luce di ciò, l'organo consiliare non può limitarsi ad autorizzare l'operazione in modo generico, ma deve indicare i principali obblighi e vincoli finanziari che l'ente intende assumere, in relazione ai quali il dirigente responsabile può procedere solo ad aggiustamenti o integrazioni che non comportino una modifica sostanziale dell'operazione.<sup>80</sup> È stata altresì segnalata l'errata allocazione contabile dell'up front e il suo utilizzo per il finanziamento di spese correnti e la risoluzione della questione relativa alla finanziabilità delle penali e delle indennità di estinzione attraverso forme di indebitamento; "dette penali non possono qualificarsi come spese d'investimento in quanto estranea all'elencazione tassativa di cui all'art. 3 c. 17 L. 350 del 2003, ma sono piuttosto da ricomprendere fra gli oneri di gestione del debito, destinati a gravare sugli equilibri correnti e finanziabili con entrate di pari natura.<sup>81</sup>

Altre osservazioni hanno avuto ad oggetto il mancato rispetto dei vincoli di specifica destinazione di alcune entrate (proventi delle sanzioni per violazione del codice della strada<sup>82</sup> e proventi derivanti dai permessi di costruzione<sup>83</sup>), nonché la scarsa attenzione prestata nell'osservare la regola di buona amministrazione che consiglia di non utilizzare entrate straordinarie per la copertura di spese correnti di carattere ripetitivo. Il fenomeno è sintomo di precarietà per la tenuta degli equilibri e va efficacemente contrastato, allo scopo di evitare il formarsi di squilibri negli esercizi successivi.

È stato segnalato, in molti casi (in circa il 20% degli enti esaminati), l'elevato grado di vetustà dei residui e la loro considerevole mole<sup>84</sup> senza che, per molti anni, si fosse proceduto ad una attenta verifica ("riaccertamento") del permanere delle ragioni del credito o del debito; in alcuni casi è stata riscontrata l'omessa cancellazione di residui rivelatisi o divenuti "insussistenti".

Le Sezioni non hanno mancato di richiamare l'attenzione delle Amministrazioni sulle conseguenze di ordine economico-finanziario di tali condotte, osservando che la contabilizzazione di crediti insussistenti o di dubbia esigibilità rende inattendibili gli avanzi di amministrazione che essi concorrono a determinare, dando luogo in molti casi a situazioni di

<sup>80</sup> Sez. Veneto delib.127/08.

<sup>&</sup>lt;sup>81</sup> Sezione Lombardia deliberazione n. 63 del 2008.

<sup>82</sup> Il mancato rispetto dei vincoli di specifica destinazione dei proventi delle sanzioni per violazione del codice della strada si è verificato nelle seguenti regioni: Calabria (deliberazioni nn. 10, 139, 141 del 2008), Emilia Romagna (deliberazione n. 61 del 2008), Lazio (deliberazione n. 78 del 2008), Liguria (fra le altre deliberazione n. 12, 20, 70 del 2008), Sicilia (deliberazioni nn. 26, 31, 64) e Toscana (delibrazione n. 53 del 2008).

<sup>83</sup> Il mancato rispetto dei vincoli di specifica destinazione dei proventi derivanti dai permessi di costruzione si è verificato nelle seguenti regioni: Calabria, Emilia Romagna (18, 45 del 2008), Lazio (27, 32, 54, 79 del 2008), Liguria (12 del 2008), Marche (44, 70, 76 del 2008), Sardegna (deliberazioni nn. 61, 98, 104 del 2008), Toscana (deliberazione n. 64 del 2008) e Umbria (deliberazione n. 35 del 2008).

Il mancato riaccertamento dei residui è stato rilevato dalle seguenti Sezioni regionali: Abruzzo (fra le altre deliberazioni nn. 104, 190, 152 del 2008), Basilicata (fra le altre deliberazioni nn. 31, 33, 194 del 2008), Calabria (fra le altre deliberazioni nn. 3, 6, 196,del 2008), Campania (fra le altre deliberazioni nn. 6, 17, 19 del 2008), Emilia Romagna (fra le altre deliberazioni nn. 8, 10, 14,del 2008), Friuli Venezia Giulia (fra le altre deliberazioni nn. 372, 387, 403 del 2008), Lazio (fra le altre deliberazioni nn. 27, 28, 45 del 2008), Liguria (fra le altre deliberazioni nn. 17, 19, 28 del 2008), Lombardia (deliberazione n. 83 del 2008), Marche (fra le altre deliberazioni nn. 11, 15, 16 del 2008), Molise (fra le altre deliberazioni nn. 11, 15, 16 del 2008), Piemonte (deliberazione n. 2 del 2008), Puglia (deliberazione nn. 27, 71 del 2008), Sardegna (fra le altre deliberazioni nn. 16, 21, 67 del 2008) Sicilia (fra le altre deliberazioni nn. 20, 21, 29 del 2008), Toscana (fra le altre deliberazioni nn. 16, 18, 23 del 2008) e Umbria (fra le altre deliberazioni nn. 21, 22, 26 del 2008).

reale disavanzo con rischi di compromissione degli equilibri futuri di bilancio. Né è stata suggerita la eliminazione con l'iscrizione nell'apposito fondo del conto del patrimonio. Tale ultima irregolarità, seppur più contenuta nella casistica, ha sempre interessato il bilancio di molti enti anche nelle altre precedenti annualità.

La maggior parte delle Amministrazioni locali, nelle deduzioni presentate, ha assicurato di avere avviato, ed in alcuni casi già effettuato, le occorrenti operazioni di ricognizione della situazione dei residui, pervenendo alla loro cancellazione, così riconducendo i risultati di amministrazione al loro valore reale.

In particolare è stato valutato, in termini di durata e di importo, il ricorso alle anticipazioni di tesoreria. L'uso prolungato nel tempo e per importi di un certo rilievo è stato ritenuto un indice di utilizzazione delle anticipazioni non consentito, visto che le stesse, di norma, debbono sopperire a momentanee esigenze di cassa dell'esercizio.<sup>85</sup>

L'anticipazione è comunque un indicatore di prolungate sofferenze di cassa, i cui flussi vanno monitorati e corretti.

Altre irregolarità segnalate vanno ascritte:

- all'eccessivo ricorso ai debiti fuori bilancio o a procedure di riconoscimento non rispettose della normativa in materia;86
- al superamento dei limiti previsti per l'indebitamento;87
- al risultato economico d'esercizio negativo ed in rilevante peggioramento rispetto all'esercizio precedente<sup>88</sup>;
- alle erronee rappresentazioni contabili.

