

RENDICONTO DELLA SPESA

RELAZIONE SUGLI ESITI DELLE VERIFICHE SUI DATI
DEL RENDICONTO DELLA SPESA

- 1. Premessa**
- 2. Metodologie di indagine adottate**
- 3. Significatività del campione statistico**
- 4. Attività di verifica**
- 5. Risultati dell'analisi:** *5.1. Programmazione della spesa; 5.2. Acquisti per beni e servizi: 5.2.1. Affidamento diretto; 5.2.2. Congruità del prezzo; 5.2.3. Il presupposto dell'urgenza; 5.2.4. Rinnovo e proroga; 5.2.5. La verifica di regolare esecuzione; 5.3. I controlli sull'efficiente utilizzo delle risorse pubbliche; 5.4. Imputazione alla parte corrente o in conto capitale della spesa; 5.5. Ritardi nei pagamenti; 5.6. Contenzioso: 5.6.1. Indennizzi per non ragionevole durata del processo; 5.7. Altri profili di natura contabile; 5.8. Ricorso a collaborazioni esterne; 5.9 Trasmissione dei modelli 730 da parte di CAF e professionisti abilitati; 5.10. Occupazione immobili sine titulo*
- 6. I principi desumibili dagli accertamenti istruttori**
- 7. L'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata**

Allegati

1. Premessa

Con la delibera n. 21/SSRRCO/INPR/21, le Sezioni Riunite in sede di controllo hanno approvato la Programmazione dei controlli e delle analisi della Corte dei conti per l'anno 2022, confermando tra le altre attività anche l'accertamento di alcune poste di spesa del Rendiconto generale dello Stato (a valere sia sulla competenza che sui residui) prodromiche al giudizio di parificazione.

Tali verifiche - dirette ad accertare, attraverso modelli statistici consolidati in ambito europeo, la regolarità dei procedimenti di spesa posti in essere dalle amministrazioni centrali e periferiche dello Stato - sono finalizzate alla dichiarazione di affidabilità dei dati contabili esposti nel conto del bilancio.

Anche per il Rendiconto 2021 l'esame a campione di alcune voci di spesa ha riguardato una numerosità di atti più esigua, anche in considerazione degli ulteriori impegni accorsi alle amministrazioni in tema di PNRR nonché per la prosecuzione della gestione emergenziale. Il piano di campionamento è stato comunque aderente alle esigenze di rappresentatività della spesa, focalizzando l'attenzione su quelle categorie di spesa che nel tempo hanno evidenziato maggiori elementi di criticità (consumi intermedi e investimenti fissi lordi). Ciò anche al fine di evitare un ulteriore aggravio alle attività delle amministrazioni, già fortemente impegnate, non senza difficoltà, nel far fronte alle misure previste dai provvedimenti emergenziali.

La metodologia adottata nell'analisi degli ordinativi estratti ha portato ad evidenziare quelli sui quali sono state riscontrate irregolarità nella procedura attraverso cui si è proceduto al pagamento ovvero su cui si è ritenuto necessario avanzare raccomandazioni o integrazioni documentali. Ciò al fine di condurre ad unitarietà i comportamenti amministrativo-contabili nelle

ATTENDIBILITÀ DELLE SCRITTURE CONTABILI

amministrazioni, le cui azioni sono volte a raggiungere obiettivi di efficacia, efficienza ed economicità.

La limitazione del numero di ordinativi di pagamento sui quali effettuare il controllo non ha inciso, però, sui criteri di svolgimento delle attività di *audit*, finalizzate ad evidenziare le irregolarità riscontrate nelle procedure di spesa campionate, per le quali gli elementi di chiarimento forniti dalle Amministrazioni non sono stati ritenuti sufficienti.

In linea con l'attività svolta negli anni precedenti, sono stati evidenziati, altresì, i casi in cui, pur non essendo emersi motivi di irregolarità, si è ritenuto di formulare raccomandazioni finalizzate a perseguire unitarietà di comportamenti amministrativo-contabili nell'ambito delle singole articolazioni ministeriali, una migliore gestione dell'azione amministrativa ed una più efficiente allocazione delle risorse finanziarie.

L'universo di riferimento è limitato al "pagato". In relazione alla progressiva implementazione del criterio della contabilità "potenziata" ed alla modifica dell'articolazione del bilancio per azioni come unità gestionale, è auspicabile che si pervenga all'adeguamento dei sistemi informativi che riguardano il bilancio dello Stato (dalla fase di formazione, alla gestione e rendicontazione), prevedendo un pieno flusso informativo delle operazioni contabili tra i soggetti istituzionali (Ragioneria generale dello Stato, Banca d'Italia e Corte dei conti), come del resto avviene in altri Paesi europei, nei quali è da tempo consentito agli Organi esterni di controllo l'integrale accesso alle basi informative delle amministrazioni pubbliche.

2. Metodologie di indagine adottate

Alla base del piano di campionamento, basato su modelli statistici consolidati anche in ambito europeo¹, vi è lo studio della composizione del bilancio dello Stato nelle sue componenti di maggior rilievo ai fini dell'attività di *audit*.

È stata confermata la metodologia ormai consolidata negli anni precedenti e, in particolare, il *focus* sulle categorie di spesa dei consumi intermedi, dei trasferimenti correnti a famiglie e istituzioni private, degli investimenti fissi lordi e dei contributi agli investimenti ad imprese.

La popolazione obiettivo, nel 2021, registra, nelle categorie considerate, un decremento dell'8,9 per cento in termini finanziari e un aumento del 9,8 per cento in termini di titoli emessi.

TAVOLA 1
DINAMICA POPOLAZIONE OBIETTIVO PER CATEGORIA ECONOMICA
(in milioni)

Categoria economica	Pagamenti			Numero titoli di spesa emessi		
	2020	2021	Variazione 2021/2020	2020	2021	Variazione 2021/2020
Consumi intermedi	3.365	3.252,0	-3,3	93.923	91.429	-2,7
Trasferimenti correnti a famiglie e istituzioni sociali private	4.838	6.006,5	24,2	36.893	50.511	36,9
Investimenti fissi lordi e acquisti di terreni	4.614	5.875,2	27,3	14.232	14.498	1,9
Contributi agli investimenti ad imprese	7.055	2.965,1	-58,0	3.177	4.364	37,4
Totale	19.871	18.099	-8,9	148.225	162.823	9,8

Fonte: elaborazione Corte dei conti

¹ L'approccio campionario si adegua al sistema *MUS* (*Monetary Unit Sampling*) adottato dalla Corte dei conti europea per effettuare, nel contesto della dichiarazione annuale di affidabilità (*Déclaration d'Assurance-DAS*), i cc.dd. "test di convalida", mirati alla verifica *ex post* della legittimità e regolarità delle operazioni sottostanti ai conti del bilancio.

RENDICONTO DELLA SPESA

Le scelte metodologiche sono rimaste ancorate a quanto definito per l'esercizio finanziario 2020. Per quanto riguarda le fasce di importo, è stata mantenuta la suddivisione della popolazione obiettivo in fasce di importo in termini di "pagato"; in applicazione di prassi consolidate nelle indagini campionarie più diffuse, è stato confermato, inoltre, anche per il 2021, il numero dei titoli censiti (ossia considerati nella loro totalità) e, pertanto, sottoposti a controllo, tutti quelli superiori o uguali a 100 milioni di euro.

