

Le conclusioni cui questo primo approccio comparativo, che ha ispirato la modalità di selezione, di elaborazione e di presentazione dei dati, vanno adeguatamente ponderate in considerazione di due elementi fondamentali: le diversità di tipo territoriale, spesso di tutto rilievo, dei bacini di utenza serviti e delle dimensioni organizzative degli Enti locali proprietari, e le differenze, anche notevoli, delle attività ricondotte a medesimi codici ATECO di primo livello. Tuttavia, tenendo in opportuna considerazione tale avvertenza generale, alcune prime valutazioni sono non soltanto possibili ma utili per delineare alcune indicazioni di lavoro e possibili linee di sviluppo da parte delle Sezioni regionali di controllo.

Emerge la necessità di migliorare e approfondire le informazioni fornite dall'Ente con riferimento alle forme di affidamento dei servizi agli organismi partecipati. In presenza di affidamenti diretti in capo all'organismo, occorre accertare che la mancanza di dati sulle spese da parte dell'Ente sia effettivamente corrispondente ad assenza di erogazioni. All'opposto, se risultano spese sostenute dall'Ente per l'organismo, sia a titolo corrente sia in conto capitale, è importante ricostruire i rapporti tra l'ente proprietario e la partecipata.

Nei limiti della presente indagine, sono possibili alcune annotazioni riassuntive, con riferimento alla casistica presa in considerazione.

Alcuni settori di attività sembrano in grado di esprimere organismi in utile, in particolare il settore energia e acqua/rifiuti, anche se, soprattutto per quest'ultima attività, le situazioni di equilibrio sono raggiunte grazie a ingenti erogazioni dell'Ente. Anche nel settore trasporti, tra gli organismi partecipati, prevalgono quelli in utile, ma si apprezzano importanti esempi di perdite. Nello stesso settore, anche se con riferimento all'analisi comparata di soli quattro casi, emergono situazioni di riduzione di fatturato e perdite.

Nel settore delle attività assistenziali non si registra, nell'insieme considerato, una prevalenza degli organismi in perdita (27 su 92 esaminati), mentre in quello per le attività artistiche il rapporto sale (77 su 173). In quest'ultimo settore, le spese dell'Ente proprietario incidono significativamente sulle attività di tali organismi, come richiesto dal particolare ambito di intervento pubblico.

In tutti i settori considerati prevalgono le forme societarie della s.p.a. e della S.r.l., ad eccezione di quelli relativi alle attività sanitarie e assistenziali ed alle attività artistiche, che sono tipicamente caratterizzati dalla varietà delle forme gestionali.

Analisi dal conto del patrimonio

La tematica della gestione patrimoniale ha acquisito una notevole rilevanza in anni recenti, anche per i trasferimenti agli Enti locali di beni immobili dello Stato, già attuati e da attuare.

Dalle rilevazioni svolte emerge che il debito finanziario accertato dei Comuni, nel 2011, si attesta a 48,794 miliardi di euro e presenta, rispetto al 2010, una riduzione pari al 2,15%. La sua dimensione complessiva, parametrata alla popolazione nazionale complessiva, può stimarsi in 53,485 miliardi di euro. Quello delle Province, risulta pari a 11,158 miliardi di euro (riferito al totale degli Enti) con un andamento in flessione, in questo caso leggermente più evidente (-3,52%).

Prescindendo da situazioni specifiche, si rileva che i dati aggregati del debito finanziario degli Enti locali mostrano valori assoluti e costi di gestione che l'attuale finanza locale riesce ancora a sostenere. Il percorso di riduzione del debito appare in linea con le nuove previsioni legislative in tema di pareggio di bilancio e dei nuovi e più stringenti limiti all'indebitamento previsti nell'ordinamento.

Dalla gestione del patrimonio immobiliare degli Enti locali non emergono aspetti rilevanti di novità ed il processo di trasferimento del patrimoni statale agli Enti ha riguardato prevalentemente i beni demaniali e non ha compiuto progressi significativi nell'esercizio in esame. Le dinamiche rilevate dai dati contabili si sono dimostrate di modesta entità: il valore patrimonio immobiliare dei Comuni è cresciuto del 2,85%, attestandosi, nei Comuni oggetto di indagine, a 151,154 miliardi di euro; complessivamente, esso può stimarsi in 165,679 miliardi di euro.

Allo stato attuale non sono ancora visibili gli effetti dell'importante riforma recata dal d.lgs. 28 maggio 2010, n. 85, (c.d. federalismo demaniale), a causa dei ritardi e dei rallentamenti procedurali che si sono verificati sia in sede di emanazione dei decreti attuativi, sia in ordine alla pubblicazione della lista dei beni che possono costituire oggetto di trasferimento dalla disponibilità dello Stato a quella degli Enti locali.

Debiti fuori bilancio

Il fenomeno dei debiti fuori bilancio contratti ma non ancora riconosciuti, da indizio di patologia nella gestione del bilancio degli Enti locali, sembra rientrare ormai nella fisiologia, data la rilevanza degli importi e il numero degli Enti coinvolti. Bisogna, tuttavia, ribadire che si tratta di anomalia che evidenzia disordine gestionale e va eliminata anche gradualmente e circondata da più rigide prescrizioni la cui osservanza deve essere puntualmente verificata.

Nella rilevazione dei debiti fuori bilancio dell'anno 2011 e 2012, è stato chiesto di indicare negli strumenti di copertura utilizzati, anche l'importo degli stanziamenti previsti in bilancio per debiti da riconoscere prevedibili, come quelli relativi alla soccombenza in giudizio. Le somme relative a tali stanziamenti utilizzate per la copertura dei debiti riconosciuti nell'anno 2011, 16,899 milioni di euro nelle Province, 79,880 milioni di euro nei Comuni, e le percentuali sul totale degli strumenti di copertura, rispettivamente il 21,20% ed il 14,50% e nell'anno 2012, 23,384 milioni di euro nelle Province, 117,227 milioni di euro nei Comuni, e le percentuali sul totale degli strumenti di copertura, rispettivamente il 32,37% ed il 20,33%.

Nell'ultimo biennio, i debiti fuori bilancio contratti dagli Enti locali e non riconosciuti sono aumentati notevolmente, da 20,779 milioni di euro a 62,622 milioni di euro nelle Province, da 264,953 milioni di euro a 688,646 milioni di euro nei Comuni. Tale consistente massa di debiti, che non compare nelle scritture contabili degli Enti, rende i rendiconti non veritieri e mette in luce importanti criticità nella gestione dei bilanci, determinate nella maggioranza dei casi da non corretta previsione delle entrate e delle spese, soprattutto di parte corrente, e da inesatto ed incompleto riaccertamento annuale dei residui attivi remoti, inesigibili o di difficile esazione, che artificialmente concorrono a determinare un risultato positivo.

