

IL CONTRIBUTO DEGLI ENTI LOCALI ALL'ATTUAZIONE DEL PNRR TRA REGOLE CONTABILI, VINCOLI DI FINANZA PUBBLICA E OBBLIGHI DI RENDICONTAZIONE

Tiziano Tessaro (*)

Sommario: 1. *Premessa introduttiva.* – 2. *I contenuti essenziali del Pnrr.* – 3. *Le direzioni dell'intervento.* – 3.1. *La direzione delle risorse.* – 3.1.1. *Il principio della sana gestione finanziaria.* – 3.1.2. *Il principio della competenza...* – 3.1.3. *...e la divaricazione tra titolarità dell'intervento e attuazione.* – 3.1.4. *Il principio di responsabilità.* – 3.1.5. *Il principio di tracciabilità.* – 3.2. *La direzione delle riforme.* – 3.3. *L'impatto sui meccanismi di controllo.* – 3.3.1. *Le coordinate fornite a livello europeo.* – 3.3.2. *Il recepimento nell'ordinamento italiano.* – 3.3.3. *Il controllo sulla gestione e la previsione dell'art. 7, comma 7, del d.l. n. 77/2021.* – 3.3.4. *Il controllo concomitante.* – 3.3.5. *Il fattore tempo e la difficile conciliazione tra esigenze di tempestività e di efficienza.* – 4. *Esigenze semplificatorie e deroghe alle regole contabili.* – 4.1. *La regola della tracciabilità.* – 4.2. *Le altre deroghe al sistema contabile.* – 4.3. *Le deroghe in tema di acquisti in materia di tecnologie dell'informazione.* – 4.4. *Le deroghe in tema di progettazione e realizzazione in assenza di programmazione.* – 5. *La individuazione di alcune criticità attinenti ai vincoli di finanza pubblica.* – 5.1. *Il tema degli equilibri di bilancio.* – 5.2. *La necessaria simmetria delle poste contabili.* – 5.3. *Il ruolo centrale del fondo pluriennale vincolato per la verifica dei tempi di attuazione del Pnrr.* – 5.4. *Pnrr e costi dell'energia.* – 5.4.1. *La gestione delle sopravvenienze.* – 5.4.2. *Gli strumenti di rimodulazione del contratto. L'istituto della revisione prezzi.* – 5.4.3. *La correlazione tra ius variandi del contratto e ius variandi del bilancio.* – 5.5. *Il problema dell'assetto delle attribuzioni nel quadro costituzionale.* – 5.6. *Le criticità afferenti al sistema dei controlli e l'esigenza della razionalizzazione della spesa.*

1. *Premessa introduttiva*

Anch'io, come chi mi ha preceduto, mi associo ai ringraziamenti per l'impeccabile organizzazione e l'ospitalità in questa splendida località: consentitemi, tuttavia, di esprimere un particolare ringraziamento al Presidente Carlino, il cui intervento di esordio mi consente di proporre alcune riflessioni sul tema specifico assegnatomi.

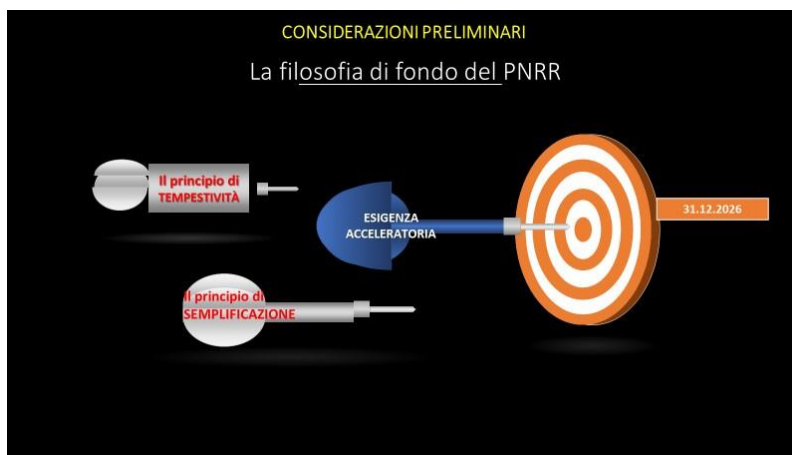
È indispensabile, da parte mia, suddividere la tematica che andrò ad affrontare in relazione ad alcuni argomenti specifici, i quali saranno, a loro volta, preceduti da alcune considerazioni preliminari: e toccheranno verso il termine, i profili giuscontabili, i vincoli di finanza pubblica, come preannunciato nel titolo, ma anche il ruolo delle regioni, la *spending review*, e altri aspetti che spero di riuscire a trattare.

