare, in buona parte, problematiche di carattere tecnico ed organizzativo. Il lavoro di accompagnamento del percorso di riforma e di ulteriore affinamento dei principi contabili e' ora affidato alla Commissione per l'armonizzazione dei conti degli enti territoriali, costituita ai sensi dell'art. 3-bis del d.lgs. n. 118/2011, chiamata a raccordarsi con l'Osservatorio sulla finanza e la contabilita' degli enti locali di cui all'art. 154 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

Gli sforzi degli enti sono stati diretti, in modo particolare, all'attuazione del principio della competenza finanziaria potenziata, la cui corretta applicazione, gia' dal primo anno di sperimentazione, avrebbe dovuto comportare, in generale, una consistente riduzione dei residui. Circostanza quest'ultima solo in parte suffragata dalle evidenze contabili dei rendiconti 2012 e 2013, come la Corte ha avuto modo di osservare nell'ultima relazione annuale (cfr. deliberazione n. 29/SEZAUT2014/FRG).

4. IMPATTO DELLA RIFORMA

Il riaccertamento straordinario dei residui e' operazione da correlare ai profondi mutamenti richiesti dalle nuove regole sull'armonizzazione contabile. Trattasi di attivita' che sarebbe riduttivo demandare in via esclusiva alle competenti strutture tecniche delle amministrazioni, ma deve coinvolgere - nel suo complesso - la responsabilita' della classe politica e dirigenziale.

Dopo il terzo anno di sperimentazione (caratterizzato da una crescita del numero di enti partecipanti) le nuove norme di contabilita' stanno - sia pure gradualmente - entrando a regime. Al

riguardo la Sezione delle autonomie non sottovaluta le difficoltà connesse alla loro introduzione, che implica, peraltro, una profonda revisione del sistema informativo contabile, una adeguata riorganizzazione degli uffici ed innovativi schemi operativi, da accompagnare con una adeguata formazione.

Si sottolinea, in particolare, l'esigenza dell'adozione di soluzioni informatiche standard e condivise al fine di evitare incrementi di spesa - considerato che il decreto deve essere attuato senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica - e problemi di compatibilità tecnica, che potrebbero rendere più difficile l'acquisizione dei dati di tutti gli enti, indispensabili ai fini del coordinamento della finanza pubblica.

Gli organi di revisione - cui sono intestati molteplici compiti di verifica e controllo - nonché i direttori delle ragionerie regionali ed i responsabili dei servizi finanziari degli Enti locali sono chiamati a svolgere un ruolo decisivo per il positivo avvio della riforma, che, si ribadisce, coinvolge anche tutti i responsabili degli altri servizi.

La Sezione delle autonomie e le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti procederanno ad un sistematico monitoraggio dell'attuazione della riforma. Ciò è essenziale anche per garantire la sana gestione finanziaria degli enti territoriali e per prevenire pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio (Corte cost. sentenze nn. 40 del 2014, 266, 250 e 60 del 2013). Le Regioni sono pienamente coinvolte nel processo di armonizzazione contabile. Al pari degli altri enti territoriali, hanno l'obbligo di conformare la propria gestione ai principi generali ed applicati allegati al d.lgs. n. 118/2011 nella nuova formulazione (programmazione, competenza finanziaria, contabilità economico - patrimoniale e bilancio consolidato). Di conseguenza, per esse - pure nel rispetto delle loro specifiche peculiarità - si pongono le medesime problematiche riguardanti il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, il Fondo crediti di dubbia esigibilità e la sua connessione con il risultato di amministrazione.

Le nuove norme si applicano in via diretta alle Regioni a statuto ordinario, ma ne è opportunamente prevista l'estensione alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome, attraverso il rinvio alle procedure di cui all'art. 27, l. 5 maggio 2009, n. 42, con una disposizione (l'art. 79) che riproduce una norma (l'art. 37, comma 1, primo periodo) che ha superato indenne il vaglio di costituzionalità (Corte cost. sentenza n. 178 del 2012).

Ciò premesso, più forte risulta l'impatto dell'armonizzazione contabile sul comparto regionale che, nel titolo III del novellato d.lgs. n. 118/2011, rinviene oggi il proprio ordinamento contabile (artt. 36 - 73).

Le rilevanti ricadute dell'armonizzazione contabile sul "sistema Regioni" sono da correlare, da un lato, alla novella costituzionale che ha ricondotto l'armonizzazione dei bilanci pubblici tra le materie di legislazione esclusiva dello Stato (art. 117, co. 2, Cost., modificato dall'art. 3, co. 1, lett. a, l. cost. 20 aprile 2012, n. 1) e, dall'altro, al rafforzamento dei controlli sulle Regioni, mediante il d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213, nel contesto del potenziamento delle verifiche della Corte dei conti sulla finanza territoriale.

Sotto il primo profilo, è noto come l'esistenza di uno spazio di autonomia legislativa regionale, sia pure nel rispetto dei principi fondamentali posti dalla normativa nazionale, abbia favorito la crescita di sistemi contabili diversamente articolati in ciascuna Regione, sicché il modello tendenzialmente uniforme delineato con il d.lgs. n. 76/2000, è stato, sostanzialmente disatteso e, comunque, ampiamente derogato/rivisitato in ogni sua parte.

Nel nuovo quadro normativo sopravvive, a livello costituzionale e di norme primarie, la competenza normativa regolamentare delle

Regioni, evidenziata dall'art. 36, co. 5, d.lgs. n. 118/2011, secondo cui "Le regioni adottano i principi contabili generali e i principi contabili applicati di cui agli allegati 1 e 4 al presente decreto".