Nelle 76 Province interessate dal fenomeno, nell'esercizio 2012, gli importi dei debiti fuori bilancio riconosciuti è di 72,247 milioni di euro e l'importo dei debiti fuori bilancio dichiarati ma non ancora riconosciuti al 31 dicembre 2012 è di 62,622 milioni di euro.

Nel 2012, 1951 Comuni, interessati dal fenomeno, hanno riconosciuto debiti fuori bilancio per 576,548 milioni di euro, l'importo dei debiti fuori bilancio dichiarati ma non ancora riconosciuti al 31 dicembre 2012 è di 688,646 milioni di euro.

Il legislatore, al fine di fare emergere nella sua interezza il fenomeno dei debiti fuori bilancio, con l'art. 243-*bis* del TUEL introdotto dall'art. 3 del d.l. n. 174/2012 convertito, con modificazioni, nella l. 7 n. 213/2012, nel prevedere una procedura di riequilibrio finanziario pluriennale per i Comuni e le Province in situazioni di gravi difficoltà con squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario, nel caso in cui le misure di cui agli artt. 193 e 194 non siano sufficienti a superare le condizioni di squilibrio rilevate, ha disposto che nel piano di riequilibrio, indispensabile per accedere alla suddetta procedura ed al "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli Enti locali" istituito presso il Ministero dell'interno, l'Ente è tenuto ad effettuare una ricognizione di tutti i debiti fuori bilancio riconoscibili ai sensi dell'art. 194 e per il loro finanziamento può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione della durata massima pari agli anni del piano di riequilibrio (dieci anni), compreso quello in corso, convenuto con i creditori.

Infine, il d.l. n. 35/2013, così come convertito nella l. 6 giugno 2013, n. 64, riguardante le disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della Pubblica Amministrazione, ha escluso dai vincoli del patto di stabilità interno, anche, i pagamenti sostenuti nel corso del 2013 dagli Enti locali per debiti in conto capitale riconosciuti alla data del 31 dicembre 2012 o che presentano i requisiti per il riconoscimento entro la medesima data ai sensi dell'art. 194 del TUEL e previsto per gli Enti locali che non possono far fronte ai pagamenti, per mancanza di liquidità, un'anticipazione della Cassa depositi e prestiti s.p.a.

da restituire con piano di ammortamento a rate costanti, comprensive di quota capitale e quota interessi, con durata fino ad un massimo di 30 anni.

Gestioni in disavanzo

L'attendibilità del risultato di amministrazione dipende dall'accuratezza e precisione del riaccertamento dei residui, ma tale operazione non risulta sempre in linea con i principi di veridicità ed attendibilità, cardini di ogni documento contabile, poiché buona parte dei residui attivi proviene da esercizi molto remoti e, di conseguenza, è difficilmente esigibile.

Anche le partite di giro possono compromettere l'effettività dell'equilibrio esposto nei documenti contabili quando, non osservando la disposizione dell'art. 168, co. 2, del TUEL, le previsioni e gli accertamenti di entrata non conservano l'equivalenza con le previsioni e gli impegni di spesa.

Un ulteriore vulnus all'attendibilità del risultato di amministrazione è rappresentato dalle passività non riportate nel rendiconto: debiti fuori bilancio riconosciuti ma non ripianati entro l'esercizio di riferimento, debiti fuori bilancio che l'Ente dichiara di aver contratto ma di non aver riconosciuto, situazioni critiche delle società partecipate non ancora emerse, contenziosi non ancora definiti.

Dai dati dei conti consuntivi pervenuti, nel confronto 2009-2010-2011, si rileva un andamento ondivago del numero dei Comuni in disavanzo, che passano dai 102 del 2009 ai 97 del 2010 per aumentare sino a quota 156. A riguardo va considerato che negli anni precedenti non erano stati esaminati gli Enti che avevano trasmesso rendiconti incompleti o in errore di quadratura; su un totale di 8.092 Comuni, nel 2009 sono stati esaminati 6.541 conti, nell'esercizio successivo 7.069 e, nel 2011, 7.623 rendiconti.

Nella presente elaborazione sono stati considerati Enti importanti quali il Comune di Catania con disavanzo di amministrazione di circa 96 milioni di euro, fondi vincolati da ricostituire e debiti fuori bilancio da riconoscere, il Comune di Reggio Calabria con disavanzo di amministrazione di circa 108 milioni di euro, fondi vincolati da ricostituire e debiti fuori bilancio da riconoscere e il Comune di Alessandria.

Le Province che hanno il risultato di amministrazione in disavanzo sono due, Chieti e Vibo Valentia; nel 2008 nessuna Provincia era interessata dal fenomeno, al contrario del 2009 e del 2010 quando si registrarono tre Province in disavanzo.

Per i Comuni, l'importo globale dello squilibrio finanziario è di 1.597,337 milioni di euro, con un'incidenza media sulle entrate correnti del 39,39%, e per ogni abitante ammonta a 417,12 euro.

Il comune di Napoli ha un disavanzo di amministrazione di 809,605 milioni di euro e fondi vincolati non rintegrati per 40,604 milioni di euro.

Per le Province interessate al fenomeno, l'importo dello squilibrio di 12,359 milioni di euro, ha un'incidenza del 13,73% sulle entrate correnti e grava su ogni residente per 22 euro.

Si tratta di un fenomeno riguardante quasi il 2,05% del totale dei Comuni considerati e due Province. Presumibilmente, però, il dato è ulteriormente negativo, poiché negli Enti che dichiarano il dissesto non sempre si riscontrano negli anni immediatamente antecedenti saldi di amministrazione in disavanzo, e in quanto altri Enti: 2 Province e 260 Comuni, pur non in formale disavanzo, mostrano uno squilibrio calcolato di 1,173 mln di euro per le Province e di 160,726 mln di euro per i Comuni nel confronto tra risultato di amministrazione positivo e fondi vincolati da ricostituire e debiti fuori bilancio non ripianati.

Dissesti

Il principio che gli Enti dissestati debbano provvedere da soli al loro risanamento, senza alcun aiuto da parte dello Stato ha comportato la riduzione del numero degli Enti che si avvalgono di tale procedura. Gli organi di controllo interno, deputati a verificare costantemente la gestione economica e finanziaria dell'Ente, devono vigilare in quanto sussiste il rischio che una situazione di disavanzo finanziario o, affetta da gravi irregolarità di gestione possa trasformarsi in dissesto.

