

Finanza pubblica

La Relazione di Inizio e Fine Mandato alla luce del D.Lgs. n. 118/2011

di Luciano Fazzi - Dottore Commercialista, Revisore e Consulente Enti Territoriali, Assessore al Bilancio Comune di Siena, Membro Commissione Arconet e Osservatorio Finanza Locale

Con l'avvio della riforma della contabilità armonizzata e con l'introduzione dei nuovi strumenti per la programmazione degli Enti Locali previsti dal D.Lgs. n. 118/2011, le Relazioni di Inizio e Fine mandato possono assumere un nuovo ruolo tra gli atti che definiscono il percorso di programmazione, gestione e rendicontazione.

Con la pubblicazione del D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 149 si completa la normativa attuativa del federalismo fiscale. Il provvedimento, approvato dal Governo Monti, "al fine di garantire il coordinamento della finanza pubblica, il rispetto dell'unità economica e giuridica della Repubblica, il principio di trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa", istituisce l'obbligo per Regioni ed Enti Locali della redazione di una relazione di fine mandato. "La normativa si iscrive in un percorso intrapreso dal legislatore verso l'adozione di documenti finalizzati a rendere trasparente l'attività svolta dagli amministratori pubblici nei confronti degli elettori nel rispetto del principio di *accountability* a cui sono tenuti i soggetti investiti di cariche istituzionali nei confronti della comunità rappresentata" (1).

Il provvedimento si inserisce in un dispositivo che introduce elementi sanzionatori nei confronti degli Enti che non rispettano gli obiettivi finanziari e sistemi premiali verso gli Enti che assicurano qualità dei servizi offerti e assetti finanziari equilibrati e rispettosi dei vincoli di finanza pubblica.

La disciplina sulla relazione di fine legislatura/mandato non trova tuttavia subito applicazione a causa dei ritardi nell'emanazione dei decreti attuativi che avrebbero dovuto stabilire gli schemi tipo della relazione. Solo successivamente, nel corso del 2012, il

legislatore è intervenuto con decretazione d'urgenza e a tal fine, con il D.L. sugli Enti Locali 10 ottobre 2012, n. 174 (convertito dalla Legge 7 dicembre 2012, n. 213), ha superato le criticità che avevano reso non immediatamente attuabile quanto disposto dal D.Lgs. 149/2011. Nello specifico, il nuovo decreto stabilisce l'obbligo di redigere la relazione anche in assenza di uno schema tipo, il rafforzamento della procedura per la predisposizione e la verifica del documento, prevedendo il coinvolgimento rispettivamente del responsabile dei servizi finanziari e delle Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti, nonché inserendo specifiche sanzioni in caso di mancato adempimento.

Con lo stesso D.L. n. 174/2012 viene ulteriormente modificato il D.Lgs. n. 149/2011 prevedendo l'introduzione dell'art. 4-bis che dispone l'istituzione, solo per Comuni e Provincie, anche di una relazione di inizio mandato.

A seguito dell'entrata in vigore della norma, considerata lesiva dell'autonomia regionale e delle disposizioni in materia di legislazione concorrente, alcune Regioni a Statuto Speciale ed a Statuto Ordinario oltre che le Provincie Autonome di Trento e Bolzano, presentano dei ricorsi alla Corte Costituzionale la quale, con sentenza n. 219 depositata il 19 luglio 2013, decidendo in merito ai ricorsi presentati,

(1) Delibera n. 15/SEZAUT/2015/QMIG.

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, commi da 1 a 5, D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 149 così come modificato dalla Legge di conversione 7 dicembre 2012, n. 213, chiarendo che "Le norme impugnate hanno diretta incidenza sull'autonomia costituzionalmente riconosciuta alle Regioni, sicché è palese, oltre che congruamente motivata, la ridondanza delle violazioni prospettate sulla sfera di competenza propria del sistema regionale". Rimangono pertanto vigenti gli artt. 4 e 4-bis che interessano gli Enti Locali ad eccezione degli Enti delle Regioni a Statuto Speciale a meno che l'adempimento non sia previsto dalla normativa regionale o provinciale (Trento e Bolzano).

Finalmente con il Decreto 26 aprile 2013 (pubblicato sulla G.U. 124 del 29 maggio 2013) il Ministero dell'Interno di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze d'intesa con la Conferenza Stato-Città ed Autonomie Locali, approva gli schemi tipo delle relazioni che i rappresentanti degli Enti devono sottoscrivere alla fine del loro mandato. Nessuno schema viene invece previsto per la relazione di inizio mandato.

