

Conti pubblici

Criticità e rilievi della Corte dei conti, come organizzarsi per una sana programmazione e gestione, anche in emergenza COVID

di Michelangelo Nigro - Dirigente Programmazione Economica - Comune di Barletta

Mai come in questa fase storica il detto "prevenire è meglio che curare" risulta essere più appropriato. È vero, il 2020 entrerà prepotentemente nei libri di storia. E chissà per quanti anni i riflessi della pandemia si faranno sentire sui conti pubblici.

Oggi gli uffici finanziari stanno letteralmente "facendo i conti" con un quadro normativo che vacilla di fronte alle emergenze e alle legittime richieste di quella politica che, con senso di responsabilità, cerca di individuare le soluzioni più rapide, tempestive ed efficaci per rispondere alle contingenti esigenze dei territori amministrati. Famiglie bisognose, nuovi poveri, aziende chiuse, cultura azzerata, mobilità ridotta al minimo. Il "conto" vero forse inizieremo a farlo durante l'imminente "bollente" estate, con l'auspicio che il numero dei nuovi disoccupati non sia eccessivamente elevato.

Pessimismo? Realismo? Personalmente, preferirei Prudenza.

Lo scenario è il seguente: il quadro costituzionale dovrebbe supportarci; le leggi e i decreti, le ordinanze, da quelle della Protezione Civile a quelle regionali e sindacali, la regolamentazione e le deliberazioni dei Consigli degli Enti territoriali dovrebbero aiutarci a tamponare il più possibile nel breve; ma non dimentichiamo che il nostro è uno Stato di diritto e che il sistema delle regole va coordinato anche con l'Unione Europea.

Sarà più introdotto il Patto di Stabilità a livello Europeo? E la Corte dei conti come affronterà l'analisi dei nostri Rendiconti 2020, che approveremo ad aprile del 2021? Senza dimenticare l'ANAC che è già venuta in soccorso, fornendo indicazioni sulle modalità degli affidamenti.

In questo scenario, quindi, le parole d'ordine diventano: salvaguardia degli equilibri di bilancio con una buona dose di buon senso, sperando che le norme fin qui adottate e quelle che verranno siano "norme di prospettiva" e guardino alla programmazione di lungo periodo, anche in presenza di un'emergenza che giorno dopo giorno ci obbliga ad improvvisazioni comunque rispettose delle norme. Come cambieranno le criticità degli Enti locali nei prossimi mesi? Gli Uffici, non solo gli addetti ai Servizi finanziari, dovranno riorganizzarsi e farsi trovare pronti per affrontare i possibili rilievi che la Corte dei conti potrà effettuare.

Contesto, "perimetri" istituzionali e scenari futuri

L'emergenza COVID-19, oltre al gravissimo impatto sul piano sanitario e sulle economie dei territori - collettività, attività economiche e

produttive -, ci impone una riflessione seria sui riflessi che la stessa ha già, di fatto, prodotto sui conti pubblici nazionali e locali, con tutte le conseguenze che ne potranno derivare sul piano dei servizi pubblici.

L'ANCI e le varie associazioni di categoria hanno fatto proposte, aperto tavoli di confronto, hanno avviato iniziative mirate a quantificare da un lato i danni, dall'altro le minori entrate locali, sottolineando il grave rischio di non poter garantire i servizi pubblici essenziali, gli stipendi dei dipendenti pubblici, i corrispettivi delle società partecipate, le utenze, ecc. ecc.

Come cambierà il quadro delle criticità e quale sarà l'approccio della Corte dei conti sul sistema dei controlli? Ai consueti rilievi, sicuramente se ne aggiungeranno degli altri.

Senza richiamare puntualmente le Deliberazioni, Sentenze e Pareri fino ad oggi emesse dalle Sezioni regionali della Corte dei conti e dalla Sezione

Autonomie - sarebbe un elenco interminabile -, nella tavola 1 si riporta una sintesi dei principali e ricorrenti rilievi e punti critici cui gli Enti locali, soprattutto dopo l'armonizzazione contabile, sono chiamati a rispondere. Si possono distinguere 4 tipologie di rilievi:

- 1) afferenti al sistema delle entrate;
- 2) relativi alle spese, con particolare riferimento alle procedure di impegno delle stesse;
- 3) riguardanti il sistema del bilancio nel suo complesso, tra cui controlli sulle poste in entrata e in spesa, parametri di solidità economica e finanziaria, Risultato di Amministrazione, Parametri di deficitarietà;
- 4) relativi ad adempimenti vari.

Tavola 1 - I principali rilievi della Corte dei conti

| | | |
|----|---|-------|
| 1 | La capacità di riscossione delle entrate | E |
| 2 | I residui attivi, con particolare riferimento alle entrate tributarie | E |
| 3 | Le azioni di contrasto all'evasione ed elusione tributaria | E |
| 4 | La composizione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE) | E |
| 5 | Le procedure di riconoscimento, spesso tardivo, di debiti fuori bilancio | S |
| 6 | L'assunzione di impegni di spesa per somme urgenze | S |
| 7 | I residui passivi vetusti, i debiti certi, liquidi ed esigibili | S |
| 8 | L'andamento del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) | S |
| 9 | L'andamento del Fondo Anticipazioni Liquidità (FAL) | S |
| 10 | La tempestività dei pagamenti | S |
| 11 | I procedimenti di esecuzione forzata | S |
| 12 | Verifica disavanzo di gestione e/o monitoraggio andamento disavanzo tecnico | S |
| 13 | La parificazione debiti e crediti Società partecipate e Bilancio consolidato | S |
| 14 | La contrattazione integrativa | S |
| 15 | La violazione dei parametri di deficitarietà | E - S |
| 16 | Il Risultato di amministrazione, con particolare riferimento agli accantonamenti previsti per legge | E - S |
| 17 | Il ricorso alle anticipazioni di Tesoreria e la ricostituzione dei vincoli di cassa | E - S |
| 18 | La destinazione delle entrate vincolate (es. permessi di costruire e codice della strada) | E - S |
| 19 | La mancata pubblicazione in banca dati BDAP dei bilanci e dei rendiconti | |
| 20 | La corretta tenuta dell'inventario | |

È facilmente intuibile che, su ciascuno di tali punti, si potrebbero scrivere intere enciclopedie. L'aspetto che invece si vuol far emergere in questo particolare momento storico - sperando che sia anche unico e non solo particolare -, è il nuovo contesto collocato in un quadro normativo che sta mutando pian piano per far spazio

all'emergenza COVID-19, ma che non tocca i principi fondamentali della finanza pubblica. Sin da oggi ci si deve interrogare su quale modello organizzativo gli Enti locali devono orientarsi per evitare che le attuali criticità diventino rilievi certi per la Corte dei conti. Ma in tale ragionamento, vista l'attualità, il legislatore non può esimersi da

interventi drastici, anche apparentemente lontani dall'interpretazione classica del federalismo fiscale. L'assunto di base è che anche in un modello federalista il ruolo dello Stato deve "poter" essere centrale. Alla luce della conoscenza dei punti di caduta che rischiano di determinare una non regolare gestione finanziaria o pregiudicare gli equilibri economici e finanziari, e soprattutto tenendo anche conto delle diverse sentenze della Corte dei conti, può essere utile tracciare una correlazione tra le principali criticità e il contesto attuale, e sulla base di ciò provare a strutturare delle risposte organizzative finalizzate, per l'appunto, a prevenire.

Quali sono gli elementi che caratterizzano il contesto in cui oggi si ritrovano a programmare e a gestire gli Enti locali?