La mancanza di finanziamenti erariali per il sostegno del risanamento ha generato una nuova consapevolezza nel cittadini, i quali sono avvertiti che il rischio del dissesto

finanziario del Comune di appartenenza provoca conseguenze per loro sfavorevoli, in quanto ne deriva un inevitabile innalzamento della pressione fiscale e dei contributi per i servizi a domanda. Gli Enti tendono a non dichiarare lo stato di dissesto rendendo più gravosa la situazione economico-finanziaria, anche per il maturare di ingenti interessi negativi sui debiti non onorati e per l'aumento significativo del contenzioso, e, pertanto, molto più difficile un duraturo risanamento.

Si constata, sempre più frequentemente, che lo stato di dissesto, che colpisce maggiormente i Comuni piccoli, indice delle difficoltà di gestione insite nelle dimensioni dell'Ente, viene proposto e deliberato a seguito dell'elezione di una nuova compagine politica alla guida dell'Ente.

Con l'art 4 del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149, al fine di garantire il coordinamento della finanza pubblica, il rispetto dell'unità economica e giuridica della Repubblica, il principio di trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa, il legislatore ha disposto la redazione della relazione di fine mandato redatta dal responsabile del servizio finanziario o dal segretario generale e sottoscritta dal Presidente della Provincia o dal Sindaco, da trasmettere, entro dieci giorni, alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

L'art 6, co. 2 del d.lgs. n. 149/2011, nel chiaro intento di portare sollecitamente a soluzione le situazioni critiche difficilmente sanabili con i normali mezzi a disposizione degli Enti e rendere più concreto e veloce il risanamento delle Amministrazioni locali, ha affidato alle Sezioni regionali di controllo della Corte il compito di accompagnare gli Enti in difficoltà verso un duraturo risanamento della gestione economico-finanziaria.

Le cause principali e ricorrenti, che portano al dissesto dell'Ente, sono da ricercare: negli squilibri nella gestione dei residui, mantenimento in bilancio di residui attivi spesso sopravvalutati, risalenti a parecchi esercizi precedenti ed inesigibili o, perlomeno, di difficile e dubbia esigibilità; crisi irreversibile di liquidità con ricorso sistematico ad anticipazioni di tesoreria di notevole entità, che diventano veri e propri finanziamenti, per gravi difficoltà o incapacità nella riscossione delle entrate proprie; ingenti debiti fuori bilancio per i quali l'Ente non ha adeguate risorse per ottemperare agli obblighi intrapresi; mancanza di equilibrio di bilancio causato dalla sopravvalutazione di alcune entrate e dalla sottovalutazione di alcune spese; debiti inerenti gli andamenti dei derivati stipulati; incompletezza o inadeguatezza nella tenuta delle scritture contabili, che rende difficile ed, a volte, impossibile il monitoraggio esatto e costante dei fenomeni economico-finanziari dell'Ente.

Nei casi esaminati, nel periodo gennaio 2012 aprile 2013, le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, nell'esercizio del controllo sui questionari e sulle relazioni degli organi di controllo economico finanziario degli Enti, hanno rilevato per 25 Comuni criticità ed irregolarità nei bilanci preventivi e nei rendiconti, provvedendo, per tempo, a richiamare gli organi politici all'esercizio di una corretta amministrazione ed a porre in essere tutti gli adempimenti necessari ed indispensabili per scongiurare situazioni più gravi, che avrebbero portato inevitabilmente al dissesto. Le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti possono spingere l'Ente, che non riesce a risanare la propria gestione, verso una sollecita dichiarazione di dissesto, per un più veloce e duraturo risanamento.

Negli ultimi anni, per alcuni grandi Comuni, che presentavano situazioni finanziarie di rilevante difficoltà, sono state emanate norme particolari (d.l. n. 112/2008, art. 78 convertito dalla l. 6 agosto 2008, n.133; d.l. 7 ottobre 2008, n. 154, art. 5 convertito dalla l. 4 dicembre 2008, n. 189 e d.l. 31 maggio 2010, n. 78, art. 14; delibera Cipe del 18 dicembre 2008) che, nonostante la mancata dichiarazione di dissesto, hanno riconosciuto poteri particolari ai nominati Commissari straordinari ed hanno attribuito fondi speciali per far fronte alle passate passività altrimenti insanabili.

Deve rilevarsi che la procedura semplificata ex art. 258 del TUEL, con la definizione transattiva delle pretese dei creditori, ha risolto molte difficoltà; è apprezzata da tutti gli Organi straordinari di liquidazione (OSL) e, ove possibile, attuata. L'applicazione di detta procedura, genera, oltre alla riduzione della massa passiva, l'importante effetto positivo di evitare all'Ente risanato le ulteriori richieste del creditore che vi aderisce.

PARTE I

EVOLUZIONE DELLA FINANZA LOCALE – ESERCIZIO 2012

1 Il sistema normativo e le linee di sviluppo della finanza locale

1.1 Le innovazioni in materia di controllo introdotte dal d.l. 174/2012

Il decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha introdotto una serie di disposizioni volte a favorire la trasparenza e la riduzione dei costi degli apparati politici regionali, nonché a riequilibrare la situazione finanziaria degli Enti locali in difficoltà. Lo scopo che il legislatore si è prefissato di realizzare è duplice: da un lato rafforzare il coordinamento della finanza pubblica, dall'altro garantire il rispetto dei vincoli derivanti dall'appartenenza all'Unione europea.

Tale innovazione si innesta sulla situazione determinata dalla riforma del Titolo V della Costituzione che ha potenziato l'autonomia tributaria e finanziaria degli Enti territoriali, anche se al momento in maniera ancora incompiuta e conseguentemente senza riuscire a rendere effettivo il c.d. "federalismo fiscale". Gli Enti territoriali, godendo di un'elevata autonomia di spesa ma non di altrettanto ampia autonomia di entrata, sono di conseguenza incentivati a spendere risorse che vengono acquisite e poi trasferite dai livelli di Governo sia statale che regionali.

Al fine di evitare un ulteriore deterioramento della sostenibilità delle finanze pubbliche, con relativo ampliamento del disavanzo e del debito, il legislatore ha deciso di rafforzare gli strumenti per il coordinamento della finanza pubblica attribuendo alla Corte dei conti il ruolo di garante del rispetto del principio costituzionale del pareggio di bilancio introdotto con legge costituzionale n. 1/2012.