La relazione di inizio mandato

La relazione di inizio mandato è predisposta dal responsabile del servizio finanziario o dal segretario generale, ed è sottoscritta dal Presidente della Provincia o dal Sindaco entro il novantesimo giorno dall'inizio del mandato. Come già ricordato, a differenza della relazione di fine mandato il legislatore non ha individuato uno schema tipo, ma solo indicato gli elementi essenziali che la relazione deve contenere: l'analisi della situazione finanziaria e patrimoniale dell'Ente oltre che di quella relativa all'indebitamento. Ogni Ente, pertanto è libero di inserire dati, schemi e tabelle purché coerenti con il contenuto minimo previsto della normativa. È comunque opportuno che la relazione di inizio mandato sia un documento snello e di facile lettura nel quale si faccia una fotografia dell'Ente (anche tramite l'utilizzo di grafici riassuntivi e di facile impatto visivo dato che la relazione è uno strumento a disposizione della collettività amministrata per verificare lo stato di salute dei conti) al momento dell'insediamento dei nuovi amministratori con riguardo ai seguenti aspetti: gli equilibri di bilancio, le politiche fiscali e tributarie, la situazione della cassa e la capacità di riscossione, i risultati di amministrazione degli esercizi precedenti (compresa la copertura di eventuali disavanzi), l'evoluzione e la sostenibilità dell'indebitamento anche in ottica prospettica, l'analisi dei

residui attivi e passivi, la situazione patrimoniale ed il bilancio consolidato con un'analisi specifica delle società partecipate.

Oltre al termine entro il quale la relazione deve essere sottoscritta, il legislatore non ha previsto, a differenza della relazione di fine mandato, alcun altro adempimento; non è previsto l'invio alla Sezione Regionale di Controllo della Corte dei conti, né sono previste sanzioni in caso di mancata o tardiva predisposizione. Niente viene detto neppure in merito alla sua pubblicazione nella sezione "Amministrazione trasparente" del sito istituzionale dell'Ente anche se il principio della trasparenza, inteso come accessibilità totale alle informazioni che riguardano l'organizzazione e l'attività delle Pubbliche Amministrazioni, ne consiglia la pubblicazione.

Non è richiesta nemmeno la certificazione da parte dell'Organo di revisione che deve invece attestare la reazione di fine mandato; sarebbe pertanto opportuno che, in occasione della predisposizione della relazione di inizio mandato, fosse effettuata da parte dei revisori una verifica sulla coerenza o meno con la relazione di fine mandato della precedente amministrazione.

La relazione di inizio mandato è un documento strategico che deve rappresentare il collegamento tra quanto fatto dalla precedente amministrazione (e riportato nella relazione di fine mandato) e quanto la nuova amministrazione intende fare declinando in obiettivi più operativi le linee di mandato. In sostanza con la relazione di inizio mandato il Presidente/Sindaco deve verificare se sussistono i presupposti di bilancio per poter attuare il programma elettorale.

Nei casi più estremi, la relazione di inizio mandato può rappresentare per l'amministrazione subentrante un primo test per verificare se la situazione finanziaria e patrimoniale dell'Ente presenti squilibri strutturali in grado di provocare possibili situazioni di dissesto al fine porre in essere meccanismi di correzione dei conti fino alla valutazione del ricorso alle forme di riequilibrio pluriennale previste dalle norme vigenti. È infatti proprio in occasione degli avvicendamenti amministrativi (soprattutto se in discontinuità politica), che si verificano situazioni nelle quali il Presidente o il Sindaco subentrante decide di adottare provvedimenti che incidono pesantemente sul bilancio dell'Ente come il ricorso al predissesto disciplinato dall'art. 243-bis del TUEL nel caso in cui la situazione finanziaria e patrimoniale dell'ente presenti squilibri non superabili con le misure ordinarie previste dagli artt. 193 e 194 del TUEL.

La relazione di inizio mandato dovrebbe rappresentare, in sostanza, il primo documento di riferimento per la programmazione dell'attività dell'ente al momento dell'avvicendamento amministrativo, avendo come base di partenza la situazione economico finanziaria "ereditata" all'inizio del mandato. Con l'entrata in vigore della contabilità armonizzata, il processo della programmazione degli Enti Locali è stato sostanzialmente modificato: sono stati emanati principi contabili generali e principi contabili applicati tra i quali quello della programmazione (All. 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011). In nessuno di questi documenti si fa mai riferimento alla relazione di inizio mandato dalla quale si dovrebbero evincere, almeno in parte le risorse disponibili "per organizzare, in una dimensione temporale predefinita, le attività e le risorse necessarie per la realizzazione di fini sociali e la promozione dello sviluppo economico e civile delle comunità di riferimento" (2).