- Il proliferarsi di norme che, innestandosi in un consolidato quadro normativo di finanza pubblica, modificano il perimetro dell'azione locale;
- La variabilità, sia in termini di competenza che di cassa, delle entrate proprie (tributarie e tariffarie), che rende complessa la proiezione delle stesse per il prossimo triennio;
- La necessaria rimodulazione e razionalizzazione delle spese, con particolare riferimento alle spese correnti;
- L'individuazione di strumenti complementari che rafforzano la propria autonomia e si intrecciano con l'intervento dello Stato;
- La necessaria flessibilità (anche organizzativa) che esprima la capacità di adattarsi al mutevole contesto per garantire la salvaguardia degli equilibri di bilancio;
- La capacità di intercettare preventivamente le possibili criticità: monitoraggio degli indicatori economici e finanziari.

Appare necessario sottolineare che l'organizzazione del lavoro e delle attività, per forza di cose, si è già modificata con l'attuazione forzata dello *smart working*, diventato, a partire da marzo e fino al termine dell'emergenza, la modalità "ordinaria" di svolgimento del lavoro. Inoltre, il presente elaborato tiene conto del quadro normativo vigente ad aprile e che, pertanto, il tutto dovrà essere contestualizzato e adeguato alle successive e ulteriori norme che, sicuramente, il Governo avrà adottato.

In particolare, si dovrà verificare l'ammontare delle risorse che lo Stato, direttamente e/o indirettamente, metterà a disposizione degli Enti locali, ma, soprattutto, le modalità e le finalità delle stesse; ad esempio:

a) *Anticipazioni*: lo Stato si sostituisce, solo temporaneamente, a cittadini e imprese, anticipando tasse locali che poi si riprenderà in un secondo momento; in tal caso doterà i Comuni della necessaria liquidità per poter evitare il ricorso alle anticipazioni di Tesoreria o, per chi si trova già in una situazione critica, di avviare la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale o, ancor peggio, di dissesto finanziario. Un esempio per tutti: esiste già l'art. 3, commi 1 e 2, D.L. n. 78/2015, in base al quale Stato anticipa entro il 31 marzo una quota di IMU, pari all'8%, di spettanza dei Comuni, che poi si "riprende" a giugno. In altri termini si utilizza tale leva per erogare liquidità, ma non risorse aggiuntive.

b) *Risorse aggiuntive a fondo perduto*: lo Stato eroga fondi, con la triplice finalità di compensare le minori entrate locali, di consentire ai Sindaci di redistribuire e allocare sul proprio territorio risorse a sostegno della collettività e dell'economia locale o di supportare gli Enti a sostenere spese connesse all'emergenza COVID-19. In ciascuna di tali fattispecie si tratta di risorse aggiuntive (quindi, da non restituire) che, sempre per restare negli esempi possibili, potrebbero essere costituite da somme da assegnare ai cosiddetti "utenti non domestici" per supportarli ai fini della tassa sui rifiuti, o potrebbero essere ulteriori somme per buoni alimentari, come già accaduto con l'Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione Civile, n. 658/2020, o risorse aggiuntive, in analogia a quelle già erogate per la sanificazione o lo straordinario per la polizia locale (ex artt. 114 e 115, D.L. n. 18/2020), auspicando che sia chiaro sin dall'inizio se trattasi di somme con o senza vincolo di destinazione.

c) *Concessione di "prestiti"*: lo Stato introduce possibili forme di supporto attraverso cui si "prestano" somme integrative che gli Enti locali dovranno poi restituire con diverse modalità. Anche in questo caso, gli esempi possono riguardare l'ulteriore ampliamento dei "dodicesimi" per le anticipazioni di Tesoreria o l'ennesimo Fondo anticipazioni di liquidità, erogato dalla Cassa depositi e prestiti S.p.A.

d) *Tecniche contabili*: introduzione di deroghe nella contabilizzazione di alcune rilevanti poste di bilancio, come ad esempio la riduzione della percentuale di accantonamento a Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità per il prossimo triennio 2020/2022, o rinvio, a non prima del 2022, dell'istituzione del Fondo di Garanzia Debiti Commerciali, o slittamento

temporale di copertura degli eventuali disavanzi di amministrazione.

Certamente, in base al mix di strumenti offerti dal legislatore, oltre a quelli già messi in campo, sarà necessario monitorare costantemente gli equilibri di bilancio, comprendendone *ex ante* gli effetti economico-finanziari che saranno oggetto dei successivi controlli, anche da parte della Corte dei conti.

Come può facilmente intuirsi, l'intero ciclo della *Performance*, che nell'accezione contabile è sintetizzabile nei concetti di Programmazione, Gestione, Rendicontazione, è soggetto al sistema dei Controlli ed è messo a dura prova da questa emergenza. La nostra Costituzione non è stata cancellata, né tanto meno la normativa europea e la legislazione italiana in materia di equilibri di bilancio. L'unico passo in avanti deciso dall'UE è la sospensione dei vincoli del Patto di Stabilità misurati attraverso i famosi limiti del 3% del rapporto deficit/PIL e del 60% debito pubblico/PIL; quest'ultimo ormai stimato intorno al 160%.

Il quadro normativo

In questi primi mesi dell'anno, a causa della pandemia, il legislatore ha dovuto rapidamente riorganizzare gli apparati amministrativi ad ogni livello istituzionale. Da un lato ha coordinato interventi con le Regioni, talvolta sostituendosi alle stesse, dall'altro ha esaltato il principio di sussidiarietà, spostando sui Sindaci il compito di arrivare "ai più deboli", ovvero a coloro che per primi hanno subito gli effetti dell'emergenza Covid-19 e dell'attuazione delle politiche di contenimento.

Sono le due facce del federalismo: da un lato, in attuazione dell'art. 120 della Costituzione, lo Stato si è, in parte, sostituito alle Regioni per garantire la tutela dell'unità giuridica e dell'unità economica, nonché per assicurare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, prescindendo dai confini territoriali dei governi locali; in tal senso ha fatto propri i provvedimenti che hanno dettato regole comuni per tutte le Regioni, al fine di evitare scelte differenziate che avrebbero potuto amplificare i danni dell'epidemia. Dall'altro lato, in attuazione dell'art. 118 della

Costituzione, lo Stato ha conferito piene funzioni amministrative ai Comuni, lasciando ai Sindaci, ad esempio, l'autonomia organizzativa nella distribuzione dei buoni alimentari (Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione Civile n. 658/2020).

Già in questi due esempi troviamo spunti di riflessione sull'impatto che tutto ciò ha determinato sul piano organizzativo. Sul fronte regionale si è avuta la sensazione di un esautoramento delle autonomie regionali; si è invece trattato di un chirurgico coordinamento tra Stato e Presidenti di Regioni e Province Autonome. Sul fronte dei Comuni, ciascun Sindaco, in piena autonomia, ha potenziato la macchina dei servizi sociali che, di concerto con associazioni di volontariato e polizia locale, ha garantito di arrivare nel minor tempo possibile al cittadino più debole. Uno sforzo organizzativo che ha dovuto fare i conti con gli aspetti finanziari e gestionali e quindi:

- 1) delibera di variazione d'urgenza di bilancio in entrata e spesa per rilevare contabilmente i fondi statali e determinare gli indirizzi per il Dirigente dei servizi sociali;
- 2) determina dirigenziale per l'acquisto dei buoni spesa e/o dei prodotti alimentari da distribuire;
- 3) conferenze di Dirigenti e tavoli politici per condividere le modalità organizzative della distribuzione dei buoni alimentari;
- 4) coinvolgimento del Dirigente Attività Produttive per stilare l'accordo con gli esercenti di generi alimentari;
- 5) riorganizzazione dell'Economato per la contabilizzazione e la distribuzione dei buoni alimentari.