Anche per il rendiconto 2021, sono state escluse dalla popolazione obiettivo le contabilità speciali, poiché i relativi rendiconti vengono predisposti ed approvati in tempi non compatibili con la verifica in esame. Ulteriore esclusione, già prevista nei precedenti esami dei rendiconti, riguarda le spese a carattere riservato, assoggettate al controllo di altre Sezioni di questa Corte, ai sensi dall'art. 162, comma 5, del decreto legislativo n. 50 del 2016.

L'adozione di criteri statistici che evitano alla procedura di campionamento di estrarre titoli che appartengano allo stesso piano gestionale ha consentito, inoltre, un'analisi differenziata nell'ambito dei singoli capitoli di spesa. In tal modo, è stato possibile diversificare l'ambito del controllo, consentendo verifiche su tipologie di spesa connesse a differenti procedimenti amministrativi.

In sintesi, il piano di campionamento per l'affidabilità dei dati sul Rendiconto 2021 è rappresentato dalla tavola che segue:

TAVOLA 2

PIANO DI CAMPIONAMENTO 2021

Ministero	Fascia 1 (≤15.000)	Fascia 2 (>15.000 <125.000)	Fascia 3 (>125.000)	Totale
Estratti in modo casuale				
Economia e Finanze	5	7	3	15
Sviluppo economico	5	7	3	15
Lavoro e politiche sociali	5	7	3	15
Giustizia	5	7	3	15
Affari esteri e cooperazione internazionali	5	7	3	15
Istruzione	5	7	3	15
Interno	5	7	3	15
Ambiente e tutela del territorio	5	7	3	15
Infrastrutture e mobilità sostenibile	5	7	3	15
Difesa	5	7	3	15
Politiche agricole, alimentari e forestali	5	7	3	15
Cultura	5	7	3	15
Salute	5	7	3	15
Totale	65	91	39	195
Estratti in modo probabilistico (Fascia 4)				
Economia e Finanze				6
Sviluppo economico				6
Lavoro e politiche sociali				4
Difesa				5
Totale				21
Totale complessivo				216

Fonte: elaborazione SOGEI S.p.A. – Modelli di previsione e analisi statistiche finanza pubblica

I vari ministeri, come si evince dalla Tavola 2, sono egualmente rappresentati in termini di numerosità. Il campione estratto ha riguardato 195 ordinativi di pagamento, a cui si aggiungono 21 titoli censiti. Pur avendo effettuato il focus su un numero di categorie economiche inferiori rispetto a quelle dello scorso anno, i titoli censiti sono costantemente in crescita (lo scorso anno erano 18; 12 nel 2019).

ATTENDIBILITÀ DELLE SCRITTURE CONTABILI

3. Significatività del campione statistico

Sull'esercizio 2021 ha impattato, come per il 2020, l'effetto della pandemia; ciò ha indotto la Corte a confermare la metodologia utilizzata per lo scorso anno. Il piano di campionamento, infatti, è stato strutturato su un numero di pagamenti ridotto rispetto a quello degli anni precedenti, pur mantenendo medesimi criteri di rappresentatività.

L'algoritmo² che ne è derivato tiene conto delle variabili definite preventivamente ed in particolare, della stratificazione per Ministero, dei sottoinsiemi di categorie, delle fasce di importo predefinite e delle variabili e condizioni sopra descritte.

L'unità statistica è rappresentata dall'ordinativo diretto emesso nell'anno di riferimento del rendiconto, individuato in base agli elementi derivanti dal sistema informativo (Ministero competente, categoria di spesa, capitolo, denominazione capitolo, piano gestionale, numero dell'ordinativo, clausola d'impegno, beneficiario, importo, ragioneria e tesoreria di competenza, etc.).

I ministeri sono egualmente rappresentati in termini di numerosità campionaria. Per consentire l'applicazione di tutti gli "strati campionari" previsti, i ministeri considerati sono rimasti 13: il Ministero dell'Università e della Ricerca è stato considerato insieme a quello dell'Istruzione, il Ministero del Turismo unitamente a quello della Cultura. Il piano di campionamento prevede quindi che, qualora presenti, i risultati dell'estrazione tengano conto delle nuove strutture ministeriali.

Le contabilità speciali, escluse dalla "popolazione obiettivo", rappresentano circa il 50 per cento del bilancio dello Stato, in termini di pagato. Il dato rimane consistente, nonostante l'esigenza del superamento delle gestioni contabili operanti a valere su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria (con l'obiettivo della riconduzione delle relative risorse finanziarie al bilancio dello Stato³, in attuazione della legge n. 196 del 2009 e della legge "rinforzata" n. 243 del 2012).

Quanto alle ulteriori esclusioni, si evidenzia che le spese a carattere riservato costituiscono un valore esiguo, in rapporto al totale dei pagamenti (circa 89 milioni), pari ad appena lo 0,6 per cento della "popolazione obiettivo".

La popolazione obiettivo, in termini di spesa, è stata pari a circa 18 miliardi e rappresenta circa il 2,3 per cento dell'intero conto del bilancio dello Stato. In termini di numero di ordinativi diretti emessi ha costituito il 26,5 per cento del totale dei titoli di pagamento.

Da tale popolazione obiettivo, ed in relazione ai diversi livelli di rischio, sono stati estratti complessivamente n. 195 titoli, nel rispetto dei criteri definiti dalla Corte dei conti.

Le unità prese in esame⁴, nell'ambito del campione estratto e delle unità censite, sono state, in termini di spesa, pari a quasi 9,8 miliardi, di cui titoli censiti per 6,3 miliardi, e rappresentano il 34,5 per cento della "popolazione obiettivo", attestandosi quindi ad un livello di materialità (significatività) compatibile con gli standard europei.

A titolo riepilogativo, nella tavola che segue, sono riportati i dati di bilancio, la "popolazione obiettivo" e i valori del campione estratto.

² Elaborato con il supporto tecnico della SOGEI S.p.A. – Modelli di previsione e analisi statistiche finanza pubblica.

³ Si rimanda, in proposito, al capitolo sull'Ordinamento contabile, Volume I della presente Relazione.

⁴ L'estrazione del campione dal sistema informativo RGS-Corte dei conti è stata effettuata il giorno 28 gennaio 2022. I dati di riferimento, pertanto, sono stati quelli relativi alla popolazione obiettivo osservata al 7 gennaio 2022. La successiva verifica, in ordine a eventuali scostamenti, non ha comportato alcuna modifica dei titoli censiti.

RENDICONTO DELLA SPESA

TAVOLA 3

DATI FINANZIARI - CAMPIONE ESERCIZIO FINANZIARIO 2021

(in milioni)

	N. titoli emessi	Pagato totale
Totale bilancio dello Stato	758.857	989.188,0
Totale Spese finali (Tit I + Tit II)	758.578	803.108,0
Popolazione obiettivo	160.802	18.099,0
Fino a 15.000	124.460	327,0
15.000-125.000	15.927	757,0
125.000-100.000.000	7.789	9.215,0
oltre 100.000.000	18	9.571,0
Campione estratto	195	278,0
200-15.000	65	0,4
20.000-125.000	91	5,2
125.000-100.000.000	39	400,1
Ordinativi censiti	21	6.002,0
oltre 100.000.000	21	6.002,0

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati RGS

Dei 195 titoli campionati, 26 sono relativi a spese effettuate dalle strutture periferiche dell'Amministrazione centrale, per le quali si è proceduto ad un'interlocuzione diretta con le Ragionerie territorialmente competenti. Nella tavola che segue, si riportano le Ragionerie territoriali interessate ed il numero di titoli ad esse relativi.