Nella Sezione Strategica del Documento Unico di Programmazione (DUP), dove vengono declinate e sviluppate le linee programmatiche di mandato, viene richiesto che l'individuazione degli obiettivi strategici avvenga a seguito di "un processo conoscitivo di analisi strategica delle condizioni esterne all'ente e di quelle interne, sia in termini attuali che prospettici e alla definizione di indirizzi generali di natura strategica". Con specifico riferimento all'analisi delle condizioni "interne" il principio contabile individua le seguenti fattispecie:

- a) in termini di spesa di investimento e dei riflessi per quanto riguarda la spesa corrente per ciascuno degli anni dell'arco temporale di riferimento della SeS;
- b) i programmi ed i progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi;
- c) i tributi e le tariffe dei servizi pubblici;
- d) la spesa corrente con specifico riferimento alla gestione delle funzioni fondamentali anche con riferimento alla qualità dei servizi resi e agli obiettivi di servizio;
- e) l'analisi delle necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei programmi ricompresi nelle varie missioni;
- f) la gestione del patrimonio;
- g) il reperimento e l'impiego di risorse straordinarie e in conto capitale;
- h) l'indebitamento con analisi della relativa sostenibilità e andamento tendenziale nel periodo di mandato;

i) gli equilibri della situazione corrente e generali del bilancio ed i relativi equilibri in termini di cassa.

Molte di queste informazioni sono desumibili dalla relazione di inizio mandato per cui sarebbe opportuno che, per le amministrazioni neo insediate, l'analisi delle condizioni interne dell'Ente fossero desunte dalla relazione sottoscritta da Presidente/Sindaco che potrebbe essere integralmente riportata nel DUP dato che anche per questo documento non è previsto uno schema standard; il principio ne individua gli elementi essenziali e quindi c'è completa libertà da parte degli Enti nel redigere il documento (3) che contenga elementi aggiuntivi rispetto a quelli previsti. La relazione di inizio mandato potrebbe essere approvata direttamente all'interno del DUP nel caso in cui al momento dell'insediamento della nuova amministrazione il bilancio di previsione non sia ancora stato deliberato, o inserita successivamente con una apposita variazione, nel caso invece in cui al momento dell'insediamento della nuova amministrazione il DUP risulti già approvato.

La costruzione infatti, di un percorso coerente della programmazione che parta dalla "fotografia iniziale" dell'Ente, consente di meglio valutare il grado di effettivo conseguimento dei risultati al momento della rendicontazione con particolare riferimento alla relazione di fine mandato, documento nel quale, l'Amministrazione rendiconta l'intero periodo amministrato.

La relazione di fine mandato

A differenza di quanto detto per la relazione di inizio mandato, quella di fine mandato è un documento più strutturato e per il quale è necessario rispettare oltre che i tempi anche alcune procedure.

L'art. 4, D.Lgs. n. 149/2011 dispone infatti che la relazione sia redatta dal Responsabile del Servizio finanziario o dal Segretario generale e sia sottoscritta da Presidente della Provincia o dal Sindaco non oltre il sessantesimo giorno antecedente alla scadenza del mandato.

Nei successivi quindici giorni, la relazione deve essere certificata dall'Organo di revisione dopodiché, entro i tre giorni successivi, inviata alla competente Sezione Regionale di Controllo della Corte dei conti; la normativa dispone inoltre, che entro sette giorni dalla data di certificazione dell'Organo di Revisione, sia pubblicata sul sito istituzionale

(2) S. Usai, *Il Responsabile di servizio ed i PEG dopo l'armonizzazione contabile*, Maggioli Editore.

(3) Con Decreto Interministeriale 18 maggio 2018 è stato previsto uno schema semplificato di DUP per i Comuni di minore dimensione demografica.

dell'Ente comprensiva dell'indicazione della data dell'invio alla Corte dei conti.

Nei casi di scioglimento del Consiglio Comunale o Provinciale previsti dal comma 1 dell'art. 141 del TUEL, ad eccezione dell'ipotesi di cui al n. 1) della lett. b) dello stesso comma 1, con il decreto di scioglimento si provvede alla nomina di un commissario con specifici poteri attribuiti dal decreto stesso al quale però non può spettare la redazione della relazione di fine mandato.