Tutto ciò, in 48 ore.

Tornando all'aspetto più rilevante del perimetro normativo da tener d'occhio, al fine di non incappare in una non sana gestione, si riportano qui di seguito le principali norme che la pandemia non ha né modificato né cancellato.

Al netto dell'art. 120 su citato, in tavola 2 si ricordano i principali articoli della Costituzione Italiana, dai quali emergono tre netti e distinti principi: (i) obbligo dell'equilibrio di bilancio tra entrate e spese; (ii) autonomia finanziaria dei Comuni nei limiti del sistema tributario di competenza legislativa dello Stato; (iii) impossibilità di indebitamento per finanziare spese correnti.

Tavola 2 - Equilibri di bilancio e Autonomia finanziaria secondo la Costituzione

I **principi costituzionali** che reggono il sistema di finanza e contabilità pubblica, sono declinati in tre fondamentali articoli, di cui si riportano alcuni stralci:

Art. 81. Lo **Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio** ... Il contenuto della **legge di bilancio**, le norme fondamentali e i criteri volti ad **assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge** approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale.

Art. 97. **Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.**

Art. 119. I **Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci**, ... I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. **Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.** La legge dello Stato istituisce un **fondo perequativo**, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante. Per promuovere lo sviluppo economico, la **coesione e la solidarietà sociale**, per **rimuovere gli squilibri economici e sociali**, per favorire l'effettivo **esercizio dei diritti della persona**, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento.

All'interno di questa cornice istituzionale, quindi, equilibrio tra entrate e spese, lo Stato potrà sempre decidere di intervenire con proprie norme sia sul sistema tributario, sia sui fondi perequativi e integrativi; infatti, lo Stato può destinare risorse aggiuntive per promuovere la coesione e la solidarietà sociale e per rimuovere squilibri economici e sociali. Sembra superfluo, e forse anche un po' banale, ma di fronte ad una pandemia lo **Stato non può non intervenire a sostegno delle amministrazioni locali e dei relativi territori**. Sarà compito dei Comuni, per il tramite dalla politica e dell'apparato amministrativo, utilizzare al meglio gli spazi concessi dal legislatore, adottando provvedimenti "a prova" di Corte dei conti. Accanto ai principi costituzionali, che dovrebbero già assicurare i Comuni in questa fase storica, ci sono poi le altre norme di legge che ci riconducono nel più complesso sistema di vincoli ed equilibri e, solo per citare le più importanti: l'art. 9, Legge 24 dicembre 2012, n. 243 che ci ricorda che il bilancio deve essere in equilibrio sia in fase previsionale che di rendiconto, e il Testo unico degli Enti locali - TUEL, D.Lgs. n. 267/2000, che con l'art. 162 definisce gli equilibri complessivi e gli equilibri di parte corrente, con l'art. 153 individua nel responsabile finanziario il tutore della salvaguardia degli equilibri, e con l'art. 193 impone la manovra di salvaguardia almeno una volta l'anno, entro il 31 luglio.

Pertanto, in questa situazione di emergenza ciascuna amministrazione locale è intervenuta con variazioni di bilancio contenenti una revisione verso il basso delle principali entrate tributarie e tariffarie, con contestuale razionalizzazione delle spese di tutti quei servizi non ritenuti essenziali e quei servizi che, in questi mesi, per disposizioni di legge, non sono stati più erogati (si pensi, solo a titolo di esempio, alla chiusura delle scuole o dei musei) e che,

molto probabilmente, nel prossimo futuro saranno erogati solo parzialmente.

Questi mesi, però, sono stati caratterizzati da riduzioni di entrate e di spese, accompagnate da non poche "incertezze" sull'autonomia di decidere come muoversi nel contorto ambito delle politiche fiscali. In tale ambito si dovrà operare con la massima certezza delle norme onde evitare non solo di incappare in rilievi della Corte dei conti, ma soprattutto di evitare un futuro contenzioso tale da ingolfare le Commissioni Tributarie.

Sul tema delle entrate tributarie, occorre ricordare il principio costituzionale della indisponibilità della pretesa tributaria che trova origine nell'art. 23 della Costituzione, secondo cui "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge". Ciò significa che le amministrazioni finanziarie, quindi, anche gli Enti locali impositori, non possono autonomamente rinunciare a tributi che sono dovuti in base ad una legge dello Stato.

Sempre in tema di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e azzeramento dei tributi si richiamano anche l'art. 53 della Costituzione, relativo alla capacità contributiva, e l'art. 97 della Costituzione, relativo all'imparzialità della pubblica amministrazione. A margine di tali principi, ricordiamo anche l'art. 52, comma 1, D.Lgs. n. 446 che, sin dal 1997, fissa un ulteriore paletto che ormai anche la giurisprudenza ha consolidato nelle proprie Sentenze: "Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti".

In altri termini, allo Stato è riservata l'individuazione della base imponibile da tassare, dei soggetti passivi e delle aliquote.

Resta salva la potestà regolamentare in materia tributaria dei Comuni; lo stesso MEF, dopo l'emanazione del D.L. n. 18/2020, è intervenuto in tema di sospensione dei termini per i versamenti di carattere tributario, precisando che il Decreto n. 18 non ha sospeso i versamenti spontanei dei tributi locali; anzi, ha rilanciato la palla: "...gli enti locali, nell'esercizio della propria potestà regolamentare e **nel rispetto della salvaguardia dell'equilibrio di bilancio**, possono deliberare la sospensione del versamento delle proprie entrate, anche tributarie ovvero prevedere rateazioni diverse da quelle stabilite dalla legge statale".

In definitiva, i Comuni, ferme restando le specifiche norme su alcuni tributi (vedasi ad esempio l'IMU), possono deliberare la sospensione e/o rateizzazione dei propri tributi; non si parla, quindi, di riduzione e/o azzeramento di tasse locali, sul cui tema è necessario, seppur brevemente, ricordare anche che, ai sensi dell'art. 1, comma 169, Legge 27 dicembre 2006, n. 296, "Gli enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno".

Tutto quanto sopra riportato, avrà certamente enorme riflesso sui dati delle entrate locali e sui conseguenti equilibri di bilancio.

Come prevenire le criticità e garantire un efficace sistema dei controlli

Nell'ottica della programmazione, gestione e controllo, e alla luce del complesso e articolato quadro normativo, la manovra di salvaguardia degli equilibri di bilancio (o la predisposizione del Bilancio di previsione per chi non lo avesse ancora approvato) dovrà essere impostata facendo riferimento a:

➤ una coerente stima della riduzione degli stanziamenti delle principali entrate tributarie e tariffarie da apportare al (redigendo) Bilancio di previsione 2020/2022, con particolare riferimento all'annualità 2020,

auspicando che dal 2021 la situazione possa tornare alla normalità;

➤ una concreta analisi degli stanziamenti e dello stato di avanzamento delle spese del PEG 2020/2022, finalizzata all'individuazione di tutti i capitoli di spesa che, alla luce dell'emergenza e delle restrizioni imposte, dovranno essere oggetto di taglio e/o rimodulazione;

➤ una realistica valutazione di impatto degli strumenti disposti dal legislatore per supportare le amministrazioni locali, con il relativo impatto sull'economia territoriale.