Le considerazioni preliminari che mi permettono di mettere in evidenza riguardano, in particolare, la filosofia di fondo del Pnrr, la quale pone a base, come è stato rimarcato dagli interventi che mi hanno preceduto, una evidente esigenza acceleratoria, la quale si traduce, in concreto, nella esaltazione, in particolare, del principio di tempestività, unitamente a quello di semplificazione. Si tratta di due principi contenuti all'interno della legge n. 241/1990, che ne informano l'azione ai canoni che i decreti attuativi del Pnrr hanno espressamente elevato a postulati fondamentali del Piano, e a cui non sono estranei i meccanismi di verifica intestati alla Corte dei conti, che sono naturalmente conformati da queste dinamiche, su cui ci soffermeremo nel prosieguo. L'esigenza acceleratoria e l'accentuazione dei profili attinenti all'efficienza amministrativa stanno alla base, pertanto, della essenza e della morfologia propri del Pnrr: e non è certo un caso, quindi, che i due decreti-legge (d.l. n. 76/2020 e d.l. n. 77/2021) abbiano ripreso nell'intestazione l'elemento della semplificazione, a cui corrisponde, come detto, anche un diverso ruolo della Corte dei conti.

I profili anzidetti sono stati opportunamente messi in luce dagli interventi che mi hanno preceduto: il fattore tempo e la sua esaltazione, così come la rapida spendita delle risorse, e la stessa dinamica delle riforme mettono chiaramente in evidenza quindi le direzioni di intervento del Pnrr; a cui, tuttavia, si accompagnano necessariamente alcune riflessioni che toccano il tema della programmazione, e in particolare dei programmi, piani e progetti, evocato, a questo riguardo, come è noto, dalla espressa previsione contenuta nell'articolo 22 del decreto 76/2020.

Si tratta pertanto di esaminare una serie molteplice e variegata di profili (e istituti) particolarmente significativi e di impatto per il nostro Paese: anche per questo, il mio intervento ha di mira l'intento ambizioso di rendere sistematici questi aspetti, così come alcuni meccanismi applicativi, proprio per renderli maggiormente fruibili a chi ci sta ascoltando.

(*) Consigliere della Corte dei conti presso la Sezione regionale di controllo dell'Emilia-Romagna.



2. I contenuti essenziali del Pnrr

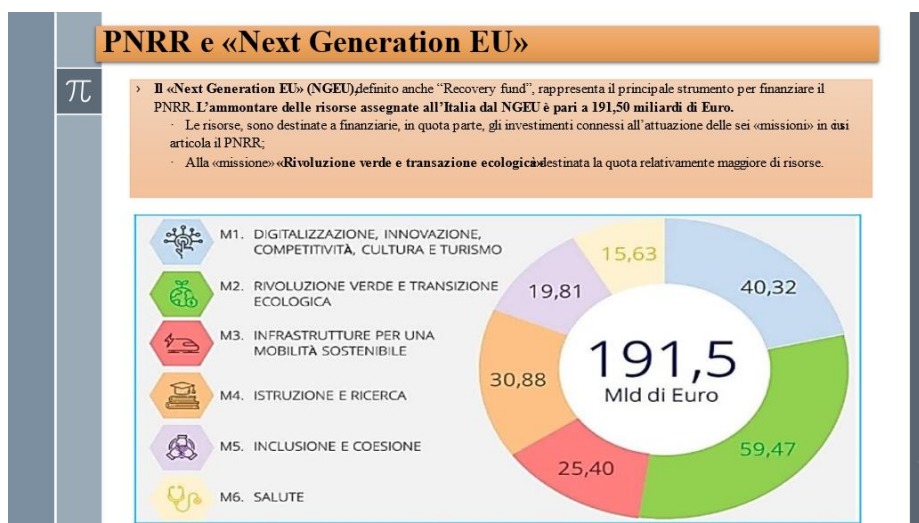
Come è noto, la Commissione europea, il Parlamento europeo e i leader dell’Ue hanno concordato un piano di ripresa che aiuterà l’Unione europea a riparare i danni economici e sociali causati dall’emergenza sanitaria da coronavirus e contribuire a gettare le basi per rendere le economie e le società dei paesi europei più sostenibili, resilienti e preparate alle sfide e alle opportunità della transizione ecologica e digitale: un investimento sul futuro dell’Europa e degli Stati membri per ripartire dopo l’emergenza Covid-19.