L'esame dei questionari ha messo in luce la crescente propensione delle Amministrazioni locali ad affidare a terzi la gestione dei servizi e delle attività strumentali all'esercizio di funzioni amministrative (c.d. esternalizzazione), con conseguenze destinate a

<sup>&</sup>lt;sup>85</sup> L'eccessivo ricorso o la mancata estinzione a fine esercizio delle anticipazioni di cassa o di tesoreria è stato rilevato nella seguenti Regioni: Calabria (fra le altre deliberazioni nn. 17, 20, 28 e 34 del 2008), Campania (deliberazioni n. 19/2008 e 3/2009), Lazio (fra le altre deliberazioni nn. 32, 43, 49 del 2008), Liguria (deliberazione n. 22 del 2008), Lombardia (deliberazioni nn. 86, 121 e 122 del 2008), Marche (deliberazione n. 82 del 2008), Molise (deliberazione n. 11 del 2008), Piemonte (deliberazione n. 2 del 2008), Sicilia (deliberazioni nn. 53, 63 del 2008), Toscana (deliberazioni nn. 18, 27, 28 del 2008).

Le problematiche relative all'esistenza dei debiti fuori bilancio sono state rilevate nelle seguenti Regioni: Abruzzo (deliberazioni nn. 11, 15, 269 del 2008), Basilicata (deliberazioni nn. 38, 39, 45 del 2008), Calabria (deliberazioni nn. 11, 33, 37 del 2008), Campania (deliberazione n. 17 del 2008), Emilia Romagna (deliberazioni nn. 10, 23 del 2008), Friuli Venezia Giulia (deliberazioni nn. 383, 388, 391 del 2008), Lazio (deliberazioni nn. 33, 63, 66 del 2008), Liguria (deliberazioni nn. 18, 33 del 2008), Lombardia (deliberazioni nn. 47, 113 del 2008), Marche (deliberazioni nn. 35, 47, 54 del 2008), Molise (deliberazioni nn. 11, 15 del 2008), Piemonte (deliberazione n. 2 del 2008), Puglia (deliberazione n. 32 del 2008), Sardegna (deliberazioni nn. 16, 21, 22 del 2008), Sicilia (deliberazioni nn. 20, 28, 29 del 2008), Toscana (deliberazioni nn. 16, 18, 24 del 2008), Umbria (deliberazioni nn. 32, 33 del 2008) e Veneto (deliberazione n. 115 del 2008).

<sup>87</sup> Il mancato rispetto dei limiti di indebitamento è stato rilevato nelle seguenti regioni: Abruzzo (deliberazione n. 108 del 2008), Calabria (fra le altre deliberazioni nn.78, 83, 87 del 2008), Emilia Romagna (deliberazioni nn. 14, 32, 59, del 2008), Marche (deliberazione n. 82 del 2008), Puglia (deliberazione n. 93 del 2008).

<sup>88</sup> Il risultato economico d'esercizio negativo si è riscontrato in Basilicata (deliberazioni nn. 73, 74, 125, 164 del 2008), Calabria (deliberazione n. 43 del 2008), Campania (deliberazione n. 6 del 2008), Emilia Romagna (fra le altre, deliberazioni nn. 8 (per 1 provincia e 22 comuni), 10 (per 1 provincia e 24 comuni), 11), Marche (fra le altre, deliberazioni nn. 10, 58, 62) Sardegna (deliberazione n. 61 del 2008).

mutare la fisionomia degli enti territoriali che, da enti tradizionalmente portati alla gestione diretta, tendono a muoversi come soggetti regolatori dei servizi. Non sempre, però, le scelte in tale direzione sono state organicamente inserite in processi di programmazione e precedute da un'attenta valutazione economica in termini di costi-benefici, così come non sempre l'operazione che ne è conseguita ha sortito esiti coerenti con gli obiettivi, voluti dalla legge, di contenimento della spesa o di miglioramento dell'efficienza gestionale, da cui discende spesso l'onere dell'ente locale al ripianamento delle perdite.<sup>89</sup>

Sono state riscontrate insufficienze nella disciplina dei rapporti contrattuali fra Comune e soggetti gestori, relativamente ai sistemi di informazione nei confronti dell'utenza ed ai controlli sulle effettive erogazioni, sulle modalità di svolgimento e sui livelli qualitativi e quantitativi dei servizi da rendere. In alcuni casi il controllo ha evidenziato l'inutilità della società a causa del mancato avvio del servizio con contestuale maturazione di spese di gestione (stipendi del personale e gettoni agli amministratori), con consistenti perdite che gravano sui bilanci degli enti. In qualche caso, i controlli effettuati hanno condotto l'ente locale alla dismissione delle società inutili, direttamente ed indirettamente partecipate per i riflessi negativi sugli equilibri del proprio bilancio. In generale sono state evidenziate le conseguenze negative sugli equilibri del bilancio degli enti locali a causa delle reiterate perdite delle società partecipate, ripianate, anche per diverse annualità, con le risorse dell'ente.<sup>90</sup>

## b) Bilanci di previsione dell'esercizio 2008

Le linee guida all'indirizzo degli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali relative al bilancio di previsione dell'esercizio 2008, sono state approvate dalla Sezione delle autonomie, nell'adunanza del 14 marzo 2008, con la deliberazione n.3/AUT/2008.

Nell'esercizio di tale funzione le Sezioni regionali di controllo hanno emesso circa 1.000 deliberazioni.<sup>91</sup>

Le deliberazioni esaminate hanno riguardato 18 Sezioni regionali.92

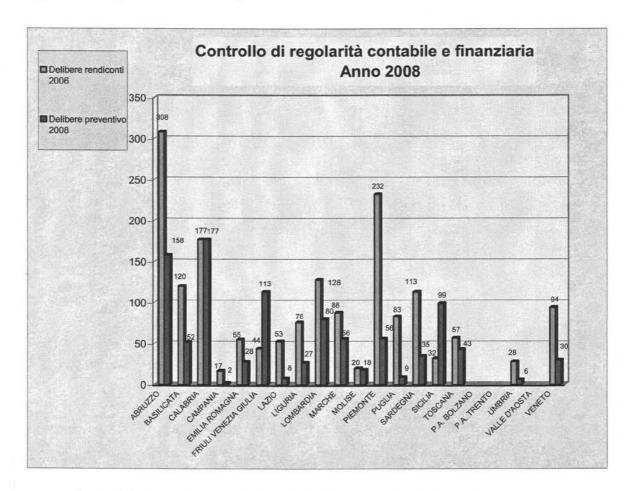
Le problematiche relative all'esternalizzazione dei servizi sono state rilevate nelle seguenti regioni: Basilicata deliberazione n. (190 del 2008), Calabria (deliberazioni nn. 40, 64, 75, 81 del 2008), Marche (13, 14, 19, 24, 27, 29 38, 68, 75, 82 del 2008), Molise (11 del 2008).