Il provvedimento si può ritenere di grande rilievo perché si inserisce in una logica organica e sistematica dei controlli affidati alla Corte dei conti e alle Sezioni regionali in cui essa si articola, a livello territoriale risultando coerente con il quadro ordinamentale disegnato dalla appena ricordata riforma del Titolo V, Parte II, della Costituzione.

A garantire l'effettiva vincolatività di tale disegno normativo è connaturato un organico sistema di controlli esterni, affidati ad un organo, la cui indipendenza è garantita in Costituzione, dotato di una struttura a rete, che ne avvicina l'attività al territorio, in grado di influenzare i comportamenti e le modalità di gestione delle risorse pubbliche a tutti i livelli di governo ai fini dell'effettivo orientamento delle politiche fiscali nel rispetto dei vincoli e degli obiettivi economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

Verso il descritto obiettivo sono orientate le nuove attribuzioni della Corte delle quali, nelle linee generali, si vanno ad evidenziare i caratteri istituzionali e le finalità specifiche.

Sul versante specifico degli Enti locali, il testo normativo per un verso completa il quadro dei controlli e delle verifiche introdotte con l'art. 1, commi 166 e ss., della legge n. 266 del 2005, prevedendo misure quali la sospensione dei programmi di spesa in caso di accertamento della mancata copertura o dell'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria, per altro verso introduce più penetranti e puntuali forme di controllo di legittimità e regolarità delle gestioni e sul funzionamento dei controlli interni oltreché specifici controlli in funzione della valutazione dell'azione di razionalizzazione della spesa pubblica degli Enti locali. Occorre sul punto ricordare che sulla scorta di quanto anticipato dalla Corte stessa in via pretoria nei primi mesi in cui si è fatta applicazione della procedura di cui all'art. 6, co. 2, del decreto legislativo del 6 settembre 2011, n. 149, è stata regolata la fase del predissesto degli Enti locali, attraverso la previsione di un piano di riequilibrio pluriennale sottoposto alle verifiche di congruità delle Sezioni regionali di controllo, con possibilità per gli Enti soggetti al piano di riequilibrio di accedere ad un Fondo di rotazione. La relativa disciplina è quella dell'art. 3, co. 1 lettera r), del d.l. n. 174/2012 che ha inserito, nel Titolo VIII – Enti locali deficitari o dissestati – del decreto legislativo del 18 agosto 2000, n. 267, del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali (TUEL), l'art. 243-bis che prevede un'apposita procedura di riequilibrio finanziario pluriennale per gli Enti nei quali sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario. Si tratta di una terza fattispecie che si aggiunge alle situazioni, elencate dagli artt. 242 e 244 del TUEL, di Enti in condizioni strutturalmente deficitarie e di Enti in situazioni di dissesto finanziario.

Detta procedura di riequilibrio si inserisce in un sistema in cui sono prefigurate, in una graduale articolazione, le situazioni di precarietà delle gestioni amministrative che vanno dal disavanzo di gestione o di amministrazione fino alle situazioni di deficitarietà strutturale e di dissesto.

In tale sistema articolato e tendenzialmente ormai caratterizzato da un alto grado di completezza si era già inserita la procedura del cosiddetto "dissesto guidato" di cui all'art. 6, co. 2, del d. lgs. n. 149/2011, prima dell'ultimo intervento normativo, rappresentava il rimedio di chiusura di un sistema di salvaguardia delle gestioni degli Enti locali. Sull'applicazione di tale ultima procedura, la Sezione delle autonomie ha avuto occasione di pronunciarsi con la deliberazione n. 2/AUT/2012/QMIG, mentre per i nuovi compiti in materia di piani pluriennali di riequilibrio finanziario a tale Sezione, la legge ha attribuito il compito di redigere LL.gg. per le istruttorie dei piani, compito a cui è stato dato adempimento con la deliberazione n. 16/SEZAUT/2012/INPR.

Nel panorama delle novità che si stanno commentando si colloca la relazione semestrale del Sindaco o del Presidente della Provincia di cui all'art. 148 del TUEL come riformulato dall'art. 3, co. 1, sub e) del d. l. n. 174/2012, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 213/2012, che si inserisce nell'ambito dell'ampio intervento operato dal d.l. n. 174/2012 in tema di rafforzamento dei controlli sulle Autonomie locali, già più volte evocato, anch'esso adottato mediante modifica testuale di una serie di disposizioni del TUEL.

La specifica misura è funzionale a verificare "la legittimità e la regolarità delle gestioni, nonché il funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun Ente locale".

Tale misura si colloca in un contesto nel quale viene decisamente innovata la disciplina dei controlli interni con un rinnovato interesse da parte del legislatore alla effettiva funzionalità di un sistema di programmazione, gestione e controllo.

In prospettiva i controlli dovranno costituire un solido supporto per scelte decisionali funzionali alla realizzazione di processi di razionalizzazione della gestione e della spesa e ad innescare un radicale mutamento dei comportamenti amministrativi. Anche per questa nuova attribuzione la Sezione delle autonomie ha diramato apposite Linee guida con la deliberazione n. 4/SEZAUT/2013/INPR.

Nuove nel panorama delle attribuzioni si pongono quelle, ancora da definire in termini operativi, che vedono la Corte impegnata nell'analisi, nell'accertamento e nella razionalizzazione della spesa pubblica degli Enti locali.

Pur nella sommarietà della ricostruzione fin qui condotta, emerge che l'intervento normativo del d.l. n. 174/2012 persegue la finalità complessiva di realizzare un presidio alle cogenti esigenze del coordinamento della finanza pubblica in tutte le espressioni soggettive istituzionali che ne interpretano la dimensione operativa, privilegiando una funzione di garanzia attribuita alla Corte dei conti che coniughi la natura collaborativa dei controlli al fine di orientare gestioni corrette, in termini di coerenza con gli impegni europei, con le esigenze di ricondurre le stesse nell'alveo della legittimità, attraverso specifiche misure correttive di ogni deviazione dalle suindicate prioritarie finalità di tutela della finanza pubblica.

1.2 Il rinnovato assetto dei controlli interni

Il d.l. n. 174/2012, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 213/2012, introduce rilevanti novità in tema di controlli della Corte dei conti sulle autonomie territoriali e completa un ampio disegno di riforma che aveva preso le mosse dalla legge n. 20 del 1994.