Con l’avvio del periodo di programmazione 2021-2027 e il potenziamento mirato del bilancio a lungo termine dell’Ue, l’attenzione è posta sulla nuova politica di coesione e sullo strumento finanziario denominato *Next Generation EU*, uno strumento temporaneo da 750 miliardi di euro pensato per stimolare una “ripresa sostenibile, uniforme, inclusiva ed equa”, volta a garantire la possibilità di fare fronte a esigenze imprevedute, il più grande pacchetto per stimolare l’economia mai finanziato dall’Ue.

I capisaldi del Piano sono sufficientemente chiari: ci sono le sei missioni che rappresentano la riclassificazione del dispositivo di ripresa e resilienza, e degli altri strumenti di sostegno finanziario, in base al criterio di destinazione della spesa:

- digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura e turismo;
- rivoluzione verde e transizione ecologica;
- infrastrutture per una mobilità sostenibile;
- istruzione e ricerca;
- inclusione e coesione;
- salute.

L’attuazione del Piano mira alla realizzazione di una politica keynesiana espansiva della spesa, integrando una risposta del tutto antitetica a quella della crisi del 2011, in cui gli obiettivi dell’Unione europea andavano nella direzione di una sostanziale riduzione della spesa: in altri termini, la risposta delle istituzioni europee scommette sulla risposta dell’economia dei paesi membri determinata a fronte di un aumento degli investimenti (pubblici o privati) da un corrispondente aumento multiplo della domanda globale, attraverso il moltiplicatore degli investimenti. E ciò a differenza della politica di *spending review* ben nota agli enti locali, contrassegnata dai provvedimenti di taglio delle voci di spesa sensibile, su cui torneremo successivamente.



3. Le direzioni dell'intervento

Di fronte a un documento così complesso e multiforme, gravido di conseguenze per l'economia dell'intero Paese e non solo degli enti locali, rivolto essenzialmente a una serie di investimenti *pro futuro*, come recita lo stesso nome, è compito del giurista individuare e operare la corretta analisi delle direzioni dell'intervento del Pnrr, nelle sue varie coordinate e nelle ricadute di tipo operativo che esso implica. L'esigenza di valutare l'impatto che gli scenari di intervento pubblico ipotizzati nel documento genereranno – si auspica – distintamente per attività produttiva e per settore istituzionale in relazione ad una importante immissione di risorse nel circuito dell'economia, è strettamente correlata da un punto di vista logico e (anteriamente) cronologico all'attuazione delle riforme richieste dal Piano, che si dirigono in più settori con l'obiettivo comune di una crescita.

A mio modesto avviso, le esigenze di attuazione del Piano e le correlate finalità di quantificare, a livello di singolo *output*, gli effetti delle riforme appaiono tra di loro strettamente legate e consentono di individuare le seguenti direttrici di analisi. Si tratta di verificare in particolare:

- A) le risorse e la loro spendita;
- B) le riforme;
- C) la programmazione (piani programmi progetti);
- D) il fattore tempo;
- E) il sistema dei controlli.

È, del resto, nelle naturali attribuzioni dell'interprete l'individuazione di profili che illuminano i singoli istituti di volta in volta all'esame dell'operatore, ritraibili essenzialmente dai provvedimenti legislativi che si sono via via succeduti (tra questi, oltre a quelli che citeremo successivamente, spiccano il d.l. n. 77/2021 avente ad oggetto la *Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure* (in G.U., Serie gen., n. 129 del 31 maggio 2021); nonché il d.l. n. 152/2021 di attuazione del Pnrr, *Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (Pnrr) e per la prevenzione delle infiltrazioni mafiose*.