TAVOLA 4

ORDINATIVI DI PAGAMENTO TERRITORIALI

Ministero – Ragioneria	N. titoli estratti
Ministero dell'economia e delle finanze (Roma)	1
Ministero della giustizia (Torino, Milano, Roma, Napoli, Cagliari)	7
Ministero dell'istruzione (Milano, Venezia, Trieste, Palermo)	5
Ministero della transizione ecologica (Venezia)	1
Ministero delle infrastrutture e mobilità sostenibili (Milano, Genova, Venezia, Firenze, Roma, Napoli)	8
Ministero delle politiche agricole, alimentari e forestali (Trevise, Perugia)	2
Ministero della difesa (La Spezia, Napoli)	2
Totale Titoli	26

Fonte: elaborazione Corte dei conti

4. Attività di verifica

La prosecuzione dello stato pandemico ha comportato, anche per i titoli del rendiconto 2021, l'esame da remoto, garantendo, comunque, il contraddittorio con i responsabili della spesa campionata.

Anche in sede di estrazione del campione la presenza è stata limitata solo ad alcuni rappresentanti della Corte dei conti e della SOGEI S.p.A., mentre è stata consentita la partecipazione delle amministrazioni centrali e territoriali, degli Uffici centrali di bilancio e delle Ragionerie territoriali attraverso una piattaforma informatica. Ciò ha consentito di riprodurre le medesime modalità operative utilizzate in presenza (compresa la scelta dei bussolotti contenenti i numeri da estrarre da parte delle amministrazioni).

ATTENDIBILITÀ DELLE SCRITTURE CONTABILI

Anche la successiva attività di valutazione della regolarità amministrativo-contabile dei singoli atti di spesa oggetto del campione selezionato è stata svolta da remoto, in contraddittorio con le strutture interessate delle amministrazioni centrali e periferiche dello Stato ed in collaborazione con gli Uffici di controllo del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (Uffici centrali di bilancio e Ragionerie territoriali del Ministero dell'economia e delle finanze). Per consentire un contraddittorio più proficuo, considerando le difficoltà che gli incontri da remoto presentano e per meglio organizzare gli interventi, è stata acquisita dapprima la documentazione da parte delle amministrazioni, sulle quali è stato svolto un esame preliminare; ciò ha consentito una maggiore focalizzazione degli aspetti da affrontare nelle programmate riunioni. Tale modalità ha reso, poi, possibile incontrare in videoconferenza sulla piattaforma informatica le amministrazioni decentrate, potendo, quindi, avere una visione ancora più completa delle attività e delle procedure espletate, fino all'anno scorso esaminate solo documentalmente. Si tratta di una rilevante novità che ha consentito l'instaurazione, all'interno dell'attività di verifica di affidabilità, di un contraddittorio reale, che ha costituito un'occasione di proficuo confronto con le amministrazioni e gli organi di controllo.

Le amministrazioni hanno collaborato proficuamente anche alla consueta interlocuzione successiva all'*audit*, avendo ormai consolidato un adeguato metodo di lavoro a distanza.

5. Risultati dell'analisi

A seguito dei controlli eseguiti, sono emerse irregolarità nelle sottostanti procedure di spesa per un numero contenuto di pagamenti (n. 8). Le irregolarità riscontrate hanno riguardato una percentuale, calcolata in termini di rapporto tra il numero dei titoli o il relativo importo e l'ammontare complessivo degli ordinativi di spesa campionati, non significativa sotto il profilo dell'affidabilità dei conti (il 3,7 per cento in termini numerici; circa lo 0,28 per cento sotto il profilo quantitativo).

In un numero più ampio di casi, pur accertando la regolarità della procedura di spesa, si è ritenuto di formulare raccomandazioni e osservazioni, al fine di indirizzare la gestione e le procedure amministrativo-contabili in una logica di sempre maggiore trasparenza, efficacia ed economicità, nonché di attenzione al conseguimento degli interessi pubblici.

In linea generale, è stato constatato un rilevante grado di consapevolezza, da parte delle amministrazioni, in ordine ad alcune delle irregolarità segnalate in occasione delle verifiche effettuate in anni precedenti.

In alcune ipotesi, tuttavia, il competente Ufficio del Ministero che ha emesso l'ordinativo di spesa campionato non ha dato riscontro alle richieste di chiarimento o integrazione documentale formulate nel corso dell'esame istruttorio, non permettendo una valutazione conclusiva sulla regolarità del titolo di spesa e l'esigenza di una prosecuzione degli accertamenti.

Nei paragrafi seguenti sono esposte le irregolarità emerse e le osservazioni formulate in sede istruttoria.

5.1. Programmazione della spesa

Il sistema del bilancio pubblico è conformato, tra l'altro, al principio di programmazione.

La gestione della spesa deve essere indirizzata al perseguimento di obiettivi specificamente programmati, entro i limiti consentiti dalla normativa vigente. Per raggiungere detti obiettivi e rispettare l'equilibrio di bilancio, strumento utile è la programmazione corretta e tempestiva dei fabbisogni, unita ad un costante monitoraggio della spesa.

La programmazione consente di perseguire le esigenze della pubblica amministrazione anche in un'ottica di contenimento dei costi, grazie al tempestivo adempimento delle obbligazioni (evitando il rischio del pagamento di interessi moratori).

Un'adeguata programmazione è risultata necessaria per la predisposizione di convenzioni finalizzate a disciplinare l'erogazione di servizi ripetuti nel tempo, prestati, in prevalenza da operatori economici terzi, sia con aggiudicazione previa gara che in virtù di affidamento diretto a

RENDICONTO DELLA SPESA

società c.d. *in house* (ipotesi, queste ultime, in cui sono emerse fattispecie di ritardo nel rinnovo delle convenzioni). Tale considerazione vale anche per i rapporti con le organizzazioni del c.d. “*terzo settore*”, nei confronti delle quali sono stati registrati vari ritardi nell'erogazione dei contributi volti a sostegno delle attività prestate a favore della collettività.

In generale, nel settore degli appalti pubblici, una corretta pianificazione degli interventi si pone quale strumento funzionale ad evitare il ricorso all'affidamento diretto motivato da urgenze, per evenienze invece prevedibili (forniture e servizi che presentano carattere duraturo e continuo nel tempo).

È stato rilevato, inoltre, ritardo nell'effettuazione di pagamenti, causato dai tempi di reinscrizione di residui passivi caduti in perenzione, che ha comportato, in alcuni casi, oneri per spese ed interessi. Sul punto, appare necessario procedere all'imputazione degli impegni in ragione della loro esigibilità, riducendo il fenomeno della perenzione dei residui e, di conseguenza, i rischi di ritardo nei pagamenti.

Altre volte, invece, pur in presenza di una corretta programmazione, l'amministrazione ha dovuto ridurre i beni o servizi (continuativi o ricorrenti) da acquistare per sopravvenuta riduzione dei fondi messi a disposizione dalla legge di bilancio.

5.2. Acquisti per beni e servizi

Le spese per consumi intermedi, nel cui ambito rientrano gli acquisti di beni e servizi, costituiscono una delle principali componenti della spesa pubblica.

5.2.1. Affidamento diretto

L'analisi dei provvedimenti adottati dalle Amministrazioni per giustificare gli affidamenti diretti di acquisto di beni e servizi ha palesato una tendenza alla genericità della motivazione, nel presumibile presupposto che l'affidamento diretto possa essere giustificato con il solo richiamo alla soglia di valore pro tempore vigente (139.000 euro nel 2021, in virtù delle regole speciali introdotte per fronteggiare la crisi pandemica).