Le problematiche relative alla perdite delle società partecipate sono state rilevate nelle seguenti regioni: Abruzzo (deliberazione n. 322 del 2008), Basilicata (deliberazione nn. 73, 163 del 2008), Calabria (fra le altre deliberazioni nn. 4, 5, 7 del 2008), Campania (deliberazione n. 27 del 2008), Emilia Romagna (fra le altre deliberazioni nn. 8, 10 e 18 del 2008), Lazio (deliberazioni nn. 68, 77 del 2008), Liguria (deliberazioni nn. 9, 67 del 2008), Marche (fra le altre deliberazioni nn. 13, 14 e 19 del 2008), Puglia (fra le altre deliberazioni nn. 8-30-69, 74,102-105), Sardegna (deliberazioni nn. 16, 21, 22, 139, 141 del 2008), Sicilia (deliberazioni nn. 27, 44, 57 del 2008), Toscana (delibe. 8-10-18-23-29-33-44-61, 46), Umbria (deliberazioni nn. 32, 33, 35 del 2008), Veneto (deliberazione n. 69 del 2008).

<sup>&</sup>lt;sup>91</sup> Relativamente al bilancio di previsione 2008, le deliberazioni sono esattamente 997, delle quali 969 nel 2008 e 28 nel 2009.

<sup>&</sup>lt;sup>92</sup> Mancano le Sezioni per la Valle d'Aosta, non ancora costituita e quella presso le Province autonome di Trento e Bolzano per problemi connessi allo Statuto di Autonomia della regione Trentino Alto Adige. La Sezione di controllo di Bolzano alla luce della specificità dell'assetto ordinamentale, sta svolgendo i controlli in parola in via indiretta, nell'ambito del controllo sulla gestione dell'attività di vigilanza e controllo espletata dall'ente tutorio (Provincia autonoma di Bolzano) sugli enti locali del territorio, con esiti di referto al Consiglio provinciale (deliberazione della Sezione n. 2/2008 del 17 aprile 2008).

Le Sezioni di controllo delle Regioni a statuto speciale, tenuto conto che l'applicabilità delle norme in esame è stata condizionata dalla compatibilità di esse con le norme dei relativi statuti di autonomia, ai sensi dell'art.1 c.610 della legge 266 del 2005, hanno sostanzialmente recepito le linee guida approvate dalla Sezione delle Autonomie con la fissazione del termine per l'adempimento, rispettivamente con le deliberazioni n.15 del 2008 per la Sardegna, n. 15 del 2008 per la Sicilia e n. 109 /III C./2008 del 2008 per il Friuli Venezia Giulia. Invece, per il Trentino Alto Adige le due Sezioni ubicate presso gli enti con autonomia differenziata (le Province autonome di Trento e Bolzano), per problemi di compatibilità con lo statuto, non hanno dato applicazione immediata alle linee guida. La Sezione di controllo per la provincia di Trento, a seguito di accordi intercorsi con l'Amministrazione provinciale, ha stabilito il principio di legittimazione della Sezione ad esercitare, seppure in forma sui generis, i controlli di cui alla legge 266/2005, in tal senso si è espressa con le deliberazioni n.3 e 6 del 2007.



Alcune delle Sezioni regionali di controllo delle Regioni a statuto ordinario e precisamente, quelle per l'Abruzzo, per la Lombardia, per il Lazio e per la Campania, rispettivamente con deliberazioni nn. 292/2008, 48/2008 13/g/2008 e 133/2008, hanno fissato il termine ultimo per

l'invio, da parte degli organi di revisione degli enti locali, della relativa relazione e la Sezione Campania ha altresì emesso deliberazione di recepimento delle relative linee guida.

Nella maggior parte dei casi, le Sezioni hanno adottato pronunce aventi ad oggetto un singolo ente, ma vanno segnalate altre modalità organizzative: la Sezione Piemonte ha emesso un'unica pronuncia a cui ha allegato 58 schede, relative alle irregolarità accertate in diversi enti, le Sezioni Emilia Romagna, Campania, Friuli Venezia Giulia, Molise, Toscana hanno adottato modalità di tipo misto, infatti, accanto a pronunce che hanno come destinatario un singolo ente, hanno emesso alcune pronunce che hanno trattato cumulativamente più enti.

Le pronunce emesse dalle Sezioni regionali hanno riguardato diverse tematiche fra cui si evidenziano le più rilevanti.

La mancata approvazione del bilancio di previsione nel termine del 31 maggio 2008, previsto dal combinato disposto dell'art. 151, comma 1, del d. lgs. 267/00 (TUEL), come modificato dal Decreto del Ministero dell'Interno del 2 marzo 2008, comporta l'applicazione della sanzione consistente nello scioglimento del Consiglio comunale, ai sensi dell'art. 141, comma 1, lett. c, del richiamato TUEL.95

I vincoli del rispetto degli obiettivi previsti dal patto di stabilità devono essere stabiliti sin dal documento di previsione<sup>96</sup> e la lesione del patto costituisce grave irregolarità tanto nel bilancio preventivo, quanto nel bilancio pluriennale.<sup>97</sup>

Il legislatore impone agli enti territoriali di predisporre il bilancio preventivo rispettando il parametro del Patto di stabilità che assurge a condizione di legittimità del bilancio di previsione. Conseguentemente, l'adozione di un bilancio difforme implica non una semplice irregolarità, ma una grave irregolarità finanziaria alla quale l'ente è tenuto a porre rimedio con immediatezza. <sup>98</sup> Inoltre, occorre sottolineare che il criterio in uso per verificare il rispetto del Patto di stabilità interno è quello della competenza mista, che utilizza quale riferimento delle spese di investimento la "cassa". Tale scelta del legislatore, però, può comportare problemi agli enti che negli anni precedenti avevano avviato la costruzione di opere pubbliche<sup>99</sup>. Il legislatore, con la manovra finanziaria per il 2009 (art. 76, del d.l.

<sup>&</sup>lt;sup>93</sup> La Sezione di controllo per l'Emilia Romagna ha osservato che la stessa "ha emesso specifiche pronunce per le ipotesi previste dall'art.1, co. 168, della L.266/2005 e delibere cumulative per le ipotesi di irregolarità non grave e/o criticità, accomunando, in quest'ultimo caso, gli enti per bacino provinciale e monitorando tutti i 341 Comuni e le 9 Province esistenti sul territorio".

<sup>&</sup>lt;sup>94</sup> La Sezione Toscana ha analizzato diversi enti in un'unica deliberazione nei casi di assenza di irregolarità o di criticità non grave, così come la Sezione Molise.

<sup>95</sup> Sez. Molise Delib. n. 38/08.

<sup>96</sup> Sez. Lomb. Delibb. nn. 241/08, 246/08, 250/08, 251/08.

<sup>&</sup>lt;sup>97</sup> Sez. Lomb. Delibb. nn. 202, 204, 231, 232, 233, 235 del 2008.