A precisare l'assunto è intervenuta la Sezione Autonomie della Corte dei conti che, con Delibera n. 15/2015, ha precisato che *"... è pur vero che la disciplina dettata, dal su richiamato terzo comma, per le ipotesi di scioglimento anticipato del Consiglio comunale si limita all'espressione "sottoscrizione della relazione" senza indicare espressamente i soggetti tenuti a tale sottoscrizione, ma tale adempimento non può che spettare al Sindaco o al Presidente della Provincia poiché la lettura della norma deve essere posta in relazione con il precedente comma, che pone in capo a tali soggetti l'obbligo di provvedere alla relazione di fine mandato, nonché, come sottolineato dalla Sezione regionale di controllo per l'Umbria, con l'identità di ratio che ispira le previsioni di entrambe le norme finalizzate a far conoscere agli elettori l'attività svolta nella consiliatura di cui trattasi [...] La relazione di fine mandato costituisce, pertanto, atto proprio del Presidente della Provincia e del Sindaco non demandabile al commissario straordinario nominato in seguito allo scioglimento dell'organo consiliare, posto che trattasi di fattispecie espressamente disciplinata dal comma 3, dell'art. 4 del D. Lgs. n. 149/2011"*.

Il comma 6 dello stesso articolo dispone poi che "in caso di mancato adempimento dell'obbligo di redazione e di pubblicazione, nel sito istituzionale dell'ente, della relazione di fine mandato, al sindaco e, qualora non abbia predisposto la relazione, al responsabile del servizio finanziario del comune o al segretario generale è ridotto della metà, con riferimento alle tre successive mensilità, rispettivamente, l'importo dell'indennità di mandato e degli emolumenti. Il Sindaco è, inoltre, tenuto a dare notizia della mancata pubblicazione della relazione, motivandone le ragioni, nella pagina principale del sito istituzionale dell'Ente". Anche in merito alla sanzionabilità prevista dal comma 6 la Corte dei conti nella citata Delibera n. 15/2015 rileva alcune "asimmetrie normative":

- la prima deriva dal fatto che il Sindaco/Presidente è tenuto alla sottoscrizione della relazione entro sessanta giorni dalla fine del mandato; in caso di inadempienza la sanzione a suo carico prevede la

decurtazione dell'indennità di mandato per le successive tre mensilità comprendendo quindi anche un periodo (gli ultimi trenta giorni) nel quale il Sindaco non è più in carica e pertanto non percepisce alcuna indennità. L'incongruenza è dovuta alla modifica apportata al comma 2 dell'art. 4 dal D.L. n. 16/2014 che ha ridotto da novanta a sessanta giorni il tempo a disposizione per la sottoscrizione della relazione prima della fine del mandato senza conseguentemente modificare anche il comma 6. Il mancato coordinamento tra i due commi rende impossibile determinare la sanzione da comminare al Sindaco/Presidente per le tre mensilità, e questo potrebbe comportare di fatto la riduzione del regime sanzionatorio a due anziché a tre mensilità;

- la seconda riguarda i destinatari delle sanzioni; il comma 6 fa esclusivo riferimento al Sindaco, al responsabile del servizio finanziario del comune o al segretario generale nulla prevedendo per il Presidente della Provincia, il responsabile del servizio finanziario della Provincia e del segretario generale situazione che determina l'impossibilità di applicare le sanzioni a questi soggetti non richiamati esplicitamente dal legislatore.

Spetta comunque all'Ente Locale (e non alla Corte dei conti) l'applicazione della sanzione pecuniaria tramite gli uffici preposti alla liquidazione degli stipendi e delle indennità.

Per la relazione di fine mandato il legislatore individua schemi e contenuti; con il Decreto 26 aprile 2013 il Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali del Ministero dell'Interno individua gli schemi tipo di relazione di fine mandato in conformità dei certificati di bilancio di cui all'art. 161 del TUEL (oggi sostituiti dalla comunicazioni alla banca dati delle Amministrazioni Pubbliche di cui all'art. 13, Legge 31 dicembre 2009, n. 196) nonché alle informazioni contenute nei questionari inviati periodicamente alla Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti ai sensi dell'art. 1, comma 166, Legge n. 266/2005. Uno schema tipo per i Presidenti delle Province (all. a) uno per i Sindaci dei Comuni (all. b) ed uno schema semplificato (all. c) per i Comuni con meno di 5.000 abitanti.