Al riguardo, va evidenziato che l'articolo 36 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 richiede che l'affidamento diretto debba essere sorretto da una motivazione che, anche se sinteticamente, renda contezza dei presupposti che giustificano l'affidamento diretto e della congruità del relativo corrispettivo (peraltro, l'esigenza di motivazione del provvedimento amministrativo ha fonte, in generale, nella legge 7 agosto 1990, n. 241).

Analogamente, nella motivazione della delibera o determina a contrarre, occorre esplicitare, ove si tratti di procedura negoziata senza bando di gara (art. 63 d.lgs. n. 50 del 2016), le verifiche effettuate circa l'infungibilità del bene contrattuale prescelto.

Appare necessario, altresì, che, anche nelle ipotesi di affidamento diretto, sia conservata, ove esperita, la documentazione relativa all'avvenuto esperimento di indagini di mercato ed alla comparazione con i prezzi praticati nel mercato di riferimento.

5.2.2. Congruità del prezzo

L'articolo 36 del decreto legislativo n. 50 del 2016 consente, come accennato, per importi inferiori predeterminate soglie, l'affidamento diretto ad un unico operatore economico, anche senza previa consultazione di altri.

Tuttavia, rimane necessaria la preventiva verifica in ordine alla congruità dei prezzi offerti, da provare (ed esplicitare nel provvedimento di affidamento) sulla base di attendibili parametri di riferimento (listini ufficiali, prezzo praticato ad altre amministrazioni, etc.).

Costituisce principio generale della contrattualistica pubblica, infatti, quello per il quale ogni volta che la legge consente un affidamento diretto o, comunque, non preceduto da procedura di gara pubblica, maggiore è l'esigenza di dimostrare la qualità e la congruità del prezzo (di tale

ATTENDIBILITÀ DELLE SCRITTURE CONTABILI

principio è espressione specifica, altresì la motivazione c.d. rafforzata richiesta, per gli affidamenti *in house*, dall'art. 192, comma 2, del d.lgs n. 50 del 2016⁵)⁶.

5.2.3. Il presupposto dell'urgenza

L'articolo 63 del decreto legislativo n. 50 del 2016 disciplina la procedura negoziata per ragioni di urgenza, legittimamente esperibile nei casi tassativamente individuati dal legislatore.

Le ragioni di urgenza, tuttavia, devono essere qualificate, vale a dire non addebitabili ad inerzia dell'amministrazione ed aventi fonte in una obiettiva impossibilità di acquisire la prestazione mediante le ordinarie procedure.

Nel corso dell'attività di controllo, è stato più volte rilevata la non manifesta evidenza di tali circostanze nel corpo della motivazione del provvedimento (tali elementi sono stati desunti solo sulla base della documentazione fornita a seguito dell'istruttoria).

In particolare, nel caso in cui l'urgenza sia la conseguenza di una situazione di rischio, deve essere data contezza che il ricorso a tale procedura sia ricollegabile a un concreto pericolo per la pubblica o privata incolumità.

5.2.4. Rinnovo e proroga

L'Amministrazione, una volta scaduto il termine contratto, qualora abbia ancora la necessità di avvalersi dello stesso tipo di prestazioni eseguite, è tenuta ad effettuare una nuova gara. Una protrazione del rapporto può, però, verificarsi tramite gli istituti del rinnovo o della proroga. Il primo comporta una nuova negoziazione con il medesimo soggetto e ha come contenuto l'integrale conferma delle precedenti condizioni negoziali (o la modifica di alcune di esse); la seconda, invece, da accordare prima della scadenza del contratto, ha come solo effetto il differimento del termine finale del rapporto, il quale rimane, per il resto, regolato dall'atto originario.

In particolare, il rinnovo è consentito ove previsto nell'iniziale documentazione di gara o di affidamento (e, come tale, deve essere necessariamente espresso e formalizzato in apposito atto). La proroga ha carattere temporaneo ed è ammissibile nei casi nei quali vi sia l'effettiva necessità di assicurare il servizio nelle more del reperimento, con le ordinarie procedure, di un nuovo contraente ed il ritardo non sia ascrivibile a ragioni dipendenti dall'Amministrazione⁷.

Essa, inoltre, deve essere adeguatamente motivata e rappresenta uno strumento atto ad assicurare, nel passaggio da un vincolo contrattuale ad un altro, la continuità dell'azione amministrativa⁸.

⁵ Questa Corte, anche in sede di controllo preventivo di legittimità, ha avuto modo di ribadire l'obbligo, imposto alle amministrazioni aggiudicatrici di affidamenti *in house*, di effettuare una valutazione preventiva della congruità dell'offerta, palesando gli esiti delle verifiche effettuate sull'economicità dell'affidamento diretto.

⁶ Si ricorda, in proposito, come, di recente, il legislatore, nell'ambito delle misure di semplificazione tese all'attuazione degli interventi finanziati dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (e del Piano complementare), ha previsto (art. 10, comma 3, del d.l. n. 77 del 2021, convertito dalla legge n. 108 del 2012) che, ai fini dell'articolo 192, comma 2, del d.lgs. n. 50 del 2016, la valutazione della congruità economica dell'offerta ha riguardo all'oggetto e al valore della prestazione e la motivazione del provvedimento di affidamento dà conto dei vantaggi, rispetto al ricorso al mercato, derivanti dal risparmio di tempo e di risorse economiche, mediante comparazione degli standard di riferimento della società Consip S.p.A. e delle centrali di committenza regionali.

⁷ Ai sensi dell'art. 106, comma 11, del decreto legislativo n. 50 del 2016, "La durata del contratto può essere modificata esclusivamente per i contratti in corso di esecuzione se è prevista nel bando e nei documenti di gara una opzione di proroga. La proroga è limitata al tempo strettamente necessario alla conclusione delle procedure necessarie per l'individuazione di un nuovo contraente. In tal caso il contraente è tenuto all'esecuzione delle prestazioni previste nel contratto agli stessi prezzi, patti e condizioni o più favorevoli per la stazione appaltante".

⁸ In ipotesi di "servizi indefettibili per legge", la giurisprudenza contabile (sul punto, Corte dei conti, Sezione centrale del controllo di legittimità sugli atti del Governo e delle Amministrazioni dello Stato, deliberazione 27 aprile 2015, n. SCCLEG/10/2015/PREV) ha avuto modo di precisare che "anche laddove la proroga si protragga per un tempo confliggente con l'esigenza di celerità del procedimento amministrativo, è possibile procedere – in sede di controllo

RENDICONTO DELLA SPESA

L'esame istruttorio ha palesato alcuni casi di proroga protratti per un cospicuo lasso temporale, in alcuni casi in attesa della conclusione delle procedure di gara da parte della contrale di committenza a cui le Amministrazioni dello Stato devono rivolgersi (CONSIP), in altre in ragione di ritardi nel rinnovo di convenzioni di servizio con società c.d. in house.

5.2.5. La verifica di regolare esecuzione

Ai sensi dell'articolo 102 del decreto legislativo n. 50 del 2016, *"I contratti pubblici sono soggetti (...) a verifica di conformità per i servizi e per le forniture, per certificare che l'oggetto del contratto in termini di prestazioni, obiettivi e caratteristiche tecniche, economiche e qualitative sia stato realizzato ed eseguito nel rispetto delle previsioni e delle pattuizioni contrattuali"* (comma 2).

Per i servizi di importo inferiore alla soglia di cui all'articolo 35 del medesimo Codice, il certificato di verifica di conformità può essere sostituito con uno di regolare esecuzione rilasciato dal responsabile unico del procedimento. Tale certificato deve essere "emesso" non oltre tre mesi dalla data di ultimazione delle prestazioni oggetto del contratto (articolo 102, comma 3), configurando un adempimento funzionale ad attestare, anche dal punto di vista contabile, la corrispondenza dei servizi ovvero delle forniture ai termini ed alle condizioni pattuiti.