Per il secondo profilo, le novità introdotte nel titolo III del d.lgs. n. 118/2011, devono essere lette in combinato disposto con il potenziamento dei controlli della Corte dei conti sul sistema regionale operato con il d.l. n. 174/2012.

Il modello accolto da tale provvedimento, per i bilanci preventivi e consuntivi delle Regioni, ricalca le procedure già previste per Enti locali ed enti del Servizio sanitario nazionale, trattandosi di controllo svolto in stretto raccordo con il Collegio dei revisori dei conti, che diventa destinatario delle apposite Linee guida volte alla standardizzazione delle metodologie di controllo sugli enti territoriali. A tale organo sono rivolte, in particolare, le linee di indirizzo espresse dalla delibera.

5. LEGGE DI STABILITA' 2015: PROFILI DI CRITICITA'

Nella prospettiva della tenuta del rinnovato assetto dell'ordinamento contabile degli enti territoriali, occorre valutare gli "effetti cumulati" degli interventi introdotti dalla legge di stabilità 2015 con quelli di altre misure di rilievo che hanno recentemente interessato la finanza locale. In tale ottica vengono in evidenza: a) gli obblighi connessi agli interventi dello Stato per la ricostituzione della liquidità (d.l. nn. 35 e 102 del 2013), che impegnano gli enti alla restituzione delle somme ricevute, con interessi, in trent'anni; b) l'ipotizzato ripiano del disavanzo di amministrazione (art. 1, comma 538, l. n. 190/2014), conseguente all'operazione di riaccertamento straordinario dei residui e alla costituzione del Fondo crediti di dubbia esigibilità, pure proiettato su un periodo massimo di trent'anni; c) la rinegoziazione dei mutui degli enti locali, (art. 1, comma 537) anche se già rinegoziati, di cui si prevede l'ammortamento sempre in trent'anni.

In pratica, laddove tali misure dovessero coesistere, si prefigurerebbe una situazione caratterizzata dal rilevante peso, sulla situazione corrente del bilancio, delle poste degli ammortamenti, che potrebbe vincolare sensibilmente le politiche programmatiche. In un certo senso viene messo in ombra lo stesso criterio al quale si ispira la riforma del federalismo fiscale che vuole legare, saldamente, "la responsabilità di presa" alla "responsabilità di spesa". Quest'ultima, per una parte significativa, finirebbe per essere legata a decisioni risalenti nel tempo, che di fatto, restringendo il perimetro di manovrabilità delle decisioni di bilancio, potrebbero compromettere lo stesso esercizio delle funzioni fondamentali.

Preoccupazioni, queste appena evidenziate, che sembrano prendere maggiore consistenza alla luce degli altri interventi normativi sull'elevazione dei limiti di indebitamento previsti dall'art. 204 TUEL, innalzato dall'8 al 10%, (art. 1, comma 539), sulla proroga al 31 dicembre 2015 del limite massimo del ricorso alle anticipazioni di tesoreria, da tre a cinque dodicesimi (art. 1, comma 542), e sulla previsione di un contributo in conto interessi agli enti locali su operazioni di indebitamento (art. 1, comma 540).

Non risponde, inoltre, ai criteri di una convincente politica gestionale prolungare ancora la possibile destinazione del 50% dei proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal TU dell'edilizia al finanziamento della spesa corrente (art. 1, comma 536), in quanto tali misure non vanno nella direzione di una reale sostenibilità degli equilibri nel tempo.

In sostanza si realizza la combinazione di due fenomeni critici: da un lato, la traslazione su lungo periodo di alcune uscite che sembra alleggerire, momentaneamente, la rigidità del bilancio e aprire spazio per nuova spesa corrente e, dall'altro, la spinta alla crescita dell'indebitamento, che non appare accompagnata da cautele adeguate ad impedire effetti pregiudizievoli sui futuri equilibri di bilancio degli enti, la cui sostenibilità e conservazione nel tempo

e' tutelata in modo dinamico dall'art. 81 della Costituzione (Corte cost., sentenza n. 70 del 2012).

Nell'ottica del rinvio al futuro della copertura di rischi gia' in essere per l'ente si colloca anche la piu' accentuata diluizione nel tempo (da 3 a 5 anni) degli accantonamenti di bilancio al Fondo crediti di dubbia esigibilita', la cui misura passa, nel primo anno, dal 50 al 36% (cfr. comma 509, che modifica il par. 3.3 del principio contabile applicato concernente la contabilita' finanziaria).

6. RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI E TENUTA DEI CONTI PUBBLICI

Il d.lgs. n. 118/2011 modificato e integrato dal d.lgs n. 126/2014 prevede che il riaccertamento straordinario dei residui sia effettuato con riferimento alla data del 1° gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014. L'operazione e' straordinaria, non frazionabile e non ripetibile in considerazione delle finalita' che sono quelle di adeguare l'ammontare unitario e complessivo dei residui attivi e passivi al nuovo principio della competenza finanziaria cosiddetta potenziata, con decorrenza dal 1° gennaio dell'anno in corso.

L'adeguamento opera sui residui attivi e passivi determinati alla data del 31 dicembre 2014 e contenuti nel relativo rendiconto, che e' costruito e approvato sulla base dell'ordinamento contabile e finanziario previgente. Tale rendiconto deve subire alla data del 1° gennaio 2015 una rivisitazione complessiva che, in applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, mira a garantire il superamento di tutte le criticita' contenute nella rappresentazione contabile derivante dall' applicazione dell'ordinamento vigente nel 2014.