3.1. La direzione delle risorse

3.1.1. Il principio della sana gestione finanziaria

In merito alle risorse, giova precisare che il principio cardine su cui riposa l'attuazione del Piano è quello stabilito dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178, all'art. 1, c. 1043: le amministrazioni e gli organismi titolari dei progetti finanziati ai sensi dei commi da 1037 a 1050 sono responsabili della relativa attuazione conformemente al principio della sana gestione finanziaria e alla normativa nazionale ed europea, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la correzione delle frodi, la corruzione e i conflitti di interessi, e realizzano i progetti nel rispetto dei cronoprogrammi per il conseguimento dei relativi target intermedi e finali. Viene in rilievo quindi, anche da queste brevi cenni, l'importanza e la centralità del fattore tempo su cui ci soffermeremo ripetutamente nel prosieguo, ma che già informa alcune importanti riforme: in altri contributi avevamo già messo in risalto, del resto, come il legislatore avesse

fatto coincidere il termine semplificazioni con il concetto di tempestività e come la riforma del procedimento amministrativo fosse ispirata alla drastica riduzione dei termini procedurali (1).

3.1.2. Il principio della competenza...

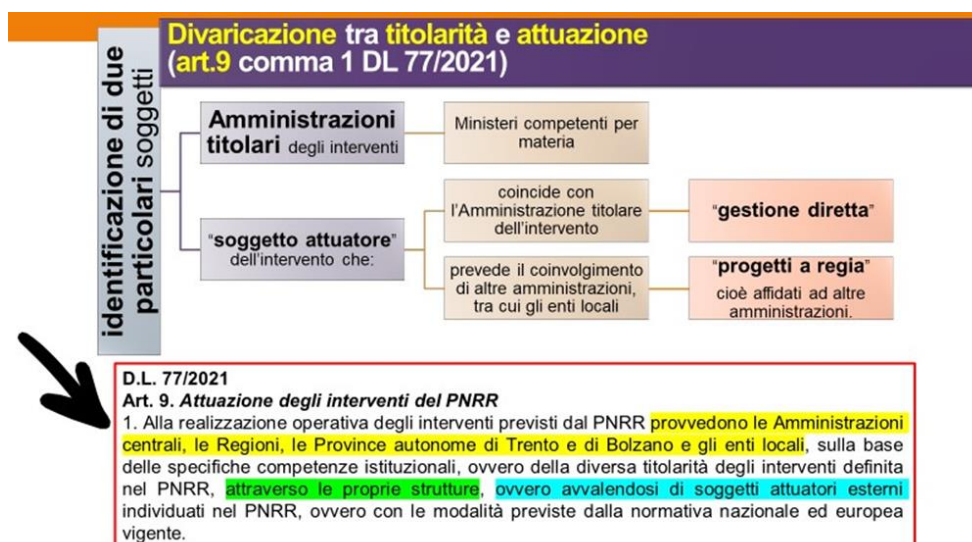
Un altro principio che regola l'attuazione del piano è quello di competenza, contenuto all'art. 9 del citato d.l. n. 77/2021. Il comma 1 stabilisce che *“Alla realizzazione operativa degli interventi previsti dal Pnrr provvedono le Amministrazioni centrali, le Regioni, le Province autonome di Trento e di Bolzano e gli enti locali, sulla base delle specifiche competenze istituzionali, ovvero della diversa titolarità degli interventi definita nel Pnrr, attraverso le proprie strutture, ovvero avvalendosi di soggetti attuatori esterni individuati nel Pnrr, ovvero con le modalità previste dalla normativa nazionale ed europea vigente”*.

3.1.3. ...e la divaricazione tra titolarità dell'intervento e attuazione

Esso assume tuttavia una declinazione del tutto peculiare, in quanto il principio è accompagnato dalla divaricazione tra titolarità dell'intervento e attuazione dello stesso, di cui è espressione l'art. 9, c. 6, del d.l. n. 152/2021, a mente del quale *«Al fine di consentire il tempestivo avvio ed esecuzione dei progetti Pnrr finanziati a valere su autorizzazioni di spesa del bilancio dello Stato, il Ministero dell'economia e delle finanze, nell'ambito delle disponibilità del conto corrente di tesoreria centrale “Ministero dell'economia e delle finanze – Attuazione del Next Generation EU-Italia – Contributi a fondo perduto”, di cui all'articolo 1, comma 1038, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, può disporre anticipazioni da destinare ai soggetti attuatori dei progetti, ivi compresi gli enti territoriali, sulla base di motivate richieste presentate dalle amministrazioni centrali titolari degli interventi Pnrr. Per i soggetti attuatori, le anticipazioni di cui al presente comma costituiscono trasferimenti di risorse per la realizzazione tempestiva degli interventi Pnrr»*.