Quindi, seguendo un percorso logico:

a) in primo luogo, si quantifica la riduzione delle entrate correnti;

b) sulla base della riduzione di entrate, al fine di garantire gli equilibri, si individuano le spese correnti da razionalizzare;

c) tenendo conto degli interventi legislativi approvati a supporto dei Comuni, si provvede ad una prima quantificazione dei risparmi di spesa o dei maggiori trasferimenti destinabili a compensare le minori entrate proprie (tributarie ed extra-tributarie);

d) successivamente, si verificano le somme stanziabili per agevolazioni e contributi a favore dei soggetti maggiormente colpiti dagli effetti economici dell'emergenza sanitaria o, più in generale, le somme stanziabili per spese connesse all'emergenza, auspicando che lo Stato se ne accoli una buona quota;

e) infine, al termine di tali valutazioni, si procede, quindi, a strutturare la manovra di salvaguardia degli equilibri di bilancio, ai sensi dell'art. 193 TUEL.

Apparentemente il percorso sembrerebbe semplice, ma bisognerà strutturarlo tenendo d'occhio i riflessi di ciascuna azione sui potenziali punti critici, così come elencati tavola 1. Non è un caso che gli stessi siano stati elencati non secondo una logica di "pericolosità" o "gravità", ma in base ad un processo logico e quindi, prima le Entrate, poi le Spese e, a seguire, i principali indicatori che mettono in relazione le Entrate e le Spese.

La funzione autorizzatoria del bilancio è talvolta concepita nella sola accezione della capacità di spesa, mettendo in secondo piano la capacità di riscossione delle entrate.

Forse è il caso di ricordare l'importanza del comma 8 dell'art. 183 TUEL, rubricato "Impegno di spesa", che così recita: "Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha **l'obbligo di accertare**

preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti progressi".

Una corretta applicazione di questo comma potrebbe evitare di incorrere in uno dei tanti rilievi.

Un ruolo fondamentale di impulso sicuramente dovrà avvenire dai Servizi finanziari; l'ufficio entrate dovrà monitorare costantemente l'andamento delle entrate e delle riscossioni al fine di garantire non solo la capacità di spesa, ma, a monte, la capacità di impegno. Nella tavola 3 si mette in relazione la capacità di riscossione e i numerosi effetti che si producono in bilancio, con evidenza degli uffici maggiormente coinvolti.

Tavola 3 - La capacità di riscossione



Le sfaccettature della crisi che stanno vivendo le realtà locali sono diverse. Ci si preoccupa del crollo delle entrate in termini di cassa, ma anche in termini di competenza; si cercano le soluzioni per evitare la chiusura definitiva di numerose realtà produttive, ovvero quelle forme di sostegno che garantiscano la riapertura di tutte quelle attività economiche che, per effetto del rischio di contenimento, sono state chiuse per oltre due mesi; si prova ad immaginare, a legislazione vigente, quali strumenti potranno autonomamente attivare i Sindaci. E non da ultimo, quali saranno gli effetti economici e finanziari sulla programmazione futura? Si pensi, ad esempio, alle aliquote IMU, TARI, TOSAP, alle politiche tariffarie, ai servizi pubblici da garantire, alle spese da ridurre per attività che non potranno essere più effettuate con le stesse modalità di sempre, agli strumenti da adottare nel corso della gestione 2020 per evitare che il Rendiconto 2020 ci restituisca un eccessivo disavanzo di amministrazione, al prossimo DUP e Bilancio di previsione 2021/2023.

Dall'andamento delle entrate dipendono quindi una serie di indicatori che, puntualmente, devono essere osservati. Ma quali potrebbero essere gli indicatori e i temi su cui concentrare l'attenzione?

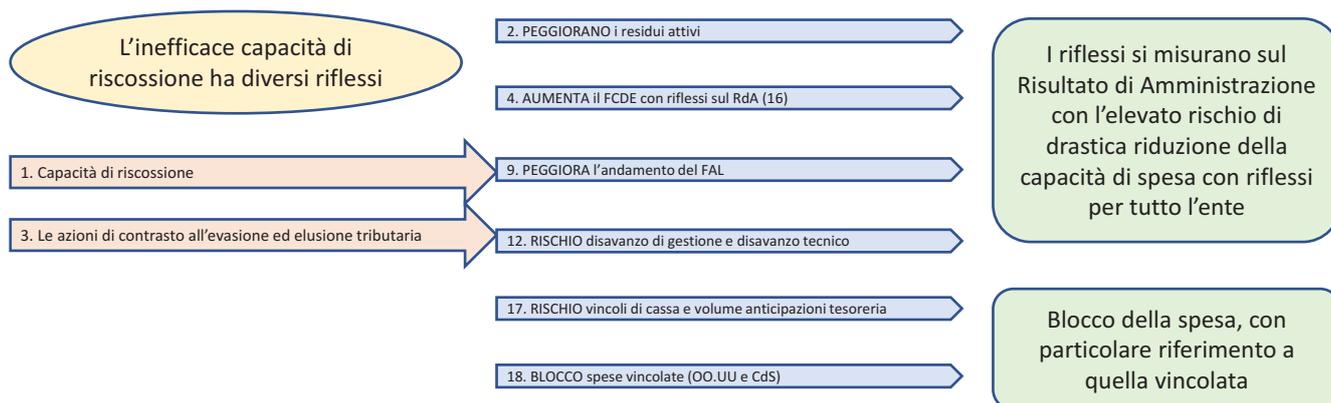
➤ **Crisi di liquidità e rischio anticipazioni di tesoreria.** La crisi di liquidità, non solo attuale, ma anche

prospettica, potrà derivare sia da scelte di politica fiscale di tipo espansivo, mirate ad un abbattimento di aliquote dei propri tributi, sia dal crollo generalizzato dei redditi (con riflessi diretti, ad esempio, sull'addizionale comunale IRPEF), che si porterà dietro la contrazione dei consumi. Si pensi agli effetti sul turismo e sulla cultura e al crollo delle relative entrate dirette - ad esempio l'imposta di soggiorno - e indirette; lo Stato e le Regioni ne risentiranno sicuramente in termini di IVA e IRAP. Ciò potrà incidere sia in termini di competenza che di cassa.

A fronte di una riduzione così repentina delle entrate, ancorché solo in parte compensata da erogazioni statali, si rischia un quasi inevitabile ricorso all'utilizzo delle entrate vincolate, come previsto dall'art. 195 TUEL e, immediatamente dopo, l'attivazione delle anticipazioni di tesoreria, nei limiti dell'art. 222 TUEL. Entrati nella spirale delle anticipazioni di tesoreria, difficilmente se ne esce, salvo un azzerramento delle politiche di spesa, comprese quelle legate a servizi essenziali.

Rispetto a tali andamenti, riportando nuovamente l'attenzione sui punti critici, nella tavola 4 si evidenzia la relazione tra i due principali indicatori delle entrate e i riflessi che una cattiva e inefficace gestione delle relative politiche produce sul resto del sistema di bilancio.

Tavola 4 - Inefficacia delle politiche di entrata



Appare altrettanto evidente, che un'efficace politica delle entrate non dipende solo dal Responsabile dei Servizi Finanziari, come spesso è nell'immaginario collettivo, ma dipende da tutte le strutture incardinate nell'Ente locale, ciascuna in base alle rispettive competenze; infatti, spesso si dimentica l'art. 179 TUEL che, dopo aver precisato al comma 1 cosa si debba intendere per accertamento di entrata, e quindi "la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza", al comma 3 specifica che "il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione...".

Pur restando in capo ai Servizi finanziari il monitoraggio delle entrate, il responsabile dei tributi ha l'obbligo di verificare le entrate tributarie, il responsabile dell'urbanistica non può non conoscere l'andamento dei versamenti degli oneri dei permessi di costruire, come il responsabile della polizia locale non può non controllare lo stato delle riscossioni delle sanzioni del codice della strada; altrettanto vale per i Responsabili delle spese finanziate da tariffe, vedasi tutti i servizi a domanda individuale, o i responsabili di tutte le spese finanziate da entrate vincolate derivanti da trasferimenti regionali, statali o dell'Unione Europea.