6.1. Residui attivi

Con riferimento ai residui attivi si dovranno individuare quelli che:

non corrispondono ad obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015;

non corrispondono a crediti scaduti ed esigibili negli anni di provenienza e necessitano di una reimputazione ad esercizi successivi, ma antecedenti al 2015, anno in cui si effettua il riaccertamento straordinario;

corrispondono a entrate esigibili nell'esercizio 2015 o in esercizi futuri e successivi a quello in cui si effettua il riaccertamento straordinario;

risultano di dubbia e difficile esazione e necessitano di una determinazione oggettiva e puntuale ai fini del concorso alla definizione del risultato di gestione e di amministrazione e, pertanto, devono essere assoggettati ad una adeguata "svalutazione".

Al termine dell'operazione di riaccertamento straordinario, i residui attivi al 1° gennaio 2015 devono rappresentare crediti effettivi ed esigibili dell'ente nei confronti di terzi e costituire il punto di partenza della nuova programmazione e gestione delle entrate secondo il principio di competenza potenziata.

L'occasione si presta anche per una compiuta analisi dei rapporti finanziari tra i diversi livelli di governo, che presentano, nei loro principali documenti contabili, scritturazioni di residui attivi/passivi spesso tra loro non concordanti.

L'ente dovra' garantire che siano registrate e imputate obbligazioni giuridiche attive perfezionate ed esigibili negli anni di rispettiva imputazione. L'intervento sui crediti degli enti territoriali e' da interpretare quale inizio di un nuovo modo di rappresentare la programmazione, gestione e rendicontazione delle entrate pubbliche.

I nuovi principi contabili sono finalizzati a garantire il rafforzamento della programmazione delle risorse finanziarie da acquisire; a definire le regole di gestione delle risorse medesime che devono essere effettive, prontamente realizzabili in termini di cassa, garantite agli effetti degli equilibri di finanza pubblica dei

bilanci, anche nella prospettiva dell'applicazione della legge n. 243/2012 recante l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, sesto comma, della Costituzione.

Il rendiconto degli enti territoriali deve riacquisire la propria forza rappresentativa sul versante delle risorse di entrata rilevando esclusivamente crediti veritieri, anche se di dubbia e difficile esazione, opportunamente bilanciati dall'apposito Fondo, al fine di un'adeguata informazione sui risultati di gestione e di amministrazione degli enti, nonché sull'impiego dell'avanzo di amministrazione per il finanziamento di spese pubbliche.

Si attua, in tal modo, il principio di veridicità e attendibilità delle entrate pubbliche accertate, più volte richiamato dalla giurisprudenza costituzionale, affinché la copertura finanziaria delle spese pubbliche sia credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale. Requisiti indefettibili dell'accertamento contabile dei residui attivi sono: la ragione del credito, il titolo giuridico, il soggetto debitore, l'entità del credito e la sua scadenza (sentenze n. 309, n. 192 e n. 70 del 2012). Modalità non corrette di redazione del rendiconto finanziario costituiscono strumento di violazione degli obblighi inerenti al rispetto dei canoni della sana gestione finanziaria (sentenza n. 138 del 2013).

La determinazione delle entrate di dubbia e difficile esazione e la conseguente "svalutazione" deve pertanto avere effetti sulla programmazione degli impieghi delle medesime, in termini di spesa pubblica, al fine di tutelare l'ente dal rischio di utilizzare entrate non effettive, finanziando obbligazioni passive scadute ed esigibili con entrate non disponibili e quindi finanziando il bilancio e la gestione in "sostanziale situazione di disavanzo" (in tal senso, Corte cost., sentenze n. 250 del 2013 e n. 213 del 2008, in ordine alla "necessaria" «contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime»).

Cio' comporta il superamento della gestione di mera cassa delle entrate di bilancio, contraria ai principi di veridicità e attendibilità e avente impatti negativi e non perequati delle politiche di entrata dell'ente nei confronti dei cittadini contribuenti e utenti dei servizi pubblici.

Momento di particolare delicatezza e importanza è quello della determinazione dei crediti di dubbia e difficile esazione. L'operazione richiede, da un lato, una puntuale svalutazione di tali crediti e, dall'altro, deve essere finalizzata ad impedire atteggiamenti dell'ente volti a eliminare dal rendiconto obbligazioni giuridiche perfezionate e scadute, ancorché di difficile esazione. Cio' avrebbe riflessi sulla responsabilità connessa alla cura delle entrate pubbliche e comporterebbe alterazioni dei risultati di amministrazione che, qualora dovessero provocare situazioni di disavanzo potrebbero, impropriamente, beneficiare del trattamento agevolato previsto dal legislatore per i maggiori disavanzi derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui e dalla costituzione di un adeguato Fondo crediti di dubbia esigibilità'.

6.2. Residui passivi

Sul versante della spesa, l'operazione di riaccertamento straordinario deve parimenti garantire il superamento di tutte le criticità contenute nella rappresentazione contabile derivante dall'applicazione dell'ordinamento vigente nel 2014.

Al riguardo si citano:

residui passivi a cui corrispondono obbligazioni giuridiche perfezionate ma non scadute ed esigibili;

residui passivi a cui corrispondono obbligazioni giuridiche perfezionate che scadono e divengono esigibili in esercizi successivi a quello in cui si effettua il riaccertamento straordinario;

residui passivi che si riferiscono ad accantonamenti di risorse

a cui non corrispondono obbligazioni giuridiche perfezionate;

residui passivi, per gli enti locali, a cui non corrispondono obbligazioni giuridiche perfezionate perche' riferibili a impegni "tecnici o impropri" consentiti dall'ordinamento vigente nel 2014 (art. 183, commi 3 e 5, TUEL vigente nel 2014). Al riguardo gli enti avranno cura di indicare le fonti di copertura degli impegni tecnici al fine di evitare che le relative risorse si trasformino in quota libera dell'avanzo.