<sup>98</sup> Sez. Lomb. Delibb. nn. 227/08, 241/08, 246/08, 247/08, 250/08, 251/08.

<sup>99</sup> Sez. Lomb. Delibb. nn. 227/08, 246/08.

n. 112/08, conv. in I. n. 133/08), ha reintrodotto specifiche sanzioni per gli enti che non rispettano le previsioni del Patto di stabilità interno.<sup>100</sup>

Dalla necessaria coerenza tra le regole che disciplinano il Patto di stabilità e il bilancio di previsione degli enti locali soggetti al Patto, consegue l'obbligo, per l'ente locale, di apportare le necessarie variazioni di bilancio per ricondurre le previsioni di entrata e di uscita all'obiettivo programmatico del Patto.<sup>101</sup>

Con riferimento alla verifica degli equilibri e vincoli di bilancio, in sede di programmazione, l'Ente locale è, tra l'altro, tenuto al rispetto dei principi di veridicità ed attendibilità nelle previsioni di entrata; tali principi devono, altresì, essere sempre coniugati al principio di prudenza, da intendersi quale procedimento valutativo generale di formazione del sistema di bilancio, soprattutto con riferimento a quelle voci di entrate straordinarie, variabili per loro stessa natura. Pertanto, appare necessario che le previsioni di incremento debbano essere valutate con riferimento all'andamento degli accertamenti del triennio precedente, onde limitare il più possibile il "range" di oscillazione. Inoltre, l'iscrizione nel bilancio di tali entrate, in misura prossima o corrispondente alla percentuale massima consentita dalla legge, ancorché legittima, rischia di esporre l'Ente a pericolose ricadute sugli equilibri di bilancio. Ove l'equilibrio finanziario complessivo sia comunque correlato a tali entrate, è necessario procedere ad un'attività di monitoraggio costante, per l'adozione di eventuali tempestive azioni correttive in sede di variazione e/o di assestamento.102 Ciò al fine di evitare la sovrastima delle entrate da recupero evasione tributaria<sup>103</sup> o delle entrate relative a contributi per permessi di costruire, rispetto all'accertato degli esercizi precedenti,104 o delle entrate relative a sanzioni pecuniarie per violazione del codice della strada.105

Altra irregolarità è riconducibile alla prassi -diffusamente seguita dagli enti locali- di applicare al bilancio di previsione l'avanzo di amministrazione presunto derivante dall'esercizio precedente a copertura di spese di investimento, in contrasto con la previsione dell'art. 187, comma 3, del TUEL che limita la facoltà di applicazione di tale avanzo alle sole categorie di spesa elencate alle lettere a), b) e c) del comma 2 dello stesso articolo, implicitamente escludendo le spese di investimento indicate alla lett. d), e prevedendo che l'attivazione delle spese elencate possa avvenire a condizione che si tratti di avanzo accertato a seguito dell'approvazione del rendiconto. 106 A seguito delle osservazioni formulate dalla

<sup>&</sup>lt;sup>100</sup> Sez. Lomb. Delib. n. 227/08.

<sup>&</sup>lt;sup>101</sup> Sez. Lomb. Delib. n. 242/08.

 $<sup>^{\</sup>rm 102}$  Sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna deliberazione n. 96 del 2008.

<sup>103</sup> Sezione reg. di controllo per la Calabria deliberazioni nn. 229, 232, 233, 238, 240, 278, 279, 280, 281, 282, del 2008.

<sup>104</sup> Sezione reg. di controllo per la Calabria deliberazioni nn. 230, 235, 238, 278 del 2008.

<sup>&</sup>lt;sup>105</sup> Sezione reg. di controllo per la Calabria deliberazioni nn.232, 233, 234, 235, 237, 238, 240, 278, 280 del 2008.

<sup>106</sup> Sezione reg. di controllo Molise deliberazione n. 41 del 2008.

Corte, in alcuni casi, l'ente ha comunicato di aver avviato, per i relativi importi, il riconoscimento dei corrispondenti debiti fuori bilancio.

A tale riguardo va altresì segnalato l'irregolare raggiungimento degli equilibri finanziari, per violazione dell'art. 187 del TUEL, in relazione alla sovrastima delle poste attive presunte laddove la percentuale di aumento sull'esercizio precedente risultasse superiore al 10%, ovvero per la prevista copertura di spese correnti continuative con entrate di natura straordinaria, come per i proventi da attività edilizia e da contravvenzioni al codice della strada.<sup>107</sup>

È stato altresì evidenziato che la copertura del debito mediante ricorso ai proventi delle alienazioni di beni patrimoniali disponibili va considerata una modalità di carattere eccezionale e le situazioni di disequilibrio devono essere scongiurate attraverso una definizione dei programmi attenta ed oculata. Inoltre, l'art. 193 del TUEL consente di utilizzare, ai fini della copertura del disavanzo di amministrazione, per l'anno in corso e per i due successivi, tutte le entrate disponibili ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle aventi specifica destinazione per legge, nonché i proventi derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili.<sup>108</sup>

Si sottolinea che la maggior parte delle pronunce delle Sezioni regionali si sono occupate del mancato contenimento delle spese per il personale. A tale riguardo il legislatore è intervenuto nella disciplina, dettando modalità diversificate per gli enti "sottoposti al Patto di stabilità interno rispetto a quelli non sottoposti. I primi debbono raggiungere un risultato all'interno del quale vanno conteggiate anche le spese di personale, mentre per i secondi non è previsto alcun limite generale di contenimento della spesa e l'unico vincolo specifico è stabilito in relazione alle spese del personale<sup>109</sup>. Tale distinzione di disciplina, peraltro, è stata mantenuta anche dall'art. 76 della legge n. 133/08, di conversione del D.L. n. 112/08. A proposito degli enti con popolazione superiore a 5000 abitanti, la legge ha sancito il principio di riduzione della spesa per il personale da attuare attraverso la razionalizzazione delle strutture burocratico – amministrative (art. 1, co. 557, della legge n. 296/06)<sup>110</sup>. Eventuali deroghe sono consentite solo nel rispetto delle condizioni indicate dallo stesso co. 557 dell'art. 1 della legge n. 296/06, come modificato dall'art. 3, co. 120, della legge n. 244//07 (legge finanziaria per il 2008).<sup>111</sup>

Sezione reg. di controllo per la Liguria deliberazioni nn. 83, 88, 91 del 2008, Sez di controllo per la Campania deliberazione n.4 del 2009, Sezione di controllo per la Sicilia deliberazione n. 153, 174 del 2008.
 Sez. Umbria Delib. n. 45/08.

<sup>&</sup>lt;sup>109</sup> Sez. Lomb. Delibb. nn. 219, 239, 240, 242 del 2008.