In tutto il sistema dei controlli, ovviamente, non possiamo dimenticare il ruolo dei Revisori dei Conti. Per monitorare la *trend* della cassa si potrebbe, ad esempio, aumentare la frequenza delle verifiche di cassa previste trimestralmente dall'art. 223, comma 1, TUEL, rendendole bimestrali o prevedendo autonome verifiche da parte dell'Amministrazione, come

peraltro già previsto dal comma 2 del citato art. 223. A legislazione vigente, si ricorda che gli squilibri di cassa rientrano già tra le fattispecie di cui all'art. 193, comma 2, lett. a), TUEL, ovvero quelle situazioni in cui spetta al Consiglio Comunale provvedere con apposita deliberazione a prendere atto del permanere degli equilibri generali di bilancio e, per l'appunto, nel caso di squilibrio, ad adottare le necessarie misure finalizzate a riportare l'Ente nel perimetro normativo. E non finisce qui; infatti, gli Enti locali che rilevano quote libere di avanzi di amministrazione, oltre alle modalità già previste sul loro utilizzo (art. 183, comma 2, TUEL), non potrebbero utilizzarle nei casi in cui l'Ente dovesse trovarsi in una delle situazioni di cui all'art. 222 e art. 195 TUEL, fatta salva l'adozione delle procedure di riequilibrio di cui all'art. 193 (art. 183, comma 3-bis, TUEL). Ancor più drastica sarebbe, infine, la soluzione di ricorrere alle segnalazioni obbligatorie a cura del Responsabile dei servizi finanziari, regolate dall'art. 153, comma 6, TUEL.

Infine, a valle del sistema dei controlli, in maniera trasversale, gli effetti delle politiche fiscali e, più in generale, delle politiche di entrata, si misurano attraverso la tabella dei parametri obiettivo per la verifica delle condizioni di Ente strutturalmente deficitario (Decreto del Ministero dell'Interno e del MEF del 28 dicembre 2018). Uno dei primi segnali di criticità è, infatti, il numero dei parametri non rispettati. Ad esempio, per gli Enti che sono in anticipazione di Tesoreria, il crollo delle entrate ha immediati riflessi sull'indicatore finanziario 3.2 del Parametro P3, ossia l'incapacità, entro il 31 dicembre, di azzerare l'esposizione nei confronti del proprio Tesoriere.

Non solo, oltre a quanto già sopra evidenziato, la riduzione della cassa e delle previsioni di competenza ha sui riflessi anche su altri indicatori dei parametri di

deficitarietà. Ad esempio, l'indicatore 2.8 del Parametro P2, misura la percentuale degli incassi delle entrate proprie (tributi e tariffe) sulle entrate correnti; certamente tale indicatore peggiorerà per non meno di un triennio. Anche il Parametro P8, che misura la capacità complessiva di riscossione, subisce un decremento. Saranno meno evidenti, ma si possono rilevare effetti di medio lungo periodo anche sugli altri parametri di deficitarietà il cui denominatore è rappresentato dalle entrate correnti: il P1, che misura l'incidenza delle spese rigide (disavanzo, personale e costo del debito finanziario); il P4, relativo alla sostenibilità dei debiti finanziari; il P5 afferente alla sostenibilità del disavanzo; e il P7 che misura l'incidenza dei debiti fuori bilancio. In definitiva, 7 parametri su 8, sono influenzati dall'andamento delle entrate. Potrebbe essere utile, almeno per il 2020, derogare in parte al rispetto dell'art. 242 TUEL, nella parte in cui è previsto che sono da considerarsi strutturalmente deficitari gli Enti che sfiorano la metà (4 su 8) dei parametri; ad esempio, si potrebbe proporre in via del tutto eccezionale di aumentare tale limite portandolo a 6 parametri su 8; sarebbe un segnale di distensione.

➤ **Andamento e analisi delle spese, erogazione servizi e copertura dei servizi a domanda individuale.** In prima battuta, mai come in questa fase storica, da quando siamo entrati costituzionalmente nell'era delle autonomie differenziate, lo Stato sta assumendo una particolare centralità di intervento. Ciò, però, non incide sull'autonomia organizzativa dei Comuni nell'erogazione dei servizi. Il crollo delle entrate, come già in precedenza rilevato, porta dietro con sé la riduzione delle spese, soprattutto quelle correnti, mettendo a rischio i servizi essenziali.

In materia di contenimento di spese il legislatore, negli anni, ha introdotto numerose limitazioni e nell'ambito del sistema dei controlli, apposite sezioni dei questionari della Corte dei conti erano a ciò dedicate. In valore assoluto l'impatto di alcune tipologie di spesa, in effetti, almeno per i Comuni, non è mai stato così rilevante. Dal 2020, il legislatore, con l'art. 57, comma 2, D.L. n. 124/2019, convertito in Legge n. 157/2019, ha abrogato una serie di norme in materia di contenimento e riduzione di spese, tra cui quelle relative a studi e incarichi di consulenze, spese per relazioni pubbliche, convegni e rappresentanza, formazione, nonché gli obblighi di redazione del piano triennale di razionalizzazione delle spese di funzionamento previsto dalla Legge n. 244/2007.

Al netto di tali abrogazioni, il sistema dei controlli e l'analisi delle principali criticità evidenziate nella

Tavola 1, oltre al tema dell'eccessivo ricorso ai debiti fuori bilancio (n. 5) o alle procedure di impegni di spesa per somme urgenze (n. 6), la Corte dei conti continua a rilevare eccessivi e vetusti residui passivi (n. 7). La loro presenza nel "sistema bilancio" ha responsabilità trasversali che coinvolgono tutti gli uffici. Il riaccertamento dei residui passivi, propedeutico all'approvazione del Rendiconto di gestione, costituisce un adempimento il cui valore e i cui riflessi hanno un'importanza spesso sottovalutata. Non sarebbe sbagliato pensare di mutuare l'antico istituto della perenzione amministrativa introdotto con il R. D. n. 2440/1923, attualmente normato dall'art. 27, Legge n. 196/2009, che così recita: "Nello stato di previsione della spesa del Ministero dell'economia e delle finanze sono istituiti, nella parte corrente e nella parte in conto capitale, rispettivamente, un "fondo speciale per la riassegnazione dei residui passivi della spesa di parte corrente eliminati negli esercizi precedenti per perenzione amministrativa" e un "fondo speciale per la riassegnazione dei residui passivi della spesa in conto capitale eliminati negli esercizi precedenti per perenzione amministrativa", le cui dotazioni sono determinate, con apposito articolo, dalla legge del bilancio". Per la perenzione amministrativa e le procedure di reinscrizione dei residui passivi si rinvia al D.P.R. n. 270/2001, come modificato dall'art. 13, Legge n. 160/2016.

In altri termini, a fronte di procedure di riaccertamento, le cui istruttorie non vengono completate nei termini dai singoli dirigenti, oltre alla responsabilità amministrativa e disciplinare degli stessi, si potrebbe immaginare di intervenire con la cancellazione "d'ufficio" di tutti quei residui passivi presenti in contabilità da oltre 10 anni (o numero di anni legato ai termini prescrizionali), precisando che, in caso di riemersione futura di elementi per la loro liquidazione, si ricorrerà al relativo riconoscimento del debito fuori bilancio, ai sensi dell'art. 194 TUEL, in capo agli uffici competenti. Tale procedura, ovviamente, vedrebbe coinvolto l'ufficio avvocatura, al fine di evitare la cancellazione di presunti debiti oggetto di contenzioso.