Sempre in tema di veridicita' si segnala, per le Regioni, la problematica relativa a particolari tipologie di spesa tra cui quelle relative a risorse trasferite per le quali alcuni ordinamenti regionali prevedono il "disimpegno" a fine esercizio e la reimputazione dei corrispondenti importi alla competenza dell'anno successivo; tale situazione, che nel tempo ha dato luogo ad una sottostima della massa dei residui passivi, deve essere superata in applicazione dei nuovi principi contabili.

Come osservato per le entrate, al termine dell'operazione di riaccertamento straordinario i residui passivi al 1° gennaio 2015 devono rappresentare debiti effettivi ed esigibili dell'ente nei confronti di terzi e costituire il punto di partenza della nuova programmazione e gestione delle spese pubbliche secondo il principio di competenza potenziata.

L'ente dovra' garantire che siano registrate e imputate obbligazioni giuridiche passive perfezionate, ed esigibili negli anni di rispettiva imputazione: va superata definitivamente l'impossibilita', insita nell'ordinamento contabile precedente, di evidenziare nel rendiconto le effettive situazioni debitorie degli enti, per quanto riguarda sia la spesa corrente, sia la spesa in conto capitale.

L'operazione di reimputazione alla competenza degli esercizi successivi del complesso dei residui attivi e passivi deve pertanto, in modo puntuale, fare esclusivo riferimento, per ciascuno di essi, alla "scadenza" delle obbligazioni, senza tenere in considerazione l'eventuale esistenza di specifici collegamenti di destinazione tra singole poste di entrata e di uscita.

6.3. Riflessi organizzativi e tempestivita' dei pagamenti

Rilevanti sono i riflessi organizzativi e procedurali in termini di responsabilita' dei dirigenti e dei preposti ai servizi nell'assunzione degli impegni di spesa, che deve realizzarsi con la contestuale definizione delle modalita' e dei tempi dei correlati pagamenti, al fine di evitare la formazione di posizioni debitorie nei confronti dei terzi che vengono in rapporto con l'ente e di osservare le direttive comunitarie sui tempi di pagamento della pubblica amministrazione.

Lo strumento del bilancio di cassa e' momento strategico a questo fine.

Gli enti che si accingono ad effettuare le operazioni di riaccertamento dei residui dovranno, allo stesso tempo, invertere nella gestione di competenza i principi della competenza potenziata.

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

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

Una norma di analogo contenuto era stata dettata, in passato, nella vigenza del pregresso criterio della "competenza finanziaria"

correlato al momento in cui sorgono le obbligazioni giuridicamente perfezionate (art. 9, co. 2, d.l. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla l. 3 agosto 2009, n. 102).

Oggi, come allora, la finalita' - si ribadisce - resta quella di "evitare ritardi nei pagamenti e la formazione dei debiti pregressi".

Permane, comunque, il rischio di una divaricazione tra la gestione per cassa e la gestione per competenza, sia pure nella nuova accezione del principio della "competenza finanziaria potenziata".

La puntuale applicazione delle richiamate disposizioni e' di fondamentale importanza per il corretto avvio dell'armonizzazione contabile, la cui principale finalita', per il profilo della spesa, e' quella di controllare la formazione e lo smaltimento dei residui. Cio' anche in considerazione della rilevante problematica che ha impegnato il legislatore e l'Amministrazione finanziaria nel reperimento delle risorse necessarie al pagamento dei debiti pregressi degli Enti territoriali, mediante gli strumenti messi a disposizione dal d.l. n. 35/2013 e da successivi provvedimenti.

L'attualita' della questione e' evidenziata dalla deliberazione n. 29/SEZAUT/2014/FRG, da cui e' emerso, con riferimento a talune Regioni in sperimentazione, che la riduzione dei residui, pur favorita dalle operazioni di riaccertamento straordinario richieste dall'art. 7, d.p.c.m. 28 dicembre 2011 e dalle risorse apprestate dal d.l. n. 35/2013, non e' un risultato generalizzato. Con particolare riferimento alla gestione di competenza, si e' evidenziato che non sempre sono stati compiutamente adottati i comportamenti tendenti a contrarre la formazione dei residui e che non sono state pienamente accolte le indicazioni normative volte a promuovere il criterio dell'esigibilita' dell'obbligazione.

Di conseguenza resta centrale l'esigenza di consolidare comportamenti virtuosi anche sotto il profilo della gestione di competenza (assicurando il rispetto della tempistica fissata dalle norme, tra cui, da ultimo, il d.l. n. 66/2014), al fine di evitare che i provvedimenti normativi a ripiano dei debiti pregressi acquistino natura ordinaria e ricorrente.

7. IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO: RAFFORZAMENTO DELLA FUNZIONE PROGRAMMATORIA

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

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

Si realizza nel nuovo contesto il vero significato programmatico e di controllo del Fondo pluriennale vincolato che deriva dal riaccertamento straordinario dei residui: rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalita' istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'ente.

Il monitoraggio e il controllo dei tempi dell'azione amministrativa garantiscono la trasparenza nei confronti della comunita' di riferimento e l'utilizzo efficiente delle risorse prelevate in relazione ai servizi effettivamente resi e agli investimenti concretamente realizzati.

Nella stessa ottica la corretta determinazione dei residui passivi quali debiti esigibili e scaduti deve consentire di calibrare il reperimento delle entrate in relazione agli effettivi fabbisogni

di spesa evitando, tra l'altro, la formazione di anomali avanzi di amministrazione che divengono, nelle finalita' della riforma, indicatori di inefficienza nell'uso delle risorse pubbliche acquisite.