Nei casi esaminati in sede di attività istruttorio, è stato in particolare osservato che la liquidazione (presupposto per il pagamento) può avvenire solo a seguito della verifica della regolare esecuzione delle prestazioni, previa eventuale contestazione all'impresa fornitrice e composizione di contrasti secondo le procedure previste dal contratto.

In più casi è stata segnalata, inoltre, l'esigenza di verificare l'adeguatezza dei sistemi di verifica e di monitoraggio dei contributi erogati in base alla legge, anche attraverso un esame a campione sui singoli beneficiari.

5.3. I controlli sull'efficiente utilizzo delle risorse pubbliche

L'efficiente utilizzo delle risorse pubbliche presuppone un esercizio effettivo delle attività di vigilanza e monitoraggio da parte dell'amministrazione, da espletarsi in maniera coordinata con le altre amministrazioni eventualmente coinvolte ovvero cointeressate.

Tale controllo consente di evitare, per esempio, che il soggetto beneficiario riceva, per la medesima iniziativa, finanziamenti ulteriori rispetto a quelli spettanti. In tale ottica, è stato osservato che, nei casi di erogazione di contributi, sussidi o benefici economici, l'amministrazione procedente è tenuta ad effettuare puntuali controlli sulla rendicontazione della spesa o sull'effettiva finalizzazione agli scopi previsti dalla legge (con eventuale recupero in caso di accertamento di irregolarità).

Tali controlli si rendono necessari anche nelle ipotesi di finanziamento a fondo perduto, in particolare al fine di verificare la coerenza tra la spesa sostenuta e le finalità previste dalla norma.

5.4. Imputazione alla parte corrente o in conto capitale della spesa

In sede di controllo è emerso, in un caso, l'utilizzo di un capitolo di parte capitale per un impegno di spesa apparso, in base alla documentazione allegata all'ordinativo, di parte corrente.

Si trattava di un affidamento ad una società *in house*, concernente servizi finalizzati, come precisato dall'amministrazione in sede istruttorio, alla conservazione, potenziamento e realizzazione di progetti sperimentali a inerenti modelli di gestione, esposizione e valorizzazione dei beni culturali e del paesaggio, nonché progetti per la digitalizzazione (nell'ambito dello spettacolo).

In proposito, è stata sottolineata l'esigenza di esplicitare, nel provvedimento di

preventivo di legittimità – all'ammissione al visto ed alla registrazione dell'atto di differimento del termine di scadenza dei contratti (...) in ossequio al superiore principio di continuità dell'azione amministrativa".

ATTENDIBILITÀ DELLE SCRITTURE CONTABILI

affidamento, gli elementi alla base dell'imputazione della spesa fra quelle in conto capitale, opzione che presuppone l'acquisizione di un'utilità a fruizione pluriennale per l'Amministrazione, propria delle immobilizzazioni, anche immateriali.

5.5. Ritardi nei pagamenti

Il rispetto dei termini di pagamento delle transazioni commerciali configura uno specifico obbligo a carico di ciascuna amministrazione pubblica, non solo nell'ottica dei rapporti intercorrenti con il contraente, ma anche sui bilanci pubblici in ragione del fisiologico incremento dei prezzi che si accompagna agli oneri, per l'operatore economico, di ricevere pagamenti in ritardo. Gli effetti dell'inadempimento si riflettono, inoltre, in termini di eventuali maggiori spese per interessi moratori e oneri accessori.

A tale fine, ogni procedura di spesa, sin dalla fase della programmazione, deve essere coperta dal pertinente stanziamento, da mantenere sino al pagamento.

Ove il fenomeno dei ritardi sia particolarmente sensibile e diffuso, oltre a profilarsi le ordinarie responsabilità civili o amministrativo-contabile, lo Stato italiano, come è accaduto di recente, potrebbe essere oggetto di procedura d'infrazione da parte dell'Unione europea.

L'indagine istruttoria ha fatto emergere, altresì, in alcuni casi, un cospicuo ritardo fra il momento dello stanziamento di risorse destinate al riconoscimento di contributi a enti del c.d. terzo settore e quello della loro materiale erogazione, dovuto al contenzioso instaurato innanzi alla magistratura amministrativa (in ordine ai criteri di attribuzione) ed a problematiche amministrative interne al Ministero (scadenza dell'incarico del direttore generale preposto), oltre che alla necessità di attendere il perfezionamento della procedura di reiscrizione dei residui passivi, andati *medio tempore* in perenzione.

In alcune ipotesi è parso opportuno segnalare l'esigenza di interventi normativi e/o organizzativi volti ad accelerare l'*iter* per l'erogazione dei contributi (in particolare, per quelli articolati in acconti e saldo, necessitanti di un momento di puntuale verifica) implementando il sistema informatico deputato al calcolo delle somme da destinare a titolo di finanziamento.

5.6. Contenzioso

Un cenno particolare merita, in relazione alle rilevanti ricadute finanziarie, il fenomeno del contenzioso, che dovrebbe essere oggetto di un costante monitoraggio, sia con riferimento alla fase pregiudiziale, valutando tempestivamente la fondatezza delle istanze avanzate in via amministrativa, che al tempestivo adempimento dei titoli giudiziali emessi a conclusione dei giudizi.

Laddove, infatti, la soccombenza dell'amministrazione possa ritenersi prevedibile, in presenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di merito o di legittimità, risulta opportuna l'attivazione degli schemi deflattivi del contenzioso previsti dalla legge (finalizzati ad anticipare la trattazione delle problematiche in fase amministrativa ed evitare, così, la condanna al pagamento delle spese di lite ed il maturare di interessi legali sulla sorte capitale).

Inoltre, ai fini di una corretta imputazione degli impegni pluriennali ed una coerente programmazione della spesa, oltre ad un continuo monitoraggio dei giudizi in corso, si ritiene necessario che le amministrazioni predispongano, annualmente, una relazione contenente le previsioni degli oneri da eventuali soccombenze. Ciò anche al fine di definire più esattamente le esigenze di integrazione degli stanziamenti ed evitare il pagamento di interessi moratori per la liquidazione tardiva di sentenze di condanna.

Particolare attenzione deve essere rivolta, poi, ad evitare il giudizio di esecuzione, attivando modalità organizzative che consentano il pagamento tempestivo della sorte capitale e delle

RENDICONTO DELLA SPESA

eventuali spese di lite⁹.

In linea di principio, ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 174 del 2016, c.d. Codice della giustizia contabile, in caso di condanna al pagamento di spese legali a seguito di soccombenza in giudizio, l'amministrazione deve effettuare tempestiva denuncia alla competente Procura erariale.

Nei casi oggetto di istruttoria è stato rilevato che, laddove sia normativamente previsto un termine per la liquidazione di indennizzi (per esempio, da prolungata durata dei giudizi o da ingiusta detenzione), è necessario che l'amministrazione adegui le procedure di spesa al fine di evitare l'insorgere di ulteriori contenziosi (giudizi di ottemperanza).

Infine, in proposito, si ritiene significativo fare cenno anche al fenomeno, palesato anche dal Ragioniere generale dello Stato nel corso dell'interlocuzione istruttoria, dell'eccessivo ricorso agli speciali ordini di pagare in conto sospeso (SOP), di cui all'articolo 14 del decreto-legge n. 669 del 1996, profilo non irrilevante sul piano contabile, che potrebbe essere ridotto con una maggiore attenzione, da parte di alcune amministrazioni, nel prevenire e monitorare il proprio contenzioso, nonché, con un più ampio utilizzo degli strumenti di flessibilità di bilancio, tenendo conto dell'esigibilità delle obbligazioni che devono essere adempiute.