Questo lungo iter si è svolto nell'invarianza della disciplina costituzionale sul controllo della Corte di conti, ma è stato accompagnato dall'evoluzione della giurisprudenza

costituzionale sui controlli.¹ L'introduzione di penetranti controlli esterni sugli Enti, la cui autonomia è riconosciuta in Costituzione, è sorretta dalla lettura evolutiva del suo articolo 100, che individua nella Corte dei conti, ormai, l'unico organo di controllo dell'intera finanza pubblica. Da questi controlli esterni e tradizionalmente sinergici rispetto a quelli interni, si distinguono i controlli innovativi, nonché del tutto particolari di cui all'art. 6, commi 2 e 3, dello stesso d.l. n. 174/2012, diretti alla razionalizzazione della spesa pubblica degli Enti territoriali e che rappresentano, nel panorama dei controlli sulla regolarità della gestione eseguiti dalle Sezioni regionali di controllo, una tipologia a sé stante, perché finalizzati alla ottimizzazione delle risorse ed alla riduzione della spesa.

È questo un tipo controllo che si incentra essenzialmente, sulla valutazione dei profili dell'efficacia (intesa come grado di raggiungimento degli obiettivi), dell'efficienza (quale rapporto tra prodotti e valore delle risorse impiegate) e dell'economicità (come scelta dei mezzi meno onerosi per il conseguimento degli obiettivi programmati).

Con la riforma di cui sopra, le modalità di verifica dell'adeguatezza ed efficienza del complesso sistema dei controlli interni si rinviengono all'art. 3, co. 1, lett. d) ed e), del d.l. n. 174/2012, con l'ulteriore novità che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti si avvalgono delle risultanze di un'apposita relazione, avente cadenza semestrale, del Sindaco o del Presidente della Provincia.

Il modificato art. 147 del Tuel riscrive il sistema dei controlli interni agli Enti locali, in parte riproducendo i contenuti dei tradizionali controlli di gestione e strategico di cui agli artt. 4 e 6 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n.286, e, in parte, concependo una diversa versione del controllo di regolarità amministrativa e contabile, cui si aggiungono le verifiche sulla qualità dei servizi, sugli equilibri finanziari e sugli organismi partecipati. In questo contesto che, come appena accennato, ripropone in parte istituti preesistenti, non è fatta menzione del controllo di valutazione o valutazione dei dirigenti e/o dei responsabili dei servizi, notoriamente annoverato tra i quattro tipi di controllo interno di cui all'art. 1 del d. lgs. n. 286/1999, e opportunamente rivisto alla luce dei principi informatori che ispirano il decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150.

Con quest'ultimo provvedimento sembrava che il sistema dei controlli dovesse avere al centro il momento essenziale della valutazione dei responsabili, intesa come misurazione e valutazione della "performance" sia individuale che organizzativa, ovvero un giudizio sulle capacità del singolo e della struttura di porre in esser comportamenti "performanti" per le finalità dell'Ente. I due sistemi di controllo, l'uno ad ampissimo spettro, risalente all'impostazione del d.lgs. n. 286/1999, ultimamente ampliato e modificato dal d.l. n. 174/2012, e l'altro incentrato sostanzialmente sulla valutazione delle "performance",

¹ cfr. dalla sentenza n. 95 del 1998 sino alla più recente n. 198 del 2012.

convivono, essendovi tra essi sicuri punti di contatto e di coordinamento. Con il d.l. n. 174/2012 l'interesse s'incentra nuovamente più sulla gestione che sui suoi responsabili, mentre con il c.d. "Decreto Brunetta", non solo si intendeva esaltare la professionalità di dirigenti e funzionari responsabili, ma si accentrava l'attenzione sulle "performance", che continuano ad essere valutate dagli Organismi Indipendenti di Valutazione - OIV e dalla CIVIT, entrambi organismi di nuova istituzione. Il giudizio sui responsabili dei servizi, svolto su due piani, l'uno locale e l'altro centrale, era soprattutto inteso ad assicurare un'amministrazione più efficiente, attenta alla meritocrazia e disposta al riconoscimento delle premialità. Il d.lgs. n. 150/2009 poneva, dunque, l'accento su aspetti che hanno comunque degli interessanti punti di contatto con il d.l. n. 174/2012, quali le verifiche della qualità dei servizi, il soddisfacimento dei bisogni dell'utenza e la comparazione delle prestazioni con servizi e costi standard a livello nazionale.

Con il testo del d.l. n. 174/2012 è stato riproposto il contenuto di un antico progetto di riforma, noto come "Codice delle Autonomie". Il problema del rafforzamento dei controlli interni era, in effetti, già stato affrontato dal disegno di legge A.C. n. 3118/2010, approvato in quella stessa sede il 30 giugno 2010, per poi confluire nel disegno di legge A.S. n. 2259/2010, il cui iter non era giunto a conclusione. Il relativo testo è stato poi riprodotto senza variazioni di rilievo nel d.l. n. 174/2012, ed è interessante segnalare come lo scorso referto al Parlamento della Sezione delle autonomie del luglio 2012, commentando il d.d.l. A.S. n. 2259/2010, ne ha messo in risalto l'art. 24, co. 5, che prevedeva che il Capo dell'Amministrazione locale trasmettesse annualmente alla Sezione regionale della Corte dei conti un referto sull'efficacia e adeguatezza del sistema dei controlli interni.

In quell'occasione la Sezione ha sottolineato come la positività della norma non risiedesse tanto nell'obbligo di relazionare, vista l'esistenza di numerosi report provenienti dagli organi di controllo, quanto nel fatto che queste relazioni dovessero essere redatte sulla base di Linee guida, approvate preventivamente dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti. Secondo il disegno di legge il pregio delle verifiche sul funzionamento dei controlli interni risiedeva nella perdita del carattere di riscontro meramente eventuale e saltuario, condizionato dall'attuazione dei programmi annuali di lavoro, messi a punto dalle Sezioni regionali, per addivenire a giudizi generali e omogenei, formulati in base a parametri generali e univoci².

Nel dicembre scorso, con l'entrata in vigore del d.l. n. 174/2012, l'assetto delineato dal d.d.l. n. 2259/2010 si è tradotto in legge e le prime LL.gg. destinate ai Sindaci e Presidenti delle Province, per la redazione dei relativi referti, sono state approvate con la deliberazione della Sezione delle autonomie dell'11 febbraio 2013, n. 4. Esse indirizzano le

² Vedi referto sulla gestione finanziaria 2010 /2011 degli Enti locali , pag 190 – 217.

Sezioni regionali nelle rilevazioni sulla regolarità della gestione amministrativa e contabile e, soprattutto, per quanto qui interessa, sul funzionamento dei controlli interni e sugli eventuali esiti negativi del loro esercizio.