Si tratta di una applicazione singolare del principio di sussidiarietà, il quale come noto – principio di derivazione comunitaria, enunciato la prima volta nel Trattato di Maastricht – stabilisce che *“nelle materie che non rientrano nella propria competenza esclusiva, la Comunità potrà intervenire, alla stregua del principio di sussidiarietà, soltanto e nella misura in cui gli obiettivi prefissati non possano essere conseguiti in maniera soddisfacente dagli stati membri e possano, pertanto, in ragione dell'ambito o degli effetti degli obiettivi medesimi, essere meglio conseguiti dalla Comunità”* (Corte cost. n. 303/2003). Il che equivale a dire che l'articolo 118 della Costituzione attribuisce *“in radice”* ai comuni le funzioni amministrative *“salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza”*. Peraltro, *“l'effettivo rispetto dei criteri di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza imporrebbe che ogni scelta legislativa di allocazione delle funzioni debba essere supportata dall'analisi e dalla verifica dei livelli di governo maggiormente rispondenti a detti criteri e che, dunque, debbano essere resi conoscibili i motivi della scelta e quindi dell'esercizio in concreto di tale potere discrezionale”* (Corte cost. n. 303/2003).

Nel caso specifico, l'opzione trova un fondamento nell'esigenza sottesa all'attuazione del Pnrr di rapida attuazione delle scelte programmatiche operate a monte e che, come abbiamo visto, hanno precise scadenze temporali (su cui ci soffermeremo tra poco sul piano normativo).



(1)T. Tessaro et al. (a cura di), *Procedimento amministrativo, attività contrattuale, controlli e responsabilità*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2021, spec. 30 ss.

3.1.4. Il principio di responsabilità

Il principio sin qui espresso si correla a quello di responsabilità: l'art. 8, c. 1, del d.l. n. 77/2021 stabilisce che *“Ciascuna amministrazione centrale titolare di interventi previsti nel Pnrr provvede al coordinamento delle relative attività di gestione, nonché al loro monitoraggio, rendicontazione e controllo. A tal fine, nell'ambito della propria autonomia organizzativa, individua, tra quelle esistenti, la struttura di livello dirigenziale generale di riferimento ovvero istituisce una apposita unità di missione di livello dirigenziale generale fino al completamento del Pnrr, e comunque non oltre il 31 dicembre 2026”*.

Il meccanismo dei *milestone* e *target* di cui si darà conto più avanti, rappresenta un elemento centrale per la verifica e misurazione del raggiungimento degli obiettivi del Piano, in relazione al fattore tempo che permea l'intero provvedimento ed è ancorato a precise scadenze temporali.

3.1.5. Il principio di tracciabilità

Circa infine l'attuazione del Piano, dall'analisi del dato normativo è ricavabile, infine, il principio di tracciabilità: l'art. 9, c. 4, del d.l. n. 77/2021 prevede infatti che *“Le amministrazioni di cui al comma 1 assicurano la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di una apposita codificazione contabile per l'utilizzo delle risorse del Pnrr secondo le indicazioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze. Conservano tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati e li rendono disponibili per le attività di controllo e di audit”*.

La tracciabilità e codifica contabile


art. 9, comma 4 del d.l. n. 77 del 2021 (Attuazione degli interventi del PNRR)

Le amministrazioni di cui al comma 1 assicurano la completa **tracciabilità** delle operazioni e la tenuta di una **apposita codificazione contabile** per l'utilizzo delle risorse del PNRR secondo le indicazioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze. Conservano tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati e li rendono disponibili per le attività di controllo e di audit.

Centrale in tutto questo è la realizzazione del Sistema informativo ReGiS, che *«assolverà allo scopo di “raccolta efficiente, efficace e tempestiva dei dati per il monitoraggio dell'attuazione delle attività e dei risultati”, costituendo uno strumento applicativo unitario di supporto ai processi di programmazione, attuazione, monitoraggio, controllo e rendicontazione del Pnrr»*.

Il principio è consacrato nell'art. 1, c. 1043, della l. 30 dicembre 2020, n. 178, a mente della quale *“Le amministrazioni e gli organismi titolari dei progetti finanziati ai sensi dei commi da 1037 a 1050 sono responsabili della relativa attuazione conformemente al principio della sana gestione finanziaria e alla normativa nazionale ed europea, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la correzione delle frodi, la corruzione e i conflitti di interessi, e realizzano i progetti nel rispetto dei cronoprogrammi per il conseguimento dei relativi target intermedi e finali. Al fine di supportare le attività di gestione, di monitoraggio, di rendicontazione e di controllo delle componenti del *Next Generation EU*, il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato sviluppa e rende disponibile un apposito sistema informatico”*.