In riferimento alle entrate con vincolo di destinazione alla spesa, occorre richiamare il nuovo principio contabile applicato della contabilita' finanziaria e l'art 180, comma 3, lettera d), del TUEL, che definiscono la natura e la tipologia dei vincoli delle entrate rispetto alla destinazione di spesa. Cio' consente l'osservanza rigorosa del principio di unita' del bilancio, che resta prevalente in tutta la dinamica del ciclo finanziario dalla programmazione, alla gestione e rendicontazione (in tal senso, cfr. Corte cost., sentenze n. 241 del 2013 e n. 192 del 2012, le quali sottolineano, altresì, come l'economia di bilancio relativa ad esercizi precedenti, ed in particolare quella di stanziamento, sia intrinsecamente incompatibile con il concetto di riprogrammazione, poiche' costituisce sopravvenienza attiva vera e propria che si riversa - quale componente positiva - nella aggregazione complessiva degli elementi che determinano il risultato di amministrazione).

Dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui deve derivare anche la costituzione del Fondo pluriennale da iscrivere nell'entrata del bilancio di previsione 2015 e pluriennale 2015 - 2017 (al quale si applica ancora per il solo anno 2015 lo schema di cui al D.P.R. n. 194/1996) e del bilancio di previsione armonizzato 2015-2017. Si tratta del Fondo che si forma per effetto dell'operazione di reimputazione dei residui attivi e passivi, secondo il nuovo principio della competenza potenziata e quindi secondo "scadenza ed esigibilita'", e che si costituisce soltanto nel primo esercizio di applicazione della riforma.

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

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

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

A questo fine dovra' essere analiticamente motivato l'afflusso delle risorse al Fondo pluriennale vincolato con una chiara descrizione degli atti presupposto che sorreggono l'esistenza dell'obbligazione giuridicamente perfezionata.

Identica analitica motivazione e descrizione dovra', altresì, essere fornita per le deroghe che il principio contabile introduce e disciplina in relazione alla costituzione del Fondo pluriennale per le voci di spesa ricomprese nei quadri economici relativi ai lavori pubblici, qualora parzialmente impegnate.

L'ente dovra' dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento d'impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico e in tale senso non e' sufficiente la sola spesa di progettazione. Ancora una volta la variabile temporale e' fondamentale nella prescrizione, introdotta dal principio contabile, che entro l'esercizio successivo a quello dell'avvio del procedimento di impiego delle risorse del quadro economico si pervenga

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

8. IL FONDO VINCOLATO PER PERDITE REITERATE NEGLI ORGANISMI PARTECIPATI

In coerenza con i principi fondamentali che ispirano il nuovo ordinamento contabile, volti a prevedere adeguati accantonamenti destinati a salvaguardare gli equilibri presenti e futuri del bilancio, si inserisce il Fondo di cui all'art. 1, comma 550 e ss. legge 27 dicembre 2013, n. 147/2013 (legge di stabilita' 2014).

Nel disegno di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi partecipati o controllati, un momento essenziale e' costituito dall'adozione dei comuni schemi di bilancio consolidato di cui all'art. 11, co. 1, d.lgs. n. 118/2011, modificato dal d.lgs. n. 126/2014.

La previsione risponde all'esigenza di verificare l'effettiva ricaduta delle gestioni esternalizzate sui bilanci degli enti proprietari; esigenza particolarmente sentita in relazione all'ambito del consolidamento, che comprende un universo vasto, costituito dagli enti strumentali, dai semplici organismi (tra cui le gestioni fuori bilancio, a norma dell'art. 1, co. 2), dalle aziende, dalle societa' controllate e da quelle partecipate (artt. da 11-ter a 11-quinquies, d.lgs. n. 118/2011, riformato).

Tuttavia, l'applicazione graduale dell'armonizzazione delle regole contabili e degli schemi di bilancio allontana nel tempo l'entrata a regime di tale istituto ampliando cosi' la differenza tra gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione e la restante platea degli enti soggetti all'armonizzazione: l'art. 11-bis, co. 4, d.lgs. n. 118/2011, concede a questi ultimi la facolta' di rinviare l'adozione del bilancio consolidato con riferimento all'esercizio 2016. Parallelamente, e' consentito loro il rinvio dei comuni schemi di bilancio finanziario, economico e patrimoniale (ai fini autorizzatori ma anche ai soli fini conoscitivi).

Diversamente e' previsto per gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione, con un'ulteriore distinzione in relazione all'epoca della loro adesione. Gli enti che hanno sperimentato dal 2012 adottano dal 2013 la contabilita' economico-patrimoniale a fini conoscitivi, mentre quelli che hanno partecipato alla sperimentazione dal 2014 adottano la contabilita' economico-patrimoniale a fini conoscitivi dallo stesso anno.

A cio' si aggiunge che il bilancio consolidato presuppone la tenuta della contabilita' economico-patrimoniale nell'anno precedente alla sua redazione, per cui il consolidato e' stato redatto dai primi sperimentatori nel 2014 con riferimento all'esercizio 2013 e sara' predisposto nel 2015 con riferimento all'esercizio 2014 dagli enti che sperimentano dal 2014. Tutti gli altri enti redigeranno il consolidato nel 2017, con riferimento all'esercizio 2016.

Nelle more della piena attuazione delle regole sul consolidamento, occorre procedere alla corretta applicazione delle disposizioni recate dall'art. 1, co. 550 e ss. della l. n. 147/2013, in materia di accantonamenti per perdite reiterate negli organismi partecipati; disposizione a regime dal 2018 e, in prima applicazione, negli anni 2015-2017.