5.6.1. Indennizzi per non ragionevole durata del processo

Alcuni titoli di spesa campionati hanno riguardato somme da corrispondere a titolo di equa riparazione per violazione del termine ragionevole di durata del processo e per il mancato rispetto della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (legge 24 marzo 2001, n. 89, art. 2).

I dati aggiornati confermano un maggiore smaltimento dell'arretrato, che ha comportato un consistente aumento degli ordini di pagamento (nell'anno 2012 i titoli riscontrati dall'UCB presso il MEF erano poco più di 6.000, mentre nel 2021 sono diventati quasi 20.500). Con il decreto di ristrutturazione del Ministero, sono stati creati tre nuovi uffici che si occupano di tale gestione. A ciò deve aggiungersi che l'Amministrazione ha proceduto a predisporre una procedura automatizzata per l'inserimento delle richieste e l'inoltro della documentazione, nell'ottica di ridurre ulteriormente i ritardi nella liquidazione delle pratiche.

5.7. Altri profili di natura contabile

Dalle analisi svolte sul campione estratto, sono emersi alcuni casi in cui l'imputazione al bilancio non è risultata coerente con la tipologia della spesa effettuata, con la denominazione del capitolo o con la classificazione economica utilizzata.

Si rinvia, invece, per i profili di irregolarità o criticità derivanti dall'applicazione del principio della competenza finanziaria c.d. potenziata e, in particolare, dell'impegno pluriennale ad esigibilità (IPE) all'apposito successivo paragrafo.

5.8. Ricorso a collaborazioni esterne

Alcuni titoli di spesa esaminati hanno riguardato l'erogazione di compensi relativi a collaborazioni professionali esterne con le pubbliche amministrazioni. Al riguardo, deve essere ricordato come il legislatore abbia, negli ultimi anni, manifestato un certo disfavore verso tale tipologia di incarichi. Occorre rammentare, in proposito, che l'articolo 7, comma 6, del decreto

⁹ Al riguardo, si rileva che, ai sensi dell'art. 14 della legge 28 febbraio 1997, n. 30, come modificato dall'art. 147 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, le Amministrazioni dello Stato "(...) completano le procedure per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva e comportanti l'obbligo di pagamento di somme di denaro entro il termine di 120 giorni dalla notificazione del titolo esecutivo. Prima di tale termine il creditore non ha diritto di procedere ad esecuzione forzata nei confronti delle suddette amministrazioni ed enti, né possono essere posti in essere atti esecutivi". Pertanto, ove il pagamento intervenga entro 120 giorni dalla notifica della sentenza, non vi è titolo giuridico per richiedere le spese della fase esecutiva.

ATTENDIBILITÀ DELLE SCRITTURE CONTABILI

legislativo 30 marzo 2001, n. 165, che rappresenta la fondamentale norma di riferimento, dispone che il ricorso a tale tipologia di rapporti sia ammissibile solo per prestazioni particolarmente qualificate. Inoltre, tali contratti possono riguardare esclusivamente esigenze specifiche cui le amministrazioni non possono oggettivamente fare fronte con il personale in servizio, circostanza che deve essere preliminarmente accertata da parte delle amministrazioni.

5.9. Trasmissione dei modelli 730 da parte di CAF e professionisti abilitati

L'Amministrazione ha evidenziato un costante decremento dello stanziamento di bilancio per effetto dell'introduzione della "dichiarazione precompilata", che avrebbe dovuto comportare un minor ricorso all'assistenza dei CAF e dei professionisti. Si è passati da un volume iniziale di stanziamenti pari ad euro 321.497.790, nel 2015, agli attuali 216.897.790 euro, per gli anni 2019 e successivi. A tale riduzione, tuttavia, ha fatto seguito un aumento del volume delle dichiarazioni presentate attraverso i CAF e i professionisti, passate da 15.106.915 nel 2015 a 16.256.778 nel 2021. Conseguentemente, per effetto di quanto previsto dall'art. 2 del d.m. 1° settembre 2016, si è reso necessario ridurre il compenso base spettante a CAF e professionisti per ogni modello inviato, proporzionalmente allo stanziamento di bilancio. Nello specifico, la percentuale di riduzione è passata dal 23,95 per cento del 2017 al 46,14 per i modelli del 2021.

5.10. Occupazione immobili sine titolo

Vari ordinativi di pagamento sono risultati non regolari, in quanto emessi in assenza di un valido rapporto negoziale, ma a titolo di mero indennizzo per un'occupazione *sine titolo* di un immobile funzionale all'espletamento delle attività istituzionali.

Nello specifico, un titolo di spesa è riferito al pagamento di una quota di indennità per l'occupazione, *sine titolo*, per l'anno 2021, di un immobile adibito a sede istituzionale di un Ministero. Il contratto di locazione risalente al 2006 e rinnovato al 2012, è scaduto nel 2018. Nelle more, la proprietà dell'immobile, in virtù di un mutamento della compagine societaria e del conferimento del bene in un fondo di investimento immobiliare, non ha ritenuto congrua l'offerta di rinnovo formulata dall'Amministrazione sulla base del parere di congruità formulato dall'Agenzia del demanio.

L'Amministrazione ha anche attivato la procedura, prevista dalle norme, finalizzata alla individuazione di altro immobile demaniale, conclusa con un esito negativo. Di conseguenza, è stata attivata la ricerca di un immobile anche a prezzi di mercato con operatori privati, mediante pubblicazione nell'albo pretorio del Comune di Roma.

A causa dell'indisponibilità di immobili idonei, l'Amministrazione ha mantenuto occupato l'immobile oggetto dell'ordinativo. *Medio tempore*, sono state avviate una serie di interlocuzioni fra l'Agenzia del demanio, la Direzione generale competente del Ministero e il Vertice politico, atte a trovare una soluzione alternativa, quale l'acquisto dell'immobile.

La Corte rinvia a un'eventuale successiva indagine l'analisi complessiva delle occupazioni *sine titolo* da parte delle pubbliche amministrazioni.

Similari le situazioni riscontrate negli altri casi.

6. I principi desumibili dagli accertamenti istruttori

Di seguito sono sinteticamente riportate le osservazioni formulate, analiticamente sviluppate nelle singole schede, alla cui analisi si rinvia per una migliore puntualizzazione delle singole fattispecie e dei percorsi logico-giuridici, in questa sede necessariamente sintetizzati.

Classificazione della spesa

- Le spese che, pur determinando in astratto una valorizzazione del patrimonio dell'amministrazione procedente, rappresentino erogazioni necessarie per il funzionamento

RENDICONTO DELLA SPESA

della medesima, devono essere iscritte tra quelle correnti e non tra quelle in conto capitale. In presenza di un affidamento diretto senza gara, è necessario che la competente struttura dell'Amministrazione valuti ed attesti la congruità del corrispettivo, anche in sede di rinnovo, tenendo conto non solo del prezzo praticato dagli strumenti convenzionali di acquisizione del settore pubblico ma anche del bene o del servizio richiesto.