L'accessibilità ai dati:
 il **sistema ReGis** di
 cui all'art. 1 comma
 1043 della legge
 178/2020



1043. Le amministrazioni e gli organismi titolari dei progetti finanziati ai sensi dei commi da 1037 a 1050 sono responsabili della relativa attuazione conformemente al **principio della sana gestione finanziaria** e alla normativa nazionale ed europea, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la correzione delle frodi, la corruzione e i conflitti di interessi, e realizzano i progetti nel rispetto dei cronoprogrammi per il conseguimento dei relativi target intermedi e finali. Al fine di supportare le attività di gestione, di monitoraggio, di rendicontazione e di controllo delle componenti del Next Generation EU, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato sviluppa e rende disponibile un apposito sistema informatico.

Rilevano inoltre al riguardo alcuni provvedimenti, come ad esempio il decreto Ministero dell'economia e delle finanze 11 ottobre 2021 (G.U., Serie gen., n. 279 del 23 novembre 2021; cfr. anche la circolare Mef n. 14/2021), che hanno specificamente di mira l'individuazione delle procedure relative alla gestione finanziaria delle risorse previste nell'ambito del Pnrr di cui all'art. 1, c. 1042, della l. 30 dicembre 2020, n. 178.

DM 11 ottobre 2021 (GU 23/11/2021) Art. 3 – comma 3:

LA TRACCIABILITÀ nei capitoli degli enti locali



Con riferimento alle risorse del PNRR dedicate a specifici progetti gli enti territoriali e i loro organismi e enti strumentali in contabilità finanziaria accendono **appositi capitoli** all'interno del **piano esecutivo di gestione** o del bilancio finanziario gestionale al fine di garantire **l'individuazione delle entrate e delle uscite** relative al finanziamento specifico.

- Con riferimento alle **risorse del PNRR dedicate a specifici progetti in materia sanitaria**, le regioni e province autonome accendono appositi capitoli relativi alla spesa sanitaria del bilancio gestionale al fine di garantire un'esatta imputazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico, **in coerenza con l'art. 20 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118**

È questo della tracciabilità un meccanismo non sconosciuto nel nostro ordinamento, che serve a evitare la confusione tra risorse necessariamente destinate a finalità diverse, derogando al principio di unità del bilancio consacrato all'art. 162 del Tuel.

È il caso dei fondi comunitari, così come del Fondo sanitario regionale, in cui più specificamente i principi enunciati dagli artt. 20 e 21 del d.lgs. n. 118/2011 (i quali si inscrivono infatti nel più ampio novero dei precetti dell'armonizzazione contabile) sono funzionali alla tenuta degli equilibri di bilancio e ai canoni della corretta programmazione delle risorse, evitando che queste siano indirizzate verso finalità non congruenti con il dettato normativo primario, e che, proprio per questo, ne richiede la loro specificazione e individuazione con caratteristiche di esattezza e immediata confrontabilità.

La corretta perimetrazione delle poste di bilancio appare quindi volta a garantire il principio dell'equilibrio tendenziale o dinamico, inteso come indefessa prospettiva di adeguamento della "bilancia finanziaria" verso un punto di armonica simmetria tra entrate e spese (2).

(2) Più in particolare, l'art. 20, cc. 2 e 3, del d.lgs. n. 118/2011 dispone che, per garantire l'effettiva destinazione delle risorse pubbliche al finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria, le regioni: c. 2), lett. a) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo

In sintesi, lo scopo del perimetro sanitario è quello di fornire uno strumento agile di controllo delle risorse stanziato attraverso la legge di bilancio statale e gli atti formali a valle (ossia le deliberazioni adottate dal Cipe per ripartire il Fondo tra le varie regioni, sulla base dell'Intesa Stato-regioni nell'apposita Conferenza unificata), nonché un controllo anche sulle altre risorse di fonte regionale, destinate alla spesa sanitaria. Dal tenore della norma è palese l'intendimento del legislatore di porre un vincolo di destinazione delle risorse pubbliche al finanziamento dei Lea, che viene garantito mediante il verificarsi, a consuntivo, di un saldo tra accertamenti ed impegni di competenza *ex art. 20, c. 1, del d.lgs. n. 118/2011*, pari a zero, dal momento che tutte le risorse accertate devono essere, nel corso dell'esercizio, impegnate; in questo caso occorre verificare che il finanziamento destinato all'erogazione di una spesa costituzionalmente necessaria, come quella dei Lea, non sia stato assorbito nella gestione ordinaria o destinato ad altro.