Si tratta di norme a carattere prudenziale, dirette ad evitare, in sede di bilancio di previsione, che la mancata considerazione delle perdite eventualmente riportate dall'organismo possa incidere negativamente sui futuri equilibri di bilancio. In tal senso, gli accantonamenti favoriscono una strategia di consolidamento dei conti delle Amministrazioni pubbliche, secondo i criteri di prudenza, affidabilita' e appropriatezza, necessari a garantire una corretta verifica del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica (Corte cost., sentenza n. 40 del 2014).

Il bilancio di previsione 2015 e' la sede idonea per la costituzione dell'apposito Fondo, la cui dotazione deve essere calibrata in relazione ai risultati conseguiti dagli organismi partecipati/controllati, nonche' alla quota di possesso.

Al fine di una puntuale applicazione delle norme in esame, occorre precisare che tale accantonamento e' effettuato qualora gli Organismi partecipati presentino, nell'ultimo bilancio disponibile, un risultato di esercizio o un saldo finanziario negativo, non immediatamente ripianato dall'ente partecipante (art. 1, co. 551). Nell'accezione "Organismi partecipati" si annoverano le aziende speciali, le istituzioni e le societa' partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali indicate nell'elenco di cui all'art. 1, co. 3, l. 31 dicembre 2009, n. 196 (aggregato che comprende diverse realta' territoriali tra cui, Regioni, Province e Comuni).

Con riferimento alla generalita' degli organismi, per perdita di esercizio si intende il risultato netto di esercizio di cui all'art. 2425 c.c. (voce 23); valore che prende in considerazione sia la gestione caratteristica sia quella non caratteristica, che comprende le poste finanziarie (interessi, perdite su cambi, svalutazioni di partecipazioni, etc.) e quelle straordinarie (plusvalenze, minusvalenze, etc.), oltre alle imposte.

Un diverso criterio e' previsto per le societa' che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, ivi compresa la gestione dei rifiuti.

Qui per risultato di esercizio si intende il risultato operativo lordo (MOL), dato dalla differenza tra il valore e il costo della produzione. Si prende, pertanto, in considerazione un risultato parziale della complessa attivita' societaria, ossia la sola gestione "caratteristica".

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

A regime, l'importo accantonato nel bilancio di previsione sara' equivalente al risultato negativo non immediatamente ripianato, in proporzione alla quota di partecipazione (art. 1, co. 551).

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

La prima situazione comprende le ipotesi degli OO.PP. che hanno fatto registrare una perdita dopo precedenti bilanci in utile oppure che hanno riportato un risultato negativo superiore alla media del triennio precedente. In questi casi, la quota da accantonare nel bilancio di previsione 2015 dell'Ente partecipante e' pari al 25% del risultato negativo conseguito nell'esercizio precedente dall'organismo. A scorrimento, le quote di accantonamento saranno pari al 50% per il 2016, e al 75% per il 2017, sempre con riferimento alle perdite riportate dall'organismo partecipato nell'esercizio precedente.

Ove, invece, la perdita nell'ultimo bilancio disponibile sia inferiore alla media del triennio precedente (facendo registrare un miglioramento dei conti), l'accantonamento nel bilancio di previsione 2015 deve essere effettuato per un importo pari alla differenza tra il risultato conseguito nell'esercizio precedente e il risultato medio 2011-2013 migliorato del 25% per il 2014. A scorrimento, negli esercizi successivi, l'importo va calcolato considerando che il

risultato medio deve essere migliorato del 50% per il 2015 e del 75% per il 2016 (art. 1, co. 552).

Tanto e' stato previsto, nell'ottica, pienamente accolta dalla l. n. 147/2013 (Legge di stabilita' 2014), della progressiva responsabilizzazione gestionale degli Enti soci, mediante una stringente correlazione tra le dinamiche economico-finanziarie degli organismi partecipati e quelle dei soci-affidanti. Cio' pur considerando che la perdita di esercizio riportata da una partecipata non e' l'unico elemento degno di attenzione da parte dell'Ente proprietario il quale, tra gli aspetti gestionali, e' tenuto al monitoraggio dei contratti di servizio, anche al fine di evitare quel sovradimensionamento degli importi che, talora, si rivela foriero di perdite occulte.

Le citate disposizioni sugli accantonamenti (art. 1, co. 551 e 552, l. n. 147/2013) vanno, necessariamente, coordinate con le norme del codice civile sull'automatico scioglimento della societa' il cui capitale sia sceso al di sotto del limite legale, le quali facoltizzano l'Ente a decidere, in base ad un giudizio prognostico sulla futura redditivita' della societa', se provvedere alla reintegrazione del capitale sociale, oppure prendere atto dell'automatica liquidazione dell'organismo (artt. 2484, co. 1, n. 4 e 2447 c.c.).

In quest'ultimo caso, l'Ente socio non procedera' agli accantonamenti in sede di bilancio di previsione, bensì dovrà dare corso alle procedure di scioglimento della societa' sottocapitalizzata.