- L'Amministrazione può procedere a un affidamento diretto anche con soggetto diverso da quello risultante dalla richiesta di offerta tramite il Mepa, solo laddove sia documentato che la soluzione proposta da quest'ultimo sia totalmente inadeguata alle esigenze di servizio.
- L'attestazione in ordine alla congruità del prezzo del bene o del servizio deve essere effettuata sulla base di apposite indagini di mercato, di cui deve darsi conto nelle premesse del provvedimento di affidamento.
- È necessario che tanto la congruità del prezzo quanto la regolare esecuzione siano attestate e non meramente dichiarate.
- L'Amministrazione può procedere mediante procedura negoziata per ragioni di urgenza solamente nelle ipotesi in cui l'urgenza non sia dipesa da inerzia della stessa Amministrazione, nonché in ipotesi di oggettiva e imprevedibile impossibilità di acquisire la prestazione mediante le procedure ordinarie, stante la natura derogatoria alla regola di evidenza pubblica. Di tali ragioni, deve essere data opportuna e congrua motivazione nel provvedimento di affidamento.
- La proroga del contratto, così come quella di una convenzione, avendo come solo effetto quello di differire il termine finale dell'originale contratto, ha natura eccezionale e derogatoria rispetto al principio del confronto concorrenziale. Per tale motivo, è possibile ricorrere a tale istituto solamente laddove sia necessario garantire la continuità del servizio ed il ritardo non sia ascrivibile all'inerzia dell'Amministrazione.
- Anche la convenzione con organizzazioni di volontariato per lo svolgimento di un servizio sociale deve essere accompagnata da motivazione idonea a rappresentare le ragioni della scelta di una controparte specifica.

Collaborazioni esterne

- Il ricorso a collaborazioni di professionalità esterne è consentito soltanto per far fronte ad esigenze temporanee e non strutturali, limitatamente a carenze qualitative e non quantitative (ponendo queste ultime il diverso problema dell'adeguamento dell'organico) riferibili a particolari figure professionali non presenti all'interno dell'amministrazione conferente.

Contenzioso

- Al fine di deflazionare, quanto più possibile, il contenzioso, è opportuno che l'Amministrazione intraprenda, in via amministrativa, tutte le iniziative ritenute necessarie.
- Laddove sia normativamente previsto un termine per la liquidazione di indennizzi, è necessario che l'Amministrazione adegui le proprie procedure di spesa al fine di evitare l'insorgere di contenziosi che potrebbero comportarne la soccombenza.
- Al fine di limitare danni per l'Erario in termini di pagamento di spese legali ed interessi, l'Amministrazione è tenuta a fare un uso più intenso degli strumenti deflattivi del contenzioso, nonché a eseguire più celermente le sentenze di condanna.
- È necessario che l'Amministrazione proceda ad un tempestivo pagamento delle fatture emesse dalle ditte fornitrici di servizi, al fine di evitare l'insorgere di maggiori oneri, con conseguente danno all'Erario.

Immobili (acquisto di)

- Le operazioni di acquisto di beni immobili da parte delle pubbliche amministrazioni devono essere accompagnate, tra l'altro, da documentazione dell'indispensabilità e indilazionabilità dell'operazione.

ATTENDIBILITÀ DELLE SCRITTURE CONTABILI

Immobili (locazione di)

- Ai fini della stipulazione di contratti di locazione immobiliare, e della determinazione del relativo canone, la valutazione di congruità del canone rilasciata dall’Agenzia del Demanio deve essere temporalmente prossima e allegata agli atti propedeutici al pagamento, anche al fine di tenere conto di eventuali previsioni normative che stabiliscano una riduzione del corrispettivo.

Immobili (occupazione di)

- L’occupazione senza un legittimo titolo di beni immobili da parte di una pubblica amministrazione costituisce a monte una situazione irregolare, che comporta a valle la corresponsione di specifiche indennità e, quindi, l’erogazione di risorse pubbliche che sarebbe stata evitata con una gestione efficiente delle esigenze di dislocazione delle sedi istituzionali.

Personale

- In sede di conferimento di incarichi a personale, anche in congedo, della pubblica amministrazione, è necessario verificare il rispetto del limite previsto per i soggetti che percepiscano emolumenti a carico delle finanze pubbliche.

Procedure di controllo

- L’Amministrazione è tenuta a prevedere all’imputazione degli impegni in ragione della loro esigibilità, al fine di ridurre il fenomeno della perenzione dei residui e, di conseguenza, i rischi di ritardi nei pagamenti derivanti dalla loro reinscrizione.
- L’Amministrazione è tenuta a prevedere adeguati meccanismi di monitoraggio dei contratti in essere, delle prestazioni effettuate, delle fatture emesse e di quelle pagate, non solo al fine di effettuare tempestivamente i pagamenti, ma anche, se necessario, di procedere alle necessarie contestazioni.
- Nelle ipotesi di erogazione di un contributo finalizzato a determinati obiettivi, l’Amministrazione è tenuta a verificare, sia a preventivo che a consuntivo, in quest’ultimo caso anche a campione, la coerenza dei progetti e delle attività svolte con le finalità normativamente previste.

Programmazione della spesa

- Appare necessario procedere alla valutazione dell’impatto sociale dell’attività svolta degli enti del “terzo settore”, ai fini dell’eventuale erogazione di contributi; in ogni caso, le stesse risorse finanziarie loro assegnate sono caratterizzate da un vincolo di destinazione soggettiva, essendo concesse a specifiche tipologie di enti che presentano progetti o iniziative aventi ad oggetto lo svolgimento di attività di interesse generale e per tale ragione non possono essere utilizzate per altre finalità non contemplate dalla normativa di riferimento.
- Un’attenta programmazione della spesa costituisce principio primario del sistema di contabilità pubblica. Essa deve formare oggetto di costante monitoraggio e periodica verifica, nel corso dell’esercizio, al fine di valutare l’aderenza fra i fabbisogni e la conclusione effettiva delle procedure di affidamento.
- Un’attenta programmazione della spesa e del fabbisogno costituisce principio primario del sistema di contabilità pubblica. Essa deve formare oggetto di costante monitoraggio e periodica verifica, nel corso dell’esercizio, al fine di valutare l’aderenza fra le risorse stanziare e le reali possibilità di utilizzazione dei beni acquistati, come nel caso in cui si tratti di prodotti soggetti a scadenza.
- Un’attenta programmazione della spesa costituisce principio primario del sistema di contabilità pubblica. Essa deve formare oggetto di costante monitoraggio e periodica verifica, nel corso dell’esercizio, anche al fine di evitare ritardi fra il momento dello stanziamento delle risorse e quello della loro materiale erogazione, dovuto a eventi esterni

RENDICONTO DELLA SPESA

quali l'instaurazione di contenzioso, ritardi nelle verifiche, rallentamenti nella realizzazione dei progetti.

- Un'attenta programmazione e un costante monitoraggio della spesa consentono di procedere al corretto dimensionamento dei capitoli di bilancio, in linea con gli interventi programmati, evitando in tal modo ritardi nell'adempimento ed il pagamento di interessi di mora.

7. L'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata

Il presente paragrafo espone alcune considerazioni in relazione all'applicazione, in base alle risultanze desumibili dagli accertamenti sugli ordinativi di spesa, nonché alle relazioni prodotte in merito dal Ragioniere generale dello Stato e dagli Uffici centrali di bilancio presso i vari ministeri. Si rinvia, per le valutazioni di carattere generale, al capitolo relativo all'Ordinamento contabile della presente Relazione.

La nuova formulazione dell'art. 34 della legge n. 196 del 2009 (come risultante dalle modifiche apportate dai d.lgs. n. 93 del 2016 e n. 29 del 2018) ha modificato, dal 1° gennaio 2019, la disciplina degli impegni di spesa, prevedendo che, al momento dell'iscrizione nelle scritture contabili, le amministrazioni debbano tener conto, ai fini dell'imputazione al bilancio, degli esercizi in cui le obbligazioni diventano esigibili. Pertanto, l'impegno di spesa (di seguito anche IPE, acronimo di impegno pluriennale ad esigibilità) deve essere imputato sugli stanziamenti, di competenza e cassa, dell'esercizio (o degli esercizi) in cui le obbligazioni si stima vengano a scadenza (in base al sottostante titolo giuridico, avente fonte nella legge, in un provvedimento, in un contratto o negli altri atti o fatti idonei a produrre un'obbligazione giuridica passiva a carico del bilancio dello Stato).