Altro punto di rilievo, questa volta introdotto con l'armonizzazione, ma che va in qualche modo abbinato al tema dei residui, è costituito dalle rilevazioni del Fondo Pluriennale Vincolato (punto n. 8 della tavola 1). Anche in questo caso, senza voler ritornare sulle definizioni o sulle complessità interpretative, che la Commissione ARCONET prova a chiarire con i vari aggiornamenti ai principi contabili (da ultimo si richiamano i Decreti del 1° marzo e 1°

agosto 2019 e le varie FAQ), la rilevazione della esigibilità della spesa andrebbe letta in concomitanza con la presenza dei residui. La fase più delicata è quella del riaccertamento dei residui propedeutico al Rendiconto della gestione. È in questo preciso momento che gli uffici devono certificare se la spesa stanziata nell'esercizio precedente finisce tra le economie di bilancio (art. 190, comma 3, TUEL), tra i residui passivi (art. 190, comma 1, TUEL) o deve trovare copertura attraverso il Fondo Pluriennale Vincolato (art. 3, comma 5, D.Lgs. n. 118/2011; principio contabile 4/2, punto 5.4 e seguenti). Senza dimenticare che l'esigibilità della spesa può essere rilevata in ogni momento attraverso una variazione di bilancio attivata ai sensi dell'art. 175, comma 5-*quater*, lett. b), TUEL. I rilievi della Corte dei conti scattano quando tra varie risultanze dei numerosi allegati a Bilanci e Rendiconti i prospetti del FPV portano valori molto bassi e talvolta pari a "0". In tal caso, proprio per la natura delle spese sottostanti, i principali referenti sono proprio gli uffici tecnici. Possono ritenersi campanelli di allarme tutte quelle determine che negli ultimi due mesi dell'anno impegnano la spesa dichiarando l'esigibilità della stessa nel corso dell'esercizio, pur sapendo che i tempi di gara previsti dal Codice degli appalti (D.Lgs. n. 50/2016) vanno ben oltre i giorni che mancano al

termine dell'esercizio stesso. Pertanto, salvo le eccezioni codificate nei principi contabili, gli stessi uffici finanziari devono supportare sempre più quelli tecnici, utilizzando tutti gli strumenti normativi possibili per la corretta rilevazione della esigibilità. Solo per evidenziare una "sottile" differenza tra la contabilità dello Stato e quella degli Enti locali, nonostante il principio dell'armonizzazione, si richiama l'art. 34-*bis*, L. n. 196/2009, che disciplina l'istituto del "residuo di stanziamento", istituto espressamente vietato, senza eccezioni, agli Enti locali, per i quali, ai sensi dell'art. 190, comma 2, TUEL, "È vietata la conservazione nel conto dei residui di somme non impegnate ai sensi dell'articolo 183". Il tema delle spese, però, dovrà essere affrontato anche in un'ottica di nuova programmazione, non potendo più non tener conto della necessità di rivedere quali siano i servizi che un Comune dovrà garantire, al di là di quelli genericamente definiti "servizi essenziali". Non dimentichiamoci che da anni si parla di "livelli essenziali delle prestazioni"; in questi ultimi mesi si sono fatti passi in avanti, ma ora, con un colpo di reni si dovrebbe arrivare alla loro puntuale definizione e individuazione. Sul tema è sufficiente ripartire dai servizi a domanda individuale, la cui originaria fonte risale ad un Decreto Ministeriale del 1983 (cfr. tavola 5).

Tavola 5 - Servizi a domanda individuale - Decreto Ministeriale del 31 dicembre 1983

Rientrano nella categoria dei servizi pubblici a domanda individuale:

- alberghi, esclusi i dormitori pubblici; case di riposo e di ricovero; - alberghi diurni e bagni pubblici;
 - asili nido;
 - convitti, campeggi, case per vacanze, ostelli;
 - colonie e soggiorni stagionali, stabilimenti termali;
 - corsi extra scolastici d'insegnamento di arti e sport e altre discipline, fatta eccezione per quelli espressamente previsti dalla legge;
 - giardini zoologici e botanici;
 - impianti sportivi: piscine, campi da tennis, di pattinaggio, impianti di risalita e simili;
 - mattatoi pubblici;
 - mense, comprese quelle ad uso scolastico;
 - mercati e fiere attrezzati;
 - parcheggi custoditi e parchimetri;
 - pesa pubblica;
 - servizi turistici diversi: stabilimenti balneari, approdi turistici e simili;
 - spurgo di pozzi neri;
 - teatri, musei, pinacoteche, gallerie, mostre e spettacoli;
 - trasporti di carni macellate;
 - trasporti funebri, pompe funebri;
 - uso di locali adibiti stabilmente ed esclusivamente a riunioni non istituzionali: auditorium, palazzi dei congressi e simili;
- collegamenti alle centrali operative della polizia locale degli impianti di allarme collocati presso abitazioni private o attività produttive o servizi.

Riportandoci al tema degli indicatori, ogni Comune deve garantire la copertura di tali servizi attraverso l'applicazione di tariffe. E proprio a tal proposito, occorre ricordare che per servizi pubblici a domanda individuale devono intendersi tutte quelle attività gestite direttamente dal Comune, che siano attuate

non per obbligo istituzionale, e che vengano utilizzate a richiesta dell'utente, a fronte del pagamento di una tariffa, salvo che non siano state dichiarate gratuite per legge nazionale o regionale. Il Decreto che ha codificato tali servizi risale al 31 dicembre 1983 ed è stato emanato dal Ministero dell'Interno di concerto

con i Ministeri del Tesoro e delle Finanze. Con l'art. 6, D.L. n. 55/1983, convertito in Legge n. 131/1983, si stabilisce che gli Enti locali entro la data di approvazione del Bilancio di previsione definiscono le relative percentuali di copertura finanziata da tariffe o contribuzioni ed entrate specificatamente destinate.

Sono due i concetti su cui soffermarci: la facoltà dell'erogazione di tali tipologie di servizi pubblici e la copertura a mezzo di tariffe. Senza scomodare l'art. 117 TUEL, che già nelle prime righe fissa un principio rilevante, ossia che gli Enti approvano le tariffe dei servizi pubblici (ci si riferisce non solo ai servizi a domanda individuale) in misura tale da assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione, la riflessione cui numerose Amministrazioni locali dovranno "misurarsi" potrà essere quella di effettuare una scelta su quali servizi continuare a garantire e in che percentuale porne il costo a carico dell'utenza.

I Comuni saranno ancora in grado di gestire bagni pubblici, stabilimenti termali o balneari, impianti sportivi, teatri, musei? E quanto si dovrà far pagare il servizio di mensa scolastica, il posteggio dei mercati, l'approdo turistico ed altro ancora? E il trasporto scolastico?

Come è facile intuire il tema assume rilevanza non solo nel breve periodo, ma sviluppa i suoi effetti nel medio e lungo periodo. La giurisprudenza contabile fissa un principio fondamentale: nell'autonomia gestionale propria degli Enti locali, possono essere previste, per talune fattispecie di servizi, forme di riduzione ed esenzione purché attuate con meccanismi trasparenti e accuratamente motivati, il tutto senza mettere a rischio l'equilibrio complessivo del bilancio comunale (Deliberazione n. 317/2019/PAR, Sezione regionale di controllo per il Veneto).