Come accennato, grazie alle LL. gg. è stato possibile che, a presidio delle rilevazioni e valutazioni delle Sezioni regionali, vi fossero dei criteri univoci, secondo una dinamica abbastanza simile alle LL. gg. che indirizzano le analisi dei bilanci preventivi e consuntivi ai sensi all'art. 1, co. 166 della l.f. 2007. L'auspicio è che l'omogeneità dei dati e la loro conseguente comparabilità consentano di ottenere informazioni approfondite sul funzionamento dei controlli e, soprattutto, sulla loro sottostante realtà gestionale, secondo parametri che permettano la ricostruzione di una visione d'insieme. Grazie al recente sistema introdotto dall'art. 147 del TUEL novellato, che impone ai Responsabili politici delle Amministrazioni locali di rispondere punto per punto a una molteplicità di quesiti formulati sulla base delle descritte LL. gg., le Sezioni regionali della Corte dei conti sono poste nelle condizioni di ottenere dalle Amministrazioni locali referti esaurienti, con dovizia di notizie e informazioni puntuali, particolareggiate e raffrontabili. Si dovrebbe superare del tutto la genericità del referto redatto, in base all'art. 198 bis del TUEL, dall'organo di controllo di gestione che non tendeva a soffermarsi sulle singole criticità, quanto ad esporre la visione d'insieme. Il loro nuovo metodo di rilevazione permetterà alla Corte dei conti di conoscere punto per punto disfunzioni e inadempienze e di ogni tipo, magari anche emergenti dalle più diverse fonti a disposizione quali, ad esempio, i PEG aggiornati, i dati SIOPE, il monitoraggio del Patto di stabilità ecc..

L'art. 147-ter novellato del TUEL ha assegnato un ruolo significativo al controllo strategico, che impone l'adeguamento dell'organizzazione della struttura, con criteri di graduale applicazione e, quindi, la fissazione dei principali obiettivi, nonché la valutazione degli aspetti economico-finanziari e quelli connessi socio-economici. In questa sede rilevano le risultanze dei controlli, *ex ante* ed *ex post*, tesi a verificare la conformità tra gli obiettivi sia strategici che operativi dell'amministrazione e le scelte operate dai dirigenti, nonché tra la gestione e l'allocatione delle risorse.

Riguardo al controllo di gestione, la sua specificità consiste, come sempre, nell'accentrare l'attenzione sulle misure che consentono di verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, fondandosi sul monitoraggio della produttività del lavoro applicato alle diverse funzioni, al fine di ottimizzare, mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra azioni realizzate ed obiettivi operativi assegnati, nonché tra risultati ottenuti e risorse impiegate. L'Organo preposto al controllo di gestione deve essere in grado di fornire all'Organo politico, elementi e valutazioni idonee a modularne i compiti d'indirizzo.

Il modello organizzativo adottato è di supporto a tale attività di controllo, che va a buon fine se c'è l'idoneità delle procedure poste in essere, l'adeguatezza delle modalità di rilevazione contabile ed extra-contabile, la congruità delle loro frequenze, la corretta imputazione degli atti ai centri di responsabilità, costo e servizio, la tempestività dell'acquisizione dei dati, l'adeguatezza degli indicatori prescelti, l'analisi dei loro scostamenti, oltre che alle loro modalità di correzione.

L'elaborazione delle informazioni sui costi da parte del controllo di gestione avviene anche alla luce di esperienze gestionali di ispirazione aziendalistica. Il suo compito è esprimere un giudizio di adeguatezza sugli strumenti finalizzati alla verifica dell'attuazione dei piani, dei programmi e degli altri atti d'indirizzo, in termini di congruità tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti. Il riscontro di azioni e/o interventi inefficaci, inefficienti o irregolari o di palesi violazioni dei criteri di economicità, ne impone la segnalazione, con l'indicazione delle misure correttive da adottare³.

Si è poi rivelato necessario istituire e regolamentare, come è avvenuto grazie all'art. 147-*quater* del TUEL, una struttura di controllo sulle società partecipate, predisponendone un idoneo sistema informativo, per rilevare i rapporti finanziari tra l'Ente proprietario e la Società, la situazione contabile, gestionale ed organizzativa della stessa, i contratti di servizio, la qualità dei servizi e il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

In questo caso il potenziamento dei controlli interni si coniuga con il peso ancora maggiore delle verifiche intestate alle Sezioni regionali di controllo, che accertano che i rendiconti degli Enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in Società controllate, alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'Ente.

L'operatività complessiva dei controlli risulta potenziata da un'attenzione rinnovata verso gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione delle informazioni da parte delle pubbliche Amministrazioni, posti, da ultimo dal decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33. Da esso emerge come il monitoraggio degli Enti territoriali sugli Organismi da essi partecipati e, di conseguenza, il controllo esterno della Corte dei conti siano favoriti dall'ampliamento della base conoscitiva, che ne costituisce il presupposto. Si ricorda, al riguardo, che l'art. 147, co. 2 lett. d), del TUEL impone la graduale attuazione della redazione del bilancio consolidato, che è misura necessaria alla rilevazione dell'efficacia, efficienza ed economicità della gestione degli Organismi partecipati.

³ Fino all'emanazione del d.l. n. 174/2012, il compito di comunicare le disfunzioni riscontrate era stato affidato, ma con una ben diversa portata, tanto all'organo esercente il controllo di gestione in base all'art.198-*bis* del TUEL, aggiunto al Testo Unico dall'art. 1 del decreto legge 12 luglio 2004, n. 168, convertito dalla legge 30 luglio 2004, n. 191, che riferisce sull'assetto d'insieme agli Amministratori, ai Dirigenti e alla Corte dei conti regionale, quanto agli OIV i quali, ai sensi dell'art. 14 co. 4, lett. b del c.d. "Decreto Brunetta", comunicavano le singole criticità all'Ispettorato della Funzione Pubblica, alla CIVIT e alla Corte dei conti.

L'Ente locale dovrebbe anche garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante Organismi gestionali esterni, definendo le metodologie impiegate per misurare il grado di soddisfazione degli utenti esterni ed interni. (cfr. art. 8, co.1, lett. e, del d.lgs. n. 150/2009).

Per il controllo sugli equilibri di bilancio, che peraltro era già presente in disposizioni di legge anteriori e diversamente collocate, è indispensabile che gli Enti, per ottemperare alle previsioni di cui all'art. 147-*quinquies* del TUEL, adottino nuove norme regolamentari.

Le novità normative esaltano l'attività di coordinamento e di vigilanza del Responsabile del servizio finanziario e quella di controllo dei Responsabili dei servizi, per garantire la costante verifica degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche nell'ottica della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, voluti dal patto di stabilità interno. E' importante che il controllo sugli equilibri finanziari si estenda a valutare gli effetti prodotti dai risultati di gestione degli Organismi partecipati, la cui incidenza sul bilancio finanziario dell'Ente non è sempre evidenziata, costituendosi sinora spazi di opacità gestionale.