<sup>Il mancato rispetto dell'art. 1, co. 557 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, come modificato dall'art. 3 co. 120 della legge n. 244/2007, è stato riscontrato in numerosi enti della Regione Friuli con le deliberazioni nn. 165, 166,170, 171, 173 del 2008 e della regione Calabria deliberazioni nn. 229, 231, 236, 237, 239, 278, 280, 293 del 2008.
Sez. Lomb. Delib. n. 242/08.</sup> 

In relazione ai Comuni al di sotto dei 5.000 abitanti, il legislatore ha modificato l'art. 1 co. 562 della legge n. 296/06, prevedendo che gli enti<sup>112</sup> debbano continuare ad osservare il rispetto del limite del corrispondente ammontare del 2004,<sup>113</sup> a meno che non sia possibile applicare le deroghe previste dall'art. 19, comma 8, della legge n. 448/01 (legge finanziaria per il 2002).<sup>114</sup>

Tuttavia, nell'ambito della recente manovra finanziaria "estiva", il legislatore ha nuovamente modificato la disciplina e ha stabilito, altresì, che, in attesa dell'emanazione del predetto D.P.C.M., "le deroghe previste dall'art. 3, comma 121, della legge n. 244/07, sono sospese, ad eccezione dei comuni con un numero massimo di dipendenti a tempo pieno non superiore a dieci" (art. 76, co. 2, della citata legge n.133/08). Il legislatore ha pertanto inteso modificare, in corso d'esercizio, la disciplina relativa alle spese per il personale, con significative ripercussioni sull'attività e la gestione degli enti interessati e, in particolare, sulla programmazione della loro attività. Va osservato che le modifiche di fatto apportate al c. 562, dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2007, come modificato dalla finanziaria per il 2008, possono valere solo per le attività gestionali che comportino una maggior spesa rispetto a quella storica e che non siano ancora terminate, restando pienamente valide le procedure concluse prima dell'entrata in vigore della manovra finanziaria per il 2009. 116

Particolare interesse ha poi sollevato la problematica delle società partecipate.

Alla luce delle disposizioni contenute nella legge finanziaria 2008, le partecipazioni anche minoritarie in società possono essere assunte o conservate dagli enti solo se necessarie alla produzione di beni e servizi che rientrino nelle finalità istituzionali degli enti stessi. In riferimento al termine fissato dal comma 29 dell'art. 3 della legge finanziaria 2008, è opportuno evidenziare che il suo rispetto non può prescindere dall'adozione di una serie di azioni propedeutiche alla realizzazione di forme di controllo e di *governance* esterna che evidentemente necessitano di tempi piuttosto lunghi di predisposizione.<sup>117</sup>

Negli ultimi anni, specie da parte del diritto comunitario, è stato evidenziato come l'affidamento diretto, che connota l'istituto dell'in house providing, possa avvenire nei soli casi nei quali l'ente di riferimento abbia sulla società un "controllo analogo" a quello che esercita sui propri uffici. All'ente devono comunque essere riconosciuti rilevanti poteri di controllo in ordine all'organizzazione interna e all'attività della società di capitali. Infatti ciascun detentore di partecipazioni in una società di capitali è tenuto a verificare se i consigli di amministrazione delle

<sup>&</sup>lt;sup>112</sup> Il mancato rispetto dell'art. 1, comma 562 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, come modificato dall'art. 3 comma 121 della legge n. 244/2007, è stato riscontrato in numerosi enti della Regione Friuli , fra le altre si veda deliberazione n. 168 del 2008, fra le altre si veda Sez. Calabria deliberazione n. 190 del 2008.

<sup>113</sup> Con riguardo all'anno al quale fare riferimento, per il rispetto del limite, di richiama la deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 8 del 2008.

<sup>114</sup> Sez. Lomb. Delibb. n. 185/08, 186/08, 187/08, 188/08, 189/08, 190/08, 205/08, 219/08, 225/08, 239/08, 240/08.

<sup>&</sup>lt;sup>115</sup> Sez. Lomb. Delibb. nn. 219/08, 225/08, 239/08, 240/08.

<sup>116</sup> Sez. Lomb. Delibb. nn. 183/08, 219/08, 225/08, 239/08, 240/08.

<sup>117</sup> Sez. Umbria Delib. n. 5/09.

società partecipate abbiano assunto o meno decisioni che si possano porre in contrasto con la disciplina legislativa introdotta dalla legge finanziaria per il 2007.<sup>118</sup>

La determinazione del compenso dell'amministratore delegato costituisce atto di amministrazione che eccede l'attività ordinaria, soprattutto nelle società che operano *in house*. Trattandosi di una materia nella quale sono intervenute regole di finanza pubblica che disciplinano esplicitamente la determinazione dell'ammontare del compenso, i Consigli di amministrazione delle società hanno l'obbligo di comunicare al socio la decisione di riconoscere un ulteriore compenso all'amministratore delegato. Vi è, peraltro, un preciso ed ineludibile obbligo del Comune di attivarsi affinché il compenso degli amministratori venga ricondotto all'interno della previsione legislativa, peraltro ben conosciuta dagli stessi amministratori al momento della loro nomina. Se il Cda non dovesse attivarsi per ripristinare la situazione conforme a legge, si configurerebbe una grave violazione, idonea ad arrecare pregiudizio non solo alla società, ma allo stesso ente di riferimento, il quale, pertanto, dovrà attivarsi nei confronti dei componenti del Consiglio di amministrazione stesso.<sup>119</sup>

Sotto il profilo dei compensi agli amministratori delle società a partecipazione pubblica locale, secondo la disciplina contenuta nella legge finanziaria per il 2007, il compenso deve essere determinato entro precisi parametri collegati all'indennità percepita dall'organo di vertice (Sindaco del Comune o Presidente di Provincia) azionista di riferimento, anche in relazione ai riflessi che presenta sulla gestione sia finanziaria che amministrativa degli enti locali. Nell'ambito della manovra finanziaria per il 2009, si è fatto riferimento a quanto previsto per gli enti territoriali dai commi 725, 726 e 728 della legge n. 296/06 (finanziaria per il 2007), procedendo ad una loro modifica in senso restrittivo, riducendo la percentuale di riferimento rispettivamente al 70% ed al 60% dell'indennità percepita dall'organo di vertice (Sindaco e Presidente di Provincia) e, al contempo, prevedendo una limitazione dell'eventuale quota variabile collegata agli utili. È tuttavia prevista, ai sensi del comma 3 dell'art. 2389 cod. civ., la possibilità di riconoscere all'amministratore delegato un compenso aggiuntivo, mentre nel caso specifico di società miste, la percentuale prevista dalla norma può essere incrementata di una frazione (2% o 1%, a seconda che la partecipazione pubblica sia maggioritaria o minoritaria), pari al 5% di capitale posseduto.