Ed ancora, nasceranno nuove Case di riposo e di ricovero per anziani o nuovi Asili nido? A parere di chi scrive, è anacronistico che tali servizi siano ancora definiti "servizi a domanda individuale" e non "servizi essenziali, fondamentali e obbligatori", al netto di ogni considerazione di carattere puramente ragionieristico. Infatti, un'ulteriore riflessione, sempre in tema di indicatori e servizi a domanda individuale, ci riporta ai quei Comuni che già vivono una situazione di criticità (ci si riferisce a quegli Enti sottoposti a procedure di deficitarietà, pre-dissesto o dissesto, regolate del Titolo VIII del TUEL). In base agli artt. 242 e 243 TUEL, gli Enti locali che presentano gravi ed incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili dalla tabella dei

parametri obiettivi di deficitarietà, devono garantire una percentuale minima di copertura del costo pari al 36%; percentuale che sale al 50% per gli asili nido, all'80% per il servizio di acquedotto, al 100% per il servizio di smaltimento dei rifiuti. Per quest'ultimo servizio va ricordato che con l'istituzione della TARI la copertura integrale è richiesta a tutti i Comuni.

In linea generale, tornando ai punti di maggiore criticità, l'andamento delle spese incide su 4 degli 8 parametri di deficitarietà previsti dall'attuale Decreto del 28 dicembre 2018 (Tavola 1, punto n. 15): incidenza delle spese rigide (P1); sostenibilità dei debiti finanziari (P4); debiti riconosciuti e finanziati (P6); debiti in corso di riconoscimento, sommati ai debiti riconosciuti e in corso di riconoscimento (P7). Va da sé che il tema delle spese, dal punto di vista organizzativo, non può che essere affrontato in maniera trasversale, coinvolgendo tutti gli uffici. Forse non sarebbe sbagliato istituire nell'ambito del sistema dei controlli interni un tavolo permanente che veda coinvolti i vari uffici in base alle tematiche e alle tipologie di spesa.

Un cenno rapido va infine fatto su altre due tipologie di rilievi che attengono il fronte della spesa, ovvero le spese connesse al mondo delle "Società partecipate" sulle quali la Corte dei conti rileva ritardi nelle operazioni di parificazione tra i debiti e i crediti reciproci (punto n. 13), e le spese di personale, con particolare riferimento alla contrattazione integrativa (punto n. 14).

Per la parificazione (punto n. 13) ci si limita a constatare che il dialogo tra gli uffici che gestiscono i contratti di servizio e i referenti delle Società deve essere costante e continuo. La PCC ci aiuta in tal senso a ricostruire le dinamiche dal punto di vista contabile; per il resto è il socio (parte pubblica) che deve dettare regole precise, ad esempio, attraverso il Regolamento sul controllo analogo. Dal punto di vista organizzativo potrebbe essere sufficiente prevedere un Ufficio Partecipate, composto, ad esempio, dal Segretario Generale, incaricato del coordinamento, dal Responsabile Finanziario, dai Dirigenti, o loro delegati, competenti delle aree di attività nelle quali ricadono i servizi gestiti ed erogati dalle Società stesse, nonché dal Collegio dei Revisori. Non va esclusa la partecipazione del Sindaco o suo delegato nei casi in cui sono in discussione questioni inerenti indirizzi politici. Al pari, anche le Società partecipate possono istituire all'interno della propria organizzazione un Ufficio referente con funzione di interfaccia rispetto all'Ufficio Partecipate dell'Ente.

Con riferimento alle spese di personale (punto n. 14), al netto di ogni considerazione sulla “pluriennale storica complessità” delle norme e dei molteplici orientamenti delle varie Sezioni della Corte dei conti, si può solo auspicare, come gradualmente sta accadendo, in una semplificazione che può arrivare solo dal legislatore. In soccorso, dopo mesi e mesi di attesa, con il Decreto del 17 marzo 2020, adottato dal Ministro della Pubblica Amministrazione di concerto con il Ministro dell’Economia e il Ministro dell’Interno, sono state fissate le capacità assunzionali per il personale a tempo indeterminato dei Comuni, auspicando, questa volta, che le soglie e i vari tetti di spesa restino per lungo tempo stabili. Questo provvedimento costituisce un segnale di riconoscimento di autonomia finanziaria agli Enti locali che, in base alle proprie entrate, potranno stabilire le politiche di copertura del proprio fabbisogno di personale. In tale epoca storica e pandemica, contraddistinta dal crollo delle entrate locali e dalle modifiche in corso sulle regole degli accantonamenti al FCDE, i riflessi del nuovo sistema di calcolo delle capacità assunzionali potranno essere valutati a pieno dal 2021.

➤ **Avanzi e Disavanzi di amministrazione.** Il tema del Risultato di amministrazione (punto n. 16) sta diventando sempre più dirimente. A distanza di 4 anni dall’avvio dell’armonizzazione contabile (2016), nella quasi totalità dei Comuni il Risultato di amministrazione è praticamente integralmente assorbito dagli obbligatori accantonamenti costituiti dal Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE) e in parte dal Fondo Contenzioso. E poi ci sono quegli Enti che, in base al Gruppo Amministrazioni Pubbliche (GAP) e ai risultati d’esercizio delle Società partecipate, rischiano di assorbire altre quote per gli accantonamenti Fondo Perdite; ed ancora, ci possono essere Fondi per passività potenziali, Fondo Anticipazione Liquidità (FAL) e dal 2021, salvo proroghe (auspicabili) il Fondo Garanzia Debiti Commerciali. Quindi, al netto degli accantonamenti e delle quote vincolate (e le casistiche dei vincoli non sono poche), se il delta è ancora positivo si dovrà garantire la copertura di spese di investimento (Avanzo destinato) e, solo in ultima istanza, se resta ancora qualcosa, si arriva finalmente alla “Quota libera dell’avanzo di amministrazione” (artt. 186, 187, 188 TUEL).

Sull’utilizzo della quota libera si è scritto tanto e numerosi sono stati gli interventi della Corte dei conti. Quindi, se da un lato il comma 2 dell’art. 187 TUEL stabilisce l’ordine di priorità secondo cui tale quota è destinata a coprire (a) debiti fuori bilancio, (b) provvedimenti per garantire la manovra di salvaguardia di cui all’art. 193 TUEL, (c) spese di investimento, (d) spese correnti non permanenti e, in ultimo, (e) l’estinzione anticipata dei prestiti, dall’altro lato, la gran parte dei rilievi mossi dalle varie Sezioni della Corte dei conti evidenzia criticità e dubbi sulla composizione dei vari Fondi che assorbono il Risultato di amministrazione. Come evidenziato anche nelle pagine precedenti, è fondamentale, per la Corte dei conti, comprendere le dinamiche che dal 2016 hanno subito il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità, il Fondo Contenzioso e gli altri vari Fondi. Dal punto di vista organizzativo la regia non può che essere attribuita al Responsabile dei servizi finanziari che dovrà interfacciarsi con tutti gli uffici che gestiscono entrate, per aggiornare il FCDE, o con il responsabile dell’Avvocatura, per valutare la congruità del Fondo contenzioso, o con i vari Dirigenti responsabili dei contratti di servizio con le Società partecipate, per monitorare l’eventuale Fondo Perdite Società partecipate, e così via.

Dall’analisi di come le varie componenti del Risultato di amministrazione sono state rilevate in contabilità, è possibile ricostruire non solo la veridicità del Risultato di amministrazione stesso, ma, soprattutto, è possibile verificare il risultato finale, classificato con la lettera E, denominata Parte disponibile, ossia se l’Ente chiude con un avanzo di amministrazione o con un disavanzo di amministrazione che, in tal caso, dovrà essere ripianato secondo le modalità previste per legge.

Al tema del disavanzo di gestione, si ricorda che vanno aggiunti il concetto di disavanzo tecnico derivato dal riaccertamento straordinario dei residui effettuato nel 2015, con l’introduzione dell’armonizzazione contabile, e le varie tipologie di disavanzi derivanti dai piani pluriennali di riequilibrio o dal dissesto.