Le novità introdotte con il d.l. n. 174/2012 richiedono l'implementazione di nuove linee organizzative, che diano, soprattutto, operatività al controllo di regolarità amministrativa e contabile, che è l'unico a risultare completamente rinnovato. In base all'art. 49 del TUEL novellato, su ogni proposta di deliberazione sottoposta agli Organi di governo dell'Ente, che non sia mero atto di indirizzo, è necessario acquisire il parere, da inserire nella deliberazione, relativo alla sua regolarità tecnica e contabile. Possono essere rilevate criticità e suggeriti adempimenti, così come, nei casi in cui la Giunta e/o il Consiglio non si siano conformati ai pareri, ne viene data segnalazione, con indicazione della motivazione adottata.

Devono essere sottoposte a parere tecnico e/o contabile, le delibere che, pur non comportando impegno di spesa o diminuzione di entrata, possano produrre riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'Ente.

Per i controlli *ex post*, di regolarità amministrativa e contabile, secondo il disposto dell'art. 147-*bis* del TUEL, devono essere fissati i principi generali e regolamentate le modalità per la revisione successiva degli atti.

La revisione può anche basarsi su tecniche di campionamento, stabilendo criteri per determinare la dimensione del campione e la tipologia degli atti oggetto di osservazione. Nell'analisi degli esiti della revisione sono evidenziate le irregolarità eventualmente rilevate, nonché il numero e la tipologia delle stesse.

Occorre, infine, menzionare una particolarissima forma di controllo, attivabile *in primis* dalla Ragioneria generale dello Stato e ora anche dalla Corte dei conti, che si manifesta in verifiche ispettive di regolarità ex art. 14, co. 1, lett. d), della legge 31 dicembre

2009, n. 196, che si esercitano qualora l'Ente evidenzi, in base alla rilevazioni SIOPE, situazioni di squilibrio riferibili al ripetuto utilizzo di anticipazioni di tesoreria, al disequilibrio consolidato della parte corrente, ad anomale modalità di gestione dei servizi in conto terzi o ad un ingiustificato aumento della spesa per gli Organi politici istituzionali. La legge assegna all'Ente interessato un congruo termine, per adottare i provvedimenti dovuti, decorso il quale si affida ad un Commissario straordinario, appositamente nominato, l'adozione dei necessari provvedimenti sostitutivi.

In fattispecie come queste, è inteso affiancare a verifiche di stampo aziendalista, caratterizzate da un opportuno spirito collaborativo con il soggetto controllato, modelli puramente ispettivi, animati dal principale intento di intercettare inadempimenti che possano porre in serio pericolo l'immagine delle Istituzioni controllate, di cui deve essere salvaguardata l'integrità e la condotta ai fini del pieno rispetto della legge.

Facendo menzione della contemporanea vigenza del d.lgs. n. 150/2009 e del d.l. n. 174/2012, emerge come sia mantenuta la competenza generale degli OIV che, oltre a pronunciarsi, ovviamente, sulle *performance* dei Responsabili dei servizi, esercitano il controllo strategico, quest'ultimo limitatamente ai casi in cui l'autonomia dell'Ente non abbia disposto che la titolarità permanga in capo ad un soggetto preesistente all'istituzione (eventuale) dell'OIV.

Il d.l. n. 174/2012 ha riconfermato in capo agli Enti la possibilità di costituire più Organi, a fronte di differenti funzioni, riproponendo un sistema di verifiche ampio e articolato, che ha rivisitato ad uno ad uno tutti i tipi di controllo, come fece a suo tempo il d. lgs. n. 286/1999, conferendo però particolare sviluppo a quello di regolarità amministrativa e contabile ex art.147-*bis*, co. 2. Esso, nella fase a successivo, investe solo determinati atti (impegni di spesa, contratti e atti amministrativi preventivamente campionati), alla stregua dei "principi generali di revisione aziendale" vigenti. L'esito è periodicamente trasmesso, a cura del Segretario che vi sovrintende, a svariati Organi tra cui gli OIV, e tale trasmissione incide sulla valutazione delle *performance* di chi abbia emanato quegli atti (effetti sanzionatori).

Anche il nuovo controllo strategico presenta qualche novità, come la previsione della messa a punto di apposite metodologie. La novità è che i referti contenenti l'esposizione e valutazione dei risultati confluiscono ora nelle delibere di ricognizione dei programmi che dovranno, pertanto, essere modificate. È ovvio che la rimodulazione dei programmi, che vanno misurati sulla base di indicatori di natura operativa, ha effetto anche sulla valutazione dei Dirigenti, perché la loro azione amministrativa deve essere necessariamente riformulata, in base agli aspetti modificati della pianificazione strategica. È così che la valutazione, avendo ad oggetto la verifica del grado di esecuzione dei programmi, dopo un periodo di

voluta disattenzione da parte del decisore politico, dovrebbe tornare in auge, rimodulandosi grazie alle nuove metodologie.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è esercitato da un Organismo appositamente scelto dall'Ente, ma gli elementi di giudizio per valutare le *performance* sono forniti all'OIV dal Segretario il quale, come si è accennato, sovrintende la fase di controllo a successivo.

Il d.l. n. 174/2012 ha riorganizzato sicuramente, il sistema dei controlli in modo completo, consentendo alla Corte dei conti di conoscere potenzialmente tutte le disfunzioni gestionali degli Enti assoggettati, consentendole di formulare osservazioni e predisporre misure correttive. Esso pone le basi per un miglior collegamento funzionale tra controllo interno ed esterno e dovrebbe consentire verifiche su uno scenario molto più ampio che nel passato. In base all'art. 148 del TUEL novellato, grazie ai referti di Sindaci e Presidenti delle Province, sollecitati e indirizzati dall'impulso delle LL.gg. della Sezione delle autonomie, le Sezioni regionali saranno in grado di conoscere a tappeto le irregolarità riscontrate e denunciate da tutti gli Organi di controllo dei propri Enti locali. A ciò si aggiunga che, in caso di assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di controllo atti ad applicare il nuovo sistema, le Sezioni giurisdizionali della Corte possono irrogare sanzioni pecuniarie da cinque a venti volte l'indennità mensile lorda spettante al Direttore generale, ai Dirigenti e al Segretario⁴. Grazie anche a questa norma gli Enti dovrebbero essere incentivati a dotarsi di strumenti idonei a supportare sia le funzioni di governo che quelle dirigenziali, per ottenere non solo il rispetto delle regole contabili e il pareggio di bilancio, ma anche un PEG adeguato e coordinato con il PDO, oltre ad adeguati atti di programmazione e pianificazione.