9. EQUILIBRIO REALE DI CASSA

La riforma contenuta nell'armonizzazione della contabilita' degli enti territoriali di cui al d.lgs. n. 118/2011 introduce, a livello di sistema, la necessita' di realizzare flussi finanziari di entrata in grado di alimentare i flussi di uscita. Con il principio della contabilita' finanziaria potenziata si pone l'accento sui crediti e debiti scaduti, abbandonando la tradizione di una contabilita' di diritto fatta di crediti e debiti potenziali. La competenza finanziaria diviene, così, una competenza realizzativa, in cui i crediti e i debiti che scadono nell'esercizio devono poter garantire, tra loro, un perfetto equilibrio di flussi finanziari. Non si potrà più pervenire al pareggio dei bilanci, prima solo di competenza e ora anche di cassa, esponendo le entrate proprie soggette a dubbia o difficile esazione senza averle opportunamente controbilanciate con un Fondo crediti di dubbia esigibilita' almeno pari all'importo derivante dalla valutazione del trend storico del quinquennio precedente relativo alle entrate che presentano una accentuata criticita' nella fase di riscossione. Cio', se da un lato conferisce indiscutibile attendibilita' al documento di programmazione finanziaria ai fini dei suoi equilibri effettivi, dall'altro costringe l'ente a ricondurre la spesa corrente alla sua effettiva potenzialita': non sara' più possibile spendere più di quanto si realizzi.

Invero, l'elasticita' concessa dal legislatore nella fase transitoria (2015-2019), in ordine alla misura dell'accantonamento da iscrivere a preventivo per fronteggiare i crediti di dubbia esigibilita' riportati nella competenza, potrebbe compromettere gli equilibri effettivi di bilancio appena ritrovati. Sarebbe quindi principio di sana gestione, ove le condizioni finanziarie lo consentissero, accantonare quote maggiori rispetto al minimo previsto, soprattutto se fosse prevedibile una flessione di entrate nei bilanci futuri capaci di assorbire le differenze trasferite in avanti.

Le previsioni di cassa dovranno tener conto delle date effettive degli introiti iscritti a competenza (e incidentalmente a residui), ed essere opportunamente decurtate della parte inesigibile in modo da rappresentare compiutamente, e con elevata attendibilita', il flusso di entrata presumibile. Proprio la presa di coscienza della

differenza, talvolta anche sostanziosa, tra le entrate iscritte a competenza ed il loro grado di realizzazione, deve indurre amministratori e dipendenti pubblici a rivedere i loro comportamenti e a concentrarsi sul miglioramento della riscossione in termini di velocita' e di rendimento: soltanto la tempestivita' e l'accuratezza delle riscossioni potranno garantire una regolarita' dei flussi finanziari e il mantenimento dei livelli di qualita' e quantita' dei servizi oggi resi. Se finora gli enti locali hanno speso piu' dei loro mezzi o hanno speso in virtu' di entrate che potevano certamente iscrivere, benché scarsamente esigibili, d'ora in poi cio' non sara' piu' possibile, sempreche' sia mantenuta una posizione di sostanziale coerenza. Queste restrizioni, pero', impegneranno piu' che mai amministratori e funzionari a incrementare il grado di riscossione, ripulendo ruoli e liste di carico di partite insussistenti, intensificando i controlli sulle quote inesigibili e sulle attivita' affidate ai riscuotitori, rideterminando in maniera seria e concreta tariffe e contribuzioni, tenendo conto, peraltro, del costo sociale connesso alle situazioni di particolare indigenza. La riuscita della riforma dipende soprattutto dalla consapevolezza da parte degli amministratori e funzionari degli enti territoriali di un necessario controllo dell'equilibrio reale di cassa nel corso della gestione. La presenza nell'Ente di disavanzi da ripianare nei prossimi trent'anni costituisce il sintomo evidente di una deficitarieta' strutturale che, giocoforza, finira' per rallentare ulteriormente i tempi di pagamento, anche mantenendo al massimo le anticipazioni di tesoreria di cui all'art. 222 del TUEL.

La corretta partenza della nuova contabilita' presuppone, altresì, una puntuale ricostruzione del fondo di cassa al 31 dicembre 2014 suddiviso tra fondi vincolati e fondi liberi. L'abuso che si e' fatto del ricorso all'utilizzo in termini di cassa dei fondi a destinazione vincolata per il pagamento delle spese correnti, senza una corretta contabilizzazione in evidenze extracontabili tenute dall'ente e dal suo tesoriere, trova la sua cartina di tornasole in residui passivi di parte capitale non controbilanciati da altrettanti residui attivi iscritti ai titoli IV e V dell'entrata. La tematica assume un ruolo fondamentale nel contesto del riaccertamento straordinario dei residui ed impone la ricostruzione attendibile delle partite debitorie da finanziare con entrate già riscosse e assorbite nella cassa (senza provvedere alla loro ricostituzione con i primi introiti non soggetti a vincolo).

Proprio nell'ottica di una ricostruzione fedele della contabilita' ed in una ripartenza che tenda sempre piu' a garantire permanenti equilibri complessivi di bilancio, tanto nella competenza quanto nella cassa, si impone che l'operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi non si risolva in un mero adempimento. Infatti, con il coinvolgimento di tutti i funzionari dell'ente, devono essere individuati correttamente i crediti e i debiti e verificate le ragioni del loro mantenimento a residui, limitatamente a quelli scaduti, ovvero della loro cancellazione e successiva reimputazione nei bilanci futuri in base alla loro effettiva scadenza.

10. PIANO DI RIEQUILIBRIO FINANZIARIO PLURIENNALE E CONTABILITA' ARMONIZZATA

Le procedure legislative di risanamento delle diverse situazioni di precarieta' dei bilanci costituiscono misure eccezionali e derogatorie delle ordinarie regole di contabilita' giustificate dall'obiettivo di superare la condizione strutturale di sbilanciamento delle gestioni. In funzione di tale esigenza, l'attuazione in corso di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale ex art. 243-bis del TUEL deve essere coordinata con le attivita' propedeutiche all'introduzione della contabilita' armonizzata che, in ogni caso, devono essere tempestivamente e regolarmente eseguite.