Infine, l'obiettivo della perimetrazione «*si connette peraltro non solo alle pressanti esigenze informative legate alla programmazione, alla gestione e alla rendicontazione della finanza pubblica, ma anche alle verifiche del rispetto delle regole europolitane [...] "che, lungi dal costituire normativa di dettaglio, sono strumentali rispetto al fine – legittimamente perseguito dalla legislazione statale in sede di coordinamento della finanza pubblica – di valutare la compatibilità, con i vincoli di bilancio risultanti dagli strumenti di programmazione annuale e pluriennale, della spesa de qua"»* (3), come si avrà modo di rilevare.

In estrema sintesi, la corretta perimetrazione è funzionale al principio di programmazione e di rendicontazione sociale: per evitare, cioè, che risorse che il legislatore vuole che vengano destinate al soddisfacimento di un bene primario vadano disperse nei rivoli del bilancio regionale, in direzioni normativamente non consentite.

Tutto ciò non diversamente da quanto stabilito in occasione della tracciabilità dei fondi Pnrr dalle norme citate in precedenza, di cui è espressa applicazione la regola dettata dall'art. 3 del d.m. 11 ottobre 2021, la quale prevede che «con riferimento alle risorse del Pnrr dedicate a specifici progetti gli enti territoriali e i loro organismi e enti strumentali in contabilità finanziaria accendono appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione o del bilancio finanziario gestionale al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico».

La regola anzidetta concerne – né poteva essere diversamente, alla luce di quanto precedentemente illustrato – anche le risorse del Pnrr dedicate a specifici progetti in materia sanitaria, dove in virtù della norma sopra citata, «le regioni e province autonome accendono appositi capitoli relativi alla spesa sanitaria del bilancio gestionale al fine di garantire un'esatta imputazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico, in coerenza con l'art. 20 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118».

3.2. La direzione delle riforme

L'altra fondamentale coordinata del Pnrr è, come abbiamo anticipato all'esordio, rappresentata dalle riforme da esso postulate, intese come insieme integrato di investimenti «orientato a migliorare l'equità, l'efficienza e la competitività del Paese, a favorire l'attrazione degli investimenti e in generale ad accrescere la fiducia di cittadini e imprese. [...] puntano, in particolare, a ridurre gli oneri burocratici e rimuovere i vincoli che hanno fino ad oggi rallentato la realizzazione degli investimenti o ne hanno ridotto la produttività».

Le riforme «sono espressamente connesse agli obiettivi generali del Pnrr, concorrendo, direttamente o indirettamente, alla loro realizzazione» e si distinguono in:

- «orizzontali» (o di contesto) se d'interesse trasversale per tutte le missioni;
- «settoriali» se contenute all'interno di singole missioni;
- riforme «abilitanti», senza le quali il piano non potrebbe essere attuato «a causa degli ostacoli amministrativi, regolatori e procedurali che condizionano le attività economiche e la qualità dei servizi erogati».

Il Pnrr comprende 135 «investimenti» e 51 «riforme» (un totale di 186 interventi). Vi sono anche 419 obiettivi che devono essere raggiunti a certe scadenze nel corso dei prossimi anni. Gli obiettivi sono di due tipi:

- i «*target*», che sono relativi sia a riforme sia a investimenti. Essi sono obiettivi di tipo quantitativo, in numero di 214.
- le «*milestone*», sono obiettivi qualitativi anche in questo caso relative sia a riforme sia a investimenti, e ammontano a 205.

Le risorse del *NGEU* e la loro erogazione sono condizionate al raggiungimento di «*milestone*» (obiettivi qualitativi) e «*target*» (obiettivi quantitativi).

L'interprete non si attenderebbe tra queste riforme l'ennesima riforma della contabilità tra le riforme abilitanti contenute nel Pnrr: spicca, infatti, quella della riforma contabile degli enti pubblici, che persegue molteplici finalità in un processo che ha visto il nostro Paese aderire ad un sistema di vincoli di bilancio sovranazionali e impegnarsi nel

corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, le quote di finanziamento sanitario vincolate, nonché gli importi delle manovre fiscali regionali