Viene in tal modo a delinearsi, seppur in modo non organico, una normativa speciale che, al di fuori delle previsioni codicistiche, delinea un modello societario proprio degli enti pubblici. Quest'ultimo rileva, non solo al momento della costituzione o della conferma della società, ma anche nei rapporti gestionali fra ente e società, caratterizzandosi in special modo per i poteri di indirizzo e di controllo in capo all'ente.<sup>120</sup>

<sup>119</sup> Sez. Lomb. Delib. n. 220/08.

<sup>&</sup>lt;sup>118</sup> Sez. Lomb. Delib. n. 220/08.

<sup>&</sup>lt;sup>120</sup> Sez. Lomb. Delib. n. 220/08.

Sono state altresì riproposte le criticità connesse con la gestione in perdita di società partecipate dagli enti locali per le quali gli enti non avevano posto in essere misure prudenziali per far fronte alle sopravvenienze passive e non avevano adottato iniziative di indirizzo e controllo, con seri rischi al mantenimento degli equilibri di bilancio.<sup>121</sup>

Altre tematiche evidenziate hanno riquardato il tema dei debiti fuori bilancio per l'acquisto di beni e servizi: ai sensi dell'art. 194 del TUEL, comma 1, lett. e), l'ente può procedere al riconoscimento del debito che deriva dall'acquisizione del bene o servizio in assenza del previo impegno di spesa, riportando, in tal modo, l'attività irregolarmente svolta all'interno della contabilità dell'ente. Il riconoscimento del debito non è conseguenza di alcun automatismo, ma presuppone una valutazione da parte dell'ente e, in particolare, da parte dell'organo consiliare che può ricondurre l'acquisto del bene o del servizio all'interno della contabilità dell'ente solo se accerta l'esistenza delle condizioni espressamente previste dalla norma. Dalla normativa in vigore si evince che ogni volta che l'ente abbia seguito una procedura irregolare può procedere ad una sorta di regolarizzazione a posteriori che, però, non è automatica poiché viene demandata al Consiglio una valutazione discrezionale in ordine all'esistenza dei presupposti della norma e, solo in caso positivo, potrà procedersi all'effettivo riconoscimento. Il Consiglio, dal canto suo, deve valutare l'utilità dell'acquisto e, in caso positivo, si assumerà la responsabilità di riportare la procedura nella contabilità, senza che, però, l'irregolarità venga meno. Inoltre, ai sensi dell'art. 194 lett. e), il riconoscimento da parte del Consiglio comunale potrà avvenire solo in presenza di particolari ragioni, da evidenziarsi nella delibera e previo accertamento di eventuali responsabilità, anche al fine di evitare che si ripetano situazioni che denotano anomalie nella gestione contabile.122

Anche il fenomeno della finanza derivata è stato affrontato dalle Sezioni regionali con particolare interesse, tenuto conto che, ai sensi dell'art.1 c.383, L. 296/2006, gli enti dovevano evidenziare, in apposita nota allegata al bilancio, gli oneri e gli impegni finanziari derivanti da tale attività.

Molte Sezioni<sup>123</sup> hanno posto in evidenza che i maggiori problemi sono legati: alla durata, all'ammortamento delle somme, alle condizioni di applicazione dei tassi, ai costi di remunerazione dei servizi degli intermediari finanziari (spesso occulti), alla loro qualificazione, alle modalità di scelta degli intermediari. Al riguardo si è ritenuto che non risponda alla sana gestione finanziaria dell'ente la scelta di un *advisor* che studi e

<sup>121</sup> Sez.ione reg. di controllo per il Molise deliberazione n. 41 del 2008 e Liguria n. 88 del 2008.

<sup>122</sup> Sez. Lomb. Delib. n. 226/08.

<sup>&</sup>lt;sup>123</sup> Si segnalano le deliberazioni delle seguenti Sezioni regionali di controllo: Calabria con deliberazioni nn. 230, 232, 233, 236, 237, 238, 278, 280, 282, 292 del 2008., Lombardia (deliberazioni nn. 273, 274, 275, 276 del 2008), Marche (deliberazioni nn. 112, 128, 130 del 2008), Umbria (delibb. nn. 37/08, 45/08, 5/09). Molise (deliberazione n. 41 del 2008) Piemonte (deliberazione n. 7 del 2008).

predisponga uno specifico intervento e che poi venga incaricato di realizzare l'operazione in veste di contraente finale.

In relazione alla figura dell'operatore finanziario, si è ritenuto necessario differenziare il caso in cui si tratti con soggetti qualificati da quello in cui, questi ultimi, non siano tali. In quest'ultimo caso, l'operatore finanziario è tenuto ad effettuare alcuni adempimenti informativi previsti dal TUF. Al contrario, se l'operatore è qualificato, l'intermediario finanziario non è tenuto all'osservanza di questi obblighi.<sup>124</sup>

Sotto il profilo poi dei fondi incassati, le Sezioni hanno costantemente affermato che i flussi differenziali positivi generati dai contratti di *swap* sono da considerarsi entrate straordinarie ed aleatorie essendo essenzialmente legate all'andamento dei tassi di interesse ed in quanto tali, andrebbero prudenzialmente accantonati per fronteggiare, nel medio-lungo periodo, il pagamento di eventuali flussi differenziali negativi, anziché essere utilizzati nella copertura di spese correnti ripetitive; pertanto il corrispettivo versato al Comune al momento della conclusione dell'operazione di *swap*, per compensare l'iniziale valore negativo del contratto (*upfront*), è entrata straordinaria, da allocare correttamente al titolo IV piuttosto che al titolo III, in quanto riguarda la rimodulazione del debito precedentemente contratto per investimento; mentre molte amministrazioni usano tale modalità di ristrutturazione per ottenere liquidità immediata per spese correnti, lasciando forme di indebitamento sempre più onerose alle amministrazioni successive e alle generazioni future.<sup>125</sup> Le summenzionate situazioni sono state poste, ulteriormente, sotto attenzione dalla legge finanziaria per l'anno 2008 n. 244/2007 (art 3, cc. 381/384).

È stato poi considerato il caso particolare della rinegoziazione di un precedente contratto di *swap*, si è ritenuto che il prodotto risultante dall'operazione costituisca a tutti gli effetti un nuovo contratto e che pertanto è necessario contabilizzare il valore del contratto di mutuo, ormai concluso, riportandolo in bilancio al titolo I, intervento 8 e quindi, inserendolo come spesa corrente di natura straordinaria.

## c) Rendiconti di gestione per l'esercizio 2007

Le linee guida all'indirizzo degli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, relative al rendiconto dell'esercizio 2007 sono state approvate dalla Sezione delle Autonomie, nell'adunanza del 4 luglio 2008, con la deliberazione n.9/AUT/2008.