Gli effetti che in questa fase del processo di armonizzazione

vengono in evidenza sono: a) l'eventuale ripiano del maggior disavanzo di amministrazione determinato dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilita'; b) la costituzione del Fondo crediti di dubbia esigibilita'; c) la costituzione del Fondo pluriennale vincolato.

Al verificarsi di tali evenienze, per gli enti che stanno attuando un piano di riequilibrio, potrebbe manifestarsi l'esigenza di aggiornare le previsioni del piano.

Poiche' gli eventuali effetti peggiorativi dei risultati della gestione sono da ricondursi ad adempimenti obbligatori per legge, pur se il legislatore non si e' dato carico di coordinare la normativa sui piani di riequilibrio con le novita' in discorso, si deve ipotizzare, in via interpretativa, che sia consentito all'ente interessato di rimodulare il piano gia' approvato anche al di fuori della casistica tipizzata.

Al riguardo deve, innanzitutto, osservarsi che l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione che emerge a seguito delle preliminari attivita' di armonizzazione dei bilanci e' riconducibile, per una rilevante parte, all'operazione di cancellazione dei residui che non sottendono un'obbligazione giuridicamente perfezionata. I relativi effetti, teoricamente sono gia' incorporati nelle previsioni del piano pluriennale di riequilibrio, costituendo obbligo precipuo dell'ente ai sensi dell'art. 243-bis comma 8, lett. e) TUEL. In secondo luogo, altro elemento potenzialmente costitutivo del disavanzo e' l'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilita' iscritto nel bilancio di previsione a partire dal 2015. Tale fattore dovrebbe rilevare solo nella misura eccedente quella, teoricamente, gia' iscritta al Fondo svalutazione crediti che, dall'esercizio 2012, doveva essere iscritto in bilancio ai sensi dell'art. 6, comma 17, d.l. 6 luglio 2012, n. 95 convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 135 (disposizione, ora, abrogata dall'art. 77, comma 1, lett. e) del d.lgs. n. 118/2011). Solo entro questi limiti il nuovo fondo costituirebbe una posta contabile incidente sul percorso di riequilibrio. Il Fondo pluriennale vincolato influenza, invece, essenzialmente la rappresentazione contabile, nel tempo, dell'attivita' programmatoria, per cui solo in funzione di tale esigenza dovrebbe essere ricompreso nel piano in corso di attuazione.

Cio' premesso, va detto che per gli enti in piano di riequilibrio, le suddette evidenze contabili, nei termini appena illustrati, devono trovare rappresentazione nel piano. Cio' e' scontato per le nuove poste (Fondo crediti di dubbia esigibilita' e Fondo pluriennale vincolato), ma non puo' escludersi che, in parte, l'impatto sia determinato anche dal manifestarsi di effetti sulla gestione non rilevabili all'epoca della presentazione del piano di riequilibrio. Sotto tale profilo vengono, infatti, in evidenza: a) la riduzione delle risorse disponibili per effetto dei nuovi e maggiori accantonamenti; b) le eventuali insussistenze/inesigibilita' sopravvenute in sede di ulteriore riaccertamento dei residui; c) il ricalcolo della percentuale annua di ripiano del disavanzo sulla base del nuovo criterio di imputazione dei debiti e dei crediti.

Tali fatti sopravvenuti possono rendere necessario, come detto, rimodulare il piano di riequilibrio approvato, ma occorre individuare anche i limiti di tale rimodulazione.

In proposito bisogna considerare che nel piano di riequilibrio la congruenza delle previsioni rispetto allo scopo di ripristinare l'equilibrio strutturale del bilancio, dipende da numerose ed articolate misure dirette ad aumentare le risorse e a diminuire le uscite. Misure che si bilanciano nel percorso di riequilibrio e che non possono essere arbitrariamente rimodulate, essendo coperte dal giudizio di merito della Sezione regionale di controllo che ne ha valutato l'idoneita' e la necessita' per il ripristino dell'equilibrio finanziario, ponderando sia il merito degli interventi correttivi sia i previsti tempi di realizzazione.

In funzione di tali esigenze, l'ente che sta attuando un piano di riequilibrio finanziario, all'esito dell'attuazione delle misure propedeutiche all'avvio dell'armonizzazione dei sistemi contabili, puo' rimodulare il piano di riequilibrio solo ed esclusivamente in riferimento al maggior disavanzo di amministrazione, ai sensi dell'art. 1, comma 538, della legge 190/2014.

Nessuna dilazione puo' essere apportata all'attuazione di tutte le altre misure indicate nel piano approvato concernenti la realizzazione di maggiori entrate e la riduzione delle spese, in special modo di quelle finalizzate al riequilibrio della parte corrente del bilancio in caso di accesso al Fondo di rotazione come previsto dall'art. 243-bis, comma 9.

La proposta di rimodulazione del piano, simmetricamente a quanto previsto dall'art. 243-bis, comma 7-bis del TUEL, deve essere corredata dal parere positivo dell'organo di revisione economico finanziaria dell'ente e deve essere presentata direttamente alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

Tenuto conto che la problematica investe situazioni residuali, in quanto una corretta ricostruzione delle partite attive e passive avrebbe dovuto ammortizzare ab-origine gli effetti della riforma contabile, e' necessario improntare il riesame del nuovo piano a criteri particolarmente rigorosi.

In altri termini, le conseguenze sul maggiore disavanzo devono essere riconducibili a profili meramente tecnici, non preventivamente valutabili in sede di prima elaborazione del piano.

Restano ferme le altre disposizioni riguardanti il controllo dell'attuazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'art. 243-quater, comma 6 TUEL.