Gli Enti sono stati chiamati dalla legge a disciplinare strumenti e modalità delle diverse forme di controllo interno con un apposito regolamento consiliare, da approvarsi entro tre mesi dalla dall'entrata in vigore del decreto legge, e dandone comunicazione al Prefetto e alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti. Decorso infruttuosamente il termine predetto, il Prefetto invita l'Ente inadempiente a provvedere entro sessanta giorni. Decorso inutilmente l'ulteriore termine, il Prefetto attiva la procedura di scioglimento del Consiglio, ex art. 141 del TUEL. Un termine così breve, nonché decorrente dall'entrata in vigore del decreto, attesta l'importanza che il legislatore ha voluto attribuire al nuovo sistema dei controlli che ora, non solo può risolversi nell'adozione delle tradizionali misure correttive suggerite dalla Corte dei conti, ma anche sottostare ad un intervento sanzionatorio esterno.

Un'altra norma sanzionatoria si rintraccia all'art. 148-*bis*, di nuova istituzione. L'accertamento da parte delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti di squilibri

⁴ l'art.3, co. 4 del d.l. n. 174/2012 parla, forse non appropriatamente, di Amministratori.

economico finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme a garanzia della regolarità della gestione o del patto di stabilità, comporta per l'Ente l'obbligo di adottare, nei sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di irregolarità ex art.1, co.166 l.f. 2006, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. La loro mancata trasmissione o l'eventuale inadeguatezza delle misure preclude all'Ente l'attuazione dei programmi di spesa, per i quali sia stata accertata la mancata copertura o l'insostenibilità finanziaria dei rimedi. Anche questa sanzione dà indubbiamente atto della persistente fiducia del legislatore nella bontà del ricorso al sistema dei controlli interni.

Inoltre, la riforma contenuta nel d.l. n. 174/2012 potenzia maggiormente il controllo esterno della Corte dei conti, che è rafforzato sia in sé per sé, che nel rapporto sinergico con i controlli interni. Tra questi ultimi, quelli tradizionali, benché più articolati e arricchiti, ripercorrono in buona parte le preesistenti impostazioni, mentre quelli da esercitare sugli equilibri finanziari, sulla qualità dei servizi, nonché quello, c.d. "analogo", sulle partecipate, già si rinvenivano qua e là in preesistenti disposizioni, ma trovano in questa sede un più organico compimento. La riscontrata maggiore sinergia tra il controllo interno e il controllo indipendente ed esterno della Corte dei conti dovrebbe consentire il raggiungimento di una maggiore proficuità di entrambi i livelli di verifica.

1.3 L'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci, gli esiti della sperimentazione

Il d. l. 23 giugno 2011, n. 118, "Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" ha posto le basi per l'introduzione di principi contabili generali ed applicati per gli Enti territoriali ed i loro Enti strumentali, definendo la struttura degli strumenti contabili, in modo da rendere i bilanci omogenei, confrontabili e aggregabili.

Al fine di conseguire l'obiettivo dell'armonizzazione dei bilanci degli Enti di autonomia territoriale, dei loro Enti ed Organismi strumentali ed Enti del Servizio sanitario nazionale si è avviata nel 2012 la sperimentazione su un campione di Regioni ed Enti locali e del Servizio Sanitario Nazionale, e la piena entrata in vigore della nuova disciplina per tutti gli Enti dell'insieme dovrebbe realizzarsi a partire dal 1 gennaio 2014. Per le tutte le altre Amministrazioni pubbliche il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, che reca disposizioni di attuazione della l. n. 196/2009, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili ha previsto l'avvio dell'attività di sperimentazione a partire dal 2014 per la durata di due esercizi finanziari, avente ad oggetto la tenuta della contabilità sulla base del principio della cosiddetta "competenza finanziaria potenziata". In considerazione degli esiti della

sperimentazione, sarà valutata la possibilità di estendere al restante universo delle Amministrazioni pubbliche – fatta eccezione per quelle già analizzate – la tenuta di una contabilità finanziaria sulla base del principio di competenza finanziaria potenziata.

Il sistema di bilancio è rivolto a disciplinare la programmazione, la previsione e la rendicontazione dei fatti gestionali, sulla base di comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali (art. 11) e attraverso l'introduzione di una metodologia unitaria di rilevazione e classificazione delle spese e delle entrate necessaria al fine di rendere possibili raffronti tra i vari comparti della finanza pubblica. Il piano dei conti integrato (art. 4) è funzionale al raccordo tra i conti delle Amministrazioni pubbliche e il Sistema europeo dei conti nazionali.

L'intento di fondo di garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto i diversi profili finanziario, economico e patrimoniale, è perseguito attraverso il ricorso ad un sistema omogeneo di contabilità economico-patrimoniale. Tra i postulati più rilevanti si colloca il principio di competenza finanziaria potenziata⁵, secondo il quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, sono registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione sorge ma con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza; i principi contabili applicati riguardanti la contabilità finanziaria, economica patrimoniale; la redazione del bilancio consolidato e l'adozione di un comune piano di conti integrato.

Il nuovo principio generale di competenza finanziaria – che costituisce il fondamentale criterio di imputazione delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti ed impegni) agli esercizi finanziari – modulato in modo più articolato in seguito alla sperimentazione definita ai sensi dell'art. 36 del citato decreto, ha vari obiettivi, tra i quali, quello principale, di rendere la rappresentazione in bilancio più aderente alla concreta situazione, mettendo in evidenza l'effettiva condizione debitoria delle pubbliche Amministrazioni. Tale effetto viene perseguito evitando di accertare in bilancio entrate riscuotibili in esercizi futuri e di assumere impegni che hanno un tempo di realizzazione superiore all'esercizio. L'applicazione del nuovo criterio, che pone problemi di compatibilità con le regole vigenti in materia per lo Stato, impone un rafforzamento della programmazione di bilancio, favorisce la modulazione dei pagamenti secondo gli effettivi fabbisogni e avvicina la competenza finanziaria alla competenza economica.

Nel periodo di sperimentazione, di durata biennale, alcune Amministrazioni, selezionate secondo criteri di rappresentatività in base alla loro collocazione geografica e alla dimensione demografica, hanno proceduto ad applicare dal 2012 le norme previste.

⁵ Il d.lgs. n. 118/2011, nell'allegato 1, specifica i principi generali o i postulati, tra i quali al n. 16 è annoverato il principio contabile generale della competenza finanziaria.