Nella tavola 6 si mettono in relazione le singole voci che determinano il Risultato di amministrazione con tutte le principali criticità evidenziate in tavola 1, sottolineando le molteplici connessioni esistenti nel “complesso sistema del bilancio pubblico”.

Tavola 6 - Relazione tra il Prospetto dimostrativo del Risultato di Amministrazione e i principali rilievi della Corte dei conti

| Prospetto dimostrativo del Risultato di Amministrazione | Principali rilievi della Corte dei conti | Rif. Tavola 1 |
|---|---|---------------|
| Cassa al 1° gennaio | Il ricorso alle anticipazioni di Tesoreria e la ricostituzione dei vincoli di cassa | 17 |
| (+) riscossioni | La capacità di riscossione delle entrate Le azioni di contrasto all'evasione ed elusione tributaria | 1 3 |
| (-) pagamenti | La tempestività dei pagamenti | 10 |
| Saldo cassa al 31 dicembre | Il ricorso alle anticipazioni di Tesoreria e la ricostituzione dei vincoli di cassa | 17 |
| (-) pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre | I procedimenti di esecuzione forzata | 11 |
| Fondo di cassa al 31 dicembre | Il ricorso alle anticipazioni di Tesoreria e la ricostituzione dei vincoli di cassa | 17 |
| (+) residui attivi | I residui attivi, con particolare riferimento alle entrate tributarie Le azioni di contrasto all'evasione ed elusione tributaria | 2 3 |
| (-) residui passivi | I residui passivi vetusti, i debiti certi, liquidi ed esigibili Le procedure di riconoscimento, spesso tardivo, di debiti fuori bilancio L'assunzione di impegni di spesa per somme urgenze | 7 5 6 |
| (-) FPV | L'andamento del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) | 8 |
| (A) RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE | | |
| Parte accantonata (B) | | |
| FCDE | La composizione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE) | 4 |
| FAL | L'andamento del Fondo Anticipazioni Liquidità (FAL) | 9 |
| Fondo perdite società partecipate | La parificazione dei debiti e crediti con le Società partecipate | 13 |
| Fondo contenzioso | I residui passivi vetusti, i debiti certi, liquidi ed esigibili | 7 |
| Altri accantonamenti | I residui passivi vetusti, i debiti certi, liquidi ed esigibili | 7 |
| Parte vincolata (C) | | |
| Vincoli derivanti da leggi e principi contabili | La contrattazione integrativa Destinazione delle entrate vincolate (es. OO.UU e proventi CdS) | 14 18 |
| Vincoli derivanti da trasferimenti | Destinazione delle entrate vincolate (contributi investimenti) | 18 |
| Vincoli derivanti da contrazione di mutui | I residui passivi vetusti, i debiti certi, liquidi ed esigibili L'andamento del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) | 7 8 |
| Vincoli formalmente attribuiti dall'ente | Controlli trasversali tra Entrate e Spese | |
| Altri vincoli | Controlli trasversali tra Entrate e Spese | |
| Parte destinata agli investimenti (D) | | |
| Parte destinata agli investimenti (D) | I residui passivi vetusti, i debiti certi, liquidi ed esigibili L'andamento del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) | 7 8 |
| TOTALE PARTE DISPONIBILE (E) | | |
| Se E è negativo, l'ente è in disavanzo | Verifica disavanzo di gestione e/o monitoraggio andamento disavanzo tecnico | 12 |

Per restare in tema di quota libera dell'avanzo di amministrazione, occorre fare un rapido cenno alle novità introdotte con l'art. 109, D.L. n. 18/2020, convertito in Legge n. 27/2020, in base al quale, in deroga al sopra citato art. 187, comma 2, TUEL, gli Enti locali, ferme restando le priorità relative alla copertura dei debiti fuori bilancio e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio, per il solo 2020, sono autorizzati ad utilizzare tale quota per il finanziamento delle spese correnti connesse all'emergenza epidemiologica. L'utilizzo della quota libera, facoltà concessa anche agli Enti che non hanno ancora approvato il Bilancio di previsione e, quindi, in esercizio provvisorio, è ammessa nella misura dell'80% nel caso in cui il Rendiconto non sia stato

ancora approvato dal Consiglio Comunale, purché la Giunta abbia approvato lo schema del Rendiconto e l'Organo di Revisione abbia rilasciato il relativo parere.

La formulazione definitiva dell'art. 109, D.L. n. 18/2020 ha fatto sorgere dei dubbi che hanno riguardato la tipologia delle "spese correnti connesse all'emergenza epidemiologica", e la possibilità di utilizzare la quota di avanzo libero per la copertura delle minori entrate locali derivanti dagli effetti economici del COVID-19.

Considerato che la quota libera può essere utilizzata "ferme restando le priorità relative alla copertura dei debiti fuori bilancio e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio", da una lettura sistemica delle varie

norme citate e dei principi di contabilità pubblica, sempre a parere dello scrivente, si dovrebbe poter desumere che tale quota dell'80% possa essere utilizzata per coprire le minori entrate proprie e, quindi, salvaguardare gli equilibri.

In tale mutevole e variabile perimetro normativo, su temi alquanto delicati, da cui possono discendere effetti sul medio e lungo periodo, si auspica che le diverse Sezioni della Corte dei conti abbiano una visione coerente con la *ratio* dei decreti emanati in piena emergenza COVID e, soprattutto, omogenea tra di loro.

➤ **BDAP e Inventario.** Infine, i due ultimi punti di criticità frequentemente sollevati dalla Corte dei conti riguardano mancati adempimenti che non incidono direttamente sui bilanci, ma possono determinare effetti non certamente da sottovalutare. Sempre in breve, ad esempio, la mancata pubblicazione nella Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (punto n. 19) del Bilancio di previsione e del Rendiconto entro trenta giorni dalla data di approvazione e/o scadenza dei termini, blocca le assunzioni; pertanto, sarebbero a rischio di nullità tutti i contratti di assunzioni effettuati in tale periodo di *vacatio*.

Con riferimento all'inventario (punto n. 20), gli Enti che non hanno aggiornato il proprio inventario, con particolare riferimento al patrimonio immobiliare,

sono ancora numerosi. Di qui la necessità di rafforzare gli uffici tecnici (Servizi Patrimonio e Demanio) affinché procedano alle dovute rilevazioni cartografiche sul territorio e alle conseguenti attività di riallineamento catastale. I riflessi, oltre che sullo Stato del Patrimonio dell'Ente (dato puramente contabile) si avrebbe anche sulle politiche di valorizzazione del proprio patrimonio, nonché sulle politiche di alienazione; in tal caso gli effetti si avrebbero, prevalentemente, sul piano degli investimenti pubblici e della riduzione del debito. E in questa fase storica, non dispiacerebbero.

In conclusione

Dopo una lunga dissertazione, una breve conclusione. Le relazioni e le combinazioni dei 20 punti sopra evidenziati sono tantissime; ci si è limitati ad analizzare le più rilevanti e frequenti. Analizzare compiutamente gli effetti di ciò che, in tutti i sensi, sta travolgendo il mondo, anche dal punto di vista delle autonomie locali, è alquanto complesso.

Come cambieranno gli indicatori economici e finanziari?

E quale sarà il sistema di controllo più appropriato per assicurare tutti che ciò che è stato messo in campo nel corso di questo 2020 sia la migliore combinazione tra la gestione dell'emergenza sanitaria, gli "equilibri di bilancio" e l'economia dei nostri territori?

Il tempo fornirà le dovute risposte.