Nel corrente anno sono state emesse dalle Sezioni regionali di controllo più di 700 deliberazioni relative a tale controllo. Ma i dati esposti non sono definitivi e sono pertanto suscettibili di variazione visto che, in diverse Sezioni, l'attività di controllo è ancora in corso.

Le Sezioni hanno ribadito l'esigenza dell'obbligo di una tempestiva approvazione del rendiconto. 126

Nell'esaminare i questionari relativi al consuntivo 2007, nei confronti degli enti che non hanno rispettato gli obiettivi del patto di stabilità, qualche Sezione ha affermato che l'inefficacia delle sanzioni previste dalla legge finanziaria 2006, ad opera della legislazione successiva, espunge solo gli specifici effetti negativi ma non legittima il comportamento inosservante dell'ente. Ne consegue che il mancato raggiungimento degli obiettivi, che va certificato con un'apposita delibera, è rilevante in tutti i casi in cui le norme collegano effetti positivi o non negativi al rispetto degli obiettivi del patto per uno o più esercizi. Inoltre è stato precisato che l'ente inadempiente deve attivarsi, in relazione alla tipologia di obiettivo mancato, per individuare specifiche forme di riequilibrio. In tal senso sono state indirizzate ai Consigli comunali delibere, che normalmente hanno trovato riscontro da parte degli enti. 127

Nel corso dell'esame dei questionari alcune Sezioni hanno individuato diverse discrasie nella costruzione degli obiettivi del patto di stabilità che hanno dato luogo a difficoltà gestionali:

- 1) la mancata differenziazione delle sanzioni in relazione all'obiettivo non osservato, ha fatto si che l'ente non in grado di raggiungere anche un solo obiettivo fosse indotto a superare anche " tutti gli altri;
- 2) per quanto riguarda la spesa per investimenti, gli obiettivi del patto nella forma della competenza mista stabilita nella finanziaria 2007, non hanno tenuto conto delle necessità di procedere ai pagamenti dei corrispettivi per opere pubbliche<sup>128</sup> legittimamente commissionate, in coerenza con la normativa delle leggi finanziarie dell'epoca. Il fatto ha messo l'ente nella condizione di non rispettare il patto o di subire le conseguenze del ritardo di pagamenti dovuti.

<sup>&</sup>lt;sup>126</sup> Si sono verificati, come nei precedenti esercizi, la mancata o ritardata approvazione del rendiconto nel termine del 30 giugno dell'anno successivo previsto dall'ordinamento finanziario e contabile con gli effetti sanzionatori e le conseguenze pregiudizievoli che possono derivare, direttamente o indirettamente (Sezione Molise, fra le altre deliberazioni nn. 13, 14, 15, 16 del 2009).

<sup>127</sup> Sez. Lombardia deliberazione n. 120/2008.

<sup>128</sup> Si richiama l'ordinanza n. 129 del 5.5.2009 con cui la Sezione regionale per la Lombardia ha rinviato alla Corte Costituzionale.

Per quanto riguarda il personale, il divieto di assunzione è stato particolarmente penalizzante per i comuni più piccoli, non avendo tenuto conto del rapporto preesistente tra dipendenti ed abitanti e delle situazioni contingenti di ciascun ente.

Sono state segnalate dalle Sezioni ulteriori ipotesi di irregolarità.

Costituisce comportamento difforme da una sana e prudente gestione finanziaria il ricorso ad anticipazioni di tesoreria per l'intero esercizio seppure nei limiti consentiti dall'art. 222 del TUEL e anche se la predetta anticipazione non sia utilizzata per l'intero importo concesso. Sulle somme concesse in anticipazione maturano, inoltre, interessi che determinano ulteriori oneri a carico delle finanze comunali". 129

Costituisce irregolarità contabile e finanziaria la mancata adozione, in sede di redazione del rendiconto 2007, dei modelli obbligatori imposti dal DPR n. 194/1996, dettato in attuazione dell'art. 114 del D. Lgs. 25/02/1995 n. 77, che impone specifici modelli per tutti i documenti contabili degli Enti locali anche se di modeste dimensioni.<sup>130</sup>

La prassi di iscrivere provvisoriamente tra i servizi in conto terzi poste pervenute in prossimità della chiusura dell'esercizio costituisce comportamento contabile poco corretto, in quanto pone a rischio i principi di veridicità, annualità ed attendibilità del bilancio.<sup>131</sup>

La contabilizzazione tra i servizi per conto terzi deve essere conforme ai principi di veridicità ed attendibilità del bilancio; pertanto, l'utilizzo del capitolo "anticipazione di somme per conto pubblico e privato" come strumento di pagamento immediato dell'intera somma relativa ai debiti fuori bilancio, poi contabilizzata nel triennio 2007-2009, comporta che tali somme risultino sottratte dal computo relativo al calcolo del saldo finanziario di cassa, ai fini del rispetto del patto di stabilità interno. Infatti, la corretta contabilizzazione delle poste, erroneamente imputate come servizi per conto terzi, avrebbe comportato un livello di spesa ben più alto di quello effettivamente indicato, con conseguente scostamento dall'obiettivo. 132

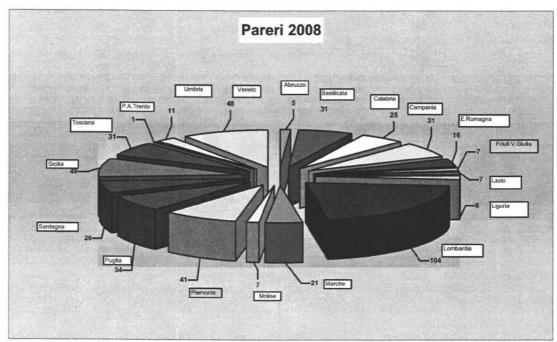
<sup>129</sup> La Sezione Regionale di Controllo per la Puglia con le deliberazioni del 18/03/2009 n. 16/PRSP, Comune di Salice Salentino (LE) e n. 18/PRSP, Comune di Trepuzzi (LE); del 15/04/2009 n. 37/PRSP, Comune di Lizzanello (LE) e n. 28/PRSP Comune di Racale (LE); e del 20/05/2009 n. 50/PRSP.

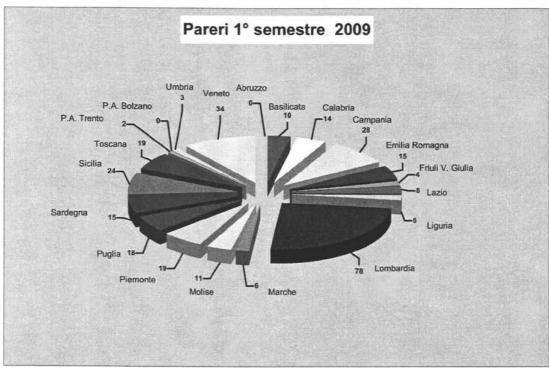
<sup>130</sup> Sezione Puglia deliberazione 10//2009.