Con il nuovo sistema di imputazione degli impegni di spesa il legislatore ha inteso rafforzare il ruolo del bilancio di cassa, avvicinando il momento dell'impegno a quello del pagamento, al fine di ridurre la formazione di residui passivi e assicurare, attraverso l'obbligo, per i responsabili della gestione dei programmi di spesa, di predisporre un adeguato piano finanziario o cronoprogramma, la corretta programmazione delle risorse di cassa e una migliore formulazione delle previsioni di bilancio per gli anni successivi.

Di conseguenza, dal 1° gennaio 2019, le Amministrazioni statali hanno dovuto informare la contabilizzazione al bilancio degli impegni di spesa alla nuova conformazione del principio della contabilità finanziaria c.d. potenziata (sia per la spesa c.d. primaria che per quella effettuata a mezzo dei funzionari delegati).

In base agli accertamenti istruttori condotti, in particolare grazie alla collaborazione degli Uffici centrali di bilancio del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (di seguito, anche UCB) presso i vari Ministeri (nonché, per la spesa effettuata dalle articolazioni decentrate delle Amministrazioni, delle Ragionerie territoriali dello Stato), sono emersi alcuni indici che hanno evidenziato una ancora non completa attuazione di tale principio, sia pure in un contesto di sensibile miglioramento rispetto all'esercizio precedente¹⁰.

A tal proposito, va evidenziato, in primo luogo, quanto riferito dal Ragioniere generale dello Stato in ordine alle difficoltà manifestate dalle Ragionerie territoriali, in sede di verifica della corretta imputazione degli impegni di spesa, derivanti dalla carenza o dai ritardi nelle assegnazioni di fondi, incidente sulla corretta imputazione alle annualità di riferimento. Tale patologia rende impossibile, per le strutture ministeriali decentrate, assumere impegni a esigibilità su più anni, stante l'insufficienza delle risorse assegnate ai fini della copertura finanziaria dei contratti stipulati. Il ritardo con cui vengono assegnate le risorse finanziarie o l'insufficienza delle stesse induce, infatti, le amministrazioni a procrastinare la stipula dei contratti fino al momento in cui si rendono disponibili le necessarie coperture, mentre la mancata assegnazione di risorse per esercizi successivi a quello corrente disincentiva la stipula di contratti per periodi superiori ad un anno. Per analoghi motivi, talune amministrazioni, per le spese correnti a carattere

¹⁰ Come evidenziato, per esempio, dagli UCB presso il Ministero degli Interni, della Giustizia, degli Affari esteri e della cooperazione internazionale

ATTENDIBILITÀ DELLE SCRITTURE CONTABILI

continuativo, imputano l'intero importo dell'impegno sulla competenza dell'annualità di assunzione ed effettuano i pagamenti in conto residui, anche quando il corrispettivo del contratto sarebbe esigibile in annualità successive. Tali criticità gestionali hanno un impatto diretto anche sulla predisposizione e sull'aggiornamento del piano finanziario dei pagamenti, che, conseguentemente, viene adeguato sulla scorta di contingenze non conformi alle regole di corretta programmazione.

La tardiva assegnazione di risorse determina, poi, il frequente ricorso all'emissione di ordini di pagare ad impegno contemporaneo, ove vi siano fatture da saldare, soprattutto per talune tipologie di servizi, difficilmente programmabili, che richiederebbero frequenti aggiornamenti del cronoprogramma, come, ad es., le convenzioni con le comunità che ospitano minori, i servizi di manutenzione delle autovetture di servizio, e, più in generale, i servizi da pagare "a consumo".

Per quanto riguarda l'esercizio 2021, inoltre, la programmazione dei fabbisogni finanziari è stata resa particolarmente complessa dall'emergenza pandemica legata al Covid-19, che, tra l'altro, ha comportato, in alcuni casi, un allungamento dei tempi di esecuzione dei contratti rispetto a quanto previsto e, per l'effetto, un disallineamento del cronoprogramma.

L'UCB presso il Ministero della Difesa, per esempio, ha sottolineato la persistenza presenza, a rendiconto, di una rilevante entità di residui passivi (peraltro, in incremento rispetto ad esercizi precedenti), da cui è stata desunta un'applicazione del nuovo concetto di impegno ancora solo parziale, ricondotta ad una serie di ragioni, organizzative o contrattuali.

In primo luogo, rileva la capacità programmatica dell'Amministrazione. Il Ministero della Difesa gestisce, infatti, le risorse finanziarie anche attraverso i funzionari delegati presenti sul territorio. L'entità delle risorse gestite in modo decentrato rende difficoltoso, per l'Amministrazione centrale, monitorare lo stato di attuazione dei programmi di spesa, con eventuali rimodulazioni in funzione dell'esigibilità. Quest'ultima possibilità, peraltro, andrebbe considerata uno strumento da utilizzare in casi limitati, posto che, fisiologicamente, l'impegno dovrebbe essere imputato all'esercizio di stimata esigibilità già al momento della sua iscrizione nelle scritture contabili.

L'Amministrazione, inoltre, tende a gestire gli stanziamenti in modo da non creare economie, anche assumendo impegni di spesa delegata sulla base dei meri programmi di spesa dei funzionari delegati, la cui formulazione, tuttavia, non consente una verifica puntuale delle singole obbligazioni sottostanti, e dell'esercizio di relativa esigibilità.

Sul versante della spesa primaria, l'Amministrazione tende ad assumere le obbligazioni contrattuali soprattutto nella seconda parte dell'esercizio finanziario, individuando, spesso, negli ultimi due mesi dell'anno il momento di esigibilità/pagamento, fattore che rende probabile che, da tale stima, maturino residui passivi.

Dal punto di vista della gestione contrattuale, si assiste, altresì, ad un sostanziale frazionamento delle fasi della spesa. L'organo centrale assume l'impegno, a seguito della stipula del relativo contratto e, allo stesso tempo, individua l'articolazione decentrata come esecutore del contratto e organo liquidatore. A seguito dell'accertamento della liquidità ed esigibilità del credito, il fascicolo viene inviato al centro per l'emissione dell'ordine di pagamento. Si è riscontrato, in questi casi, un ritardo nella conclusione della procedura di liquidazione che, inevitabilmente, incide sull'imputazione dell'impegno originariamente effettuata.

Rileva, inoltre, a volte, anche la tipologia di contratto utilizzata, in base alla quale viene impegnata una somma che costituisce il limite massimo degli ordinativi di spesa che possono essere assunti, per prestazioni che, alla stipula del contratto, ancora non sono determinate, sia nel *quantum* che nel momento di emersione dell'effettiva esigenza. Tale meccanismo, assimilabile ad un accordo quadro (ma con impegno di spesa già assunto a bilancio), a fronte di un *plafond* di disponibilità, conduce alla potenziale emissione di numerosi ordinativi (tutti da gestire e verificare secondo le regole prescritte per i procedimenti di spesa), che incide negativamente sulle tempistiche di esecuzione e, quando si tratta di contratti stipulati verso la fine dell'anno, con impegno imputato sul medesimo esercizio, può accadere che l'esigibilità stimata non venga rispettata.