In merito invece ai contenuti, la relazione di fine mandato pur dovendo rispettare "criteri di sinteticità ed essenzialità" deve descrivere "in maniera dettagliata" le principali attività dall'amministrazione uscente nel corso del mandato con particolare riferimento a:

- a) il sistema ed esiti dei controlli interni;
- b) le eventuali rilievi della Corte dei conti;

- c) le azioni intraprese per il rispetto dei saldi di finanza pubblica programmati e stato del percorso di convergenza verso i fabbisogni standard;
- d) la situazione finanziaria e patrimoniale, anche evidenziando le carenze riscontrate nella gestione degli Enti controllati dal Comune o dalla Provincia ai sensi dei nn. 1 e 2 del comma 1 dell'art. 2359 Cod. civ., ed indicando azioni intraprese per porvi rimedio;
- e) le azioni intraprese per contenere la spesa e stato del percorso di convergenza ai fabbisogni standard, affiancato da indicatori quantitativi e qualitativi relativi agli output dei servizi resi, anche utilizzando come parametro di riferimento realtà rappresentative dell'offerta di prestazioni con il miglior rapporto qualità-costi;
- f) la quantificazione della misura dell'indebitamento provinciale o comunale.

La relazione, a differenza di quella di inizio mandato, deve essere certificata dall'Organo di revisione economico-finanziaria dell'Ente che ne deve attestare la veridicità e la conformità con i documenti contabili e non dell'ente.

Conclusioni

La relazione di fine mandato è quindi una "dichiarazione certificata dei saldi prodotti e delle iniziative intraprese, deliberata prima delle elezioni amministrative, e riveste, pertanto, un ruolo cardine nella valutazione politica sull'operato degli amministratori, che gli elettori andranno a svolgere nelle successive consultazioni elettorali" (4).

Il sistema delle relazioni all'inizio ed alla fine di ciascun mandato amministrativo consente di garantire la massima responsabilizzazione degli Organi di Governo e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti. Anche la riforma del processo della programmazione e rendicontazione degli Enti Locali introdotta con le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 118/2011, è improntata all'implementazione di un processo che definisca a preventivo obiettivi "misurabili e monitorabili" sia in corso di gestione (per adottare le opportune misure di

intervento in caso di scostamenti significativi rispetto alle previsioni) ma soprattutto per poter verificare a rendiconto il loro grado di raggiungimento e gli eventuali scostamenti fra risultati attesi ed effettivi; i "documenti nei quali si formalizza il processo di programmazione" degli Enti Locali "devono essere predisposti in modo tale da consentire ai portatori di interesse di valutare il grado di effettivo conseguimento dei risultati al momento della rendicontazione" (5).

I documenti della programmazione degli Enti Locali, come definisce lo stesso principio generale della flessibilità, non debbono essere interpretati come imm modificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente; ogni anno deve essere verificato lo stato di attuazione degli obiettivi strategici ed operativi contenuti nel DUP che possono essere variati rispetto a quanto previsto inizialmente (e quindi opportunamente riformulati) se supportati da adeguata motivazione. Al termine del mandato, invece, "in considerazione delle linee programmatiche di mandato e degli indirizzi strategici, ... l'Amministrazione rende conto del proprio operato attraverso la relazione di fine mandato di cui all'art. 4 del Decreto Legislativo 6 settembre 2011, n. 149, quale dichiarazione certificata delle iniziative intraprese, dell'attività amministrativa e normativa e dei risultati riferibili alla programmazione strategica e operativa dell'Ente e di bilancio durante il mandato" (6).

Forse la riforma della contabilità armonizzata ha dimenticato la relazione di inizio e fine mandato non riconoscendogli la "dignità" a tutti gli effetti di documenti fondamentali all'interno del ciclo di programmazione, gestione e rendicontazione. Sarebbe pertanto opportuno che il Principio applicato della Programmazione prevedesse uno specifico rimando alle due relazioni ricomprendendole tra gli strumenti di programmazione e rendicontazione (7), affinché il cittadino amministrato possa meglio percepire la continuità o la discontinuità gestionale che si può inevitabilmente verificare già nell'esercizio dell'avvicendamento amministrativo.

(4) G. Festa, *Riflessioni sulla contabilità degli Enti pubblici - Profili giurisprudenziali e dottrinali*, Key Editore.

(5) Pag. 1 par. 1 del Principio Contabile Applicato concernente la Programmazione di Bilancio (All. 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011).

(6) Pag. 9 par. 8.1 del Principio Contabile Applicato Concernente la Programmazione di Bilancio.

(7) Il D.M. 1° agosto 2019 ha inserito nel Principio Contabile Applicato Concernente la Programmazione di Bilancio, i paragrafi riguardanti il rendiconto della gestione dal 13.1 al 13.10.5.