<sup>131</sup> Sez Puglia deliberazione n.20/ 2009.132 Sez Puglia deliberazione n. 55/2009.

## Attività consultiva

Nell'anno 2008 sono stati resi n. 493 pareri e nell'anno 2009, fino al 30 giugno, n. 313. L'attività consultiva ha registrato nell'anno 2008 un rilevante incremento rispetto all'attività svolta nel 2007 (n. 308), pari a circa il 60,71%.





Dopo una prima fase caratterizzata da richieste a tutto campo, spesso determinate dall'esigenza di risolvere problemi pratici, si è passati alla fase attuale nella quale l'attività consultiva, strettamente connessa alle materie di contabilità pubblica, si esplica in sinergia con la funzione di controllo in una equilibrata applicazione dell'art. 7, comma 8, della legge 131/2003, essa svolge a pieno titolo una funzione di ausilio nei confronti degli enti territoriali, come dimostra la maggior parte dei quesiti formulati nell'anno, rivolti a dare attuazione alla legge finanziaria, alle regole del patto di stabilità, alla disciplina delle spese del personale svolgendo, in via generale, a favore degli enti, un ruolo di guida nella maggior parte dei casi, a servizio dei controlli contabili e finanziari previsti dall'art. 1, commi 166 e seguenti, legge n. 266/2005.

Sono state affrontate questioni di particolare rilievo che investono tematiche di carattere generale.

Si segnalano di seguito, in modo non esaustivo, 133 le problematiche più rilevanti.

L'art. 7, co. 8 della l.n. 131/2003 nel prevedere che le Regioni possano chiedere alle Sezioni regionali della Corte dei conti "ulteriori forme di collaborazione .... ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa, nonché pareri ..." fa riferimento a due diverse tipologie di richieste: da un lato è possibile richiedere, da parte della magistratura contabile, forme di collaborazione, non specificate dalla legge, dirette ad assicurare la regolare gestione finanziaria, efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa; dall'altro, con la funzione consultiva, è possibile richiedere pareri in materia di contabilità pubblica. Relativamente alla formulazione della norma, il Legislatore non ha specificato quali siano le "ulteriori" forme di collaborazione, ma ne ha indicato solo le finalità, lasciando in questo modo all'autonomia degli enti territoriali la libertà di definire l'ambito della richiesta di collaborazione, in relazione alle specifiche esigenze di ciascuna amministrazione.<sup>134</sup>

L'autonomia organizzativa che il Legislatore riserva agli enti locali nella materia del controllo di gestione non può essere interpretativamente estesa sino a vanificare il divieto normativo (non derogabile) di affidamento ai componenti degli organi di revisione contabile di incarichi o di consulenze presso l'ente locale, di cui all'art. 236, co.3 del TUEL, sicché l'affidamento ai componenti di detto organo della funzione di componente della Commissione, per la redazione del referto di gestione, integra un'ipotesi di incompatibilità, ai sensi della menzionata disposizione normativa.<sup>135</sup>

<sup>133</sup> Per una disamina analitica si rinvia alla Rassegna dell'attività consultiva delle Sezioni regionali di controllo, predisposta dalla Sezione delle Autonomie, ufficio di Coordinamento, inserita nel sito internet della Corte dei conti.

Sez. reg. di controllo per la Lombardia, delib. n.20/Par./2008.
 Sez. reg. di controllo per la Campania, delib. n.13/2009.

Con riguardo alle spese per il personale, relativamente agli enti soggetti alla disciplina del patto di stabilità, le disposizioni di cui all'art.76, commi 4 e 7, d.l. n.112/2008 fissano un divieto assoluto di assunzione che si attiva al verificarsi alternativamente di due condizioni (violazione del patto nell'anno precedente e incidenza delle spese del personale sulle spese correnti pari o superiori al 50%). Pertanto, tali enti, possono procedere ad assunzioni di nuovo personale solo se ricorrono simultaneamente le seguenti condizioni: non incidenza delle assunzioni sull'obbligo generalizzato di riduzione delle spese di personale o, in alternativa, possibilità di deroga ex art.3, co.120, l.n.244/2007; rispetto del patto nell'anno precedente; incidenza delle spese di personale inferiore al 50% delle spese correnti. 136

La riduzione della spesa del personale dell'esercizio 2008 deve attuarsi ponendo come parametro di raffronto la spesa del personale per il precedente esercizio 2007, nel confronto del quantum di tale voce rispetto all'esercizio precedente, occorre verificare l'omogeneità delle due "basi di calcolo" <sup>137</sup>.

Relativamente agli enti non soggetti al patto di stabilità, la possibilità di effettuare nuove assunzioni (scelta peraltro afferente la sfera dell'autonomia gestionale) non fa venir meno il generale principio della riduzione della spesa per il personale e l'eventuale deroga a tale limitazione legislativamente fissata, deve esplicitare analiticamente le motivazioni che ne sono alla base<sup>138</sup>.

La norma di cui all'art.76, co.4 l. 133/2008 è di immediata applicazione e non consente –agli enti che non abbiano rispettato il patto nell'esercizio precedente– di procedere ad assunzioni ad alcun titolo. Eventuali difficoltà, in ordine alla corrente erogazione dei servizi essenziali da parte dell'ente stesso, possono –anzi devono– essere superate effettuando una riorganizzazione del personale e graduando per importanza le varie attività da svolgere. La "spesa per il personale" deve essere quantificata ricomprendendovi tutte le tipologie di costi che –indipendentemente dall'allocazione in bilancio– siano riferibili a tale aggregato; soprattutto nel confronto del quantum di tale voce rispetto all'esercizio precedente, occorre verificare l'omogeneità delle due "basi di calcolo" riclassificando –ove occorra– le varie voci secondo criteri che consentano di verificare gli andamenti di tale aggregato. <sup>139</sup>

In materia di vincoli all'assunzione di personale, per gli enti non soggetti al patto di stabilità, si è precisato che, al di fuori del quadro normativo risultante dal comma 562 dell'articolo unico della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) e dal comma 121 dell'articolo 3 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), nonché dalle novità introdotte, da ultimo, dall'articolo 76 del Decreto Legge 15 giugno 2008,

<sup>136</sup> Sez. reg. di controllo per il Veneto, delib. n. 117/2008.

<sup>&</sup>lt;sup>137</sup> Sez. reg. di controllo per la Puglia, delib. n. 17/Par/2008.

<sup>138</sup> Sez. reg. di controllo per la Lombardia, delib. n. 35/Par./2008.

<sup>&</sup>lt;sup>139</sup> Sez. reg. di controllo per la Lombardia, delib. n. 104/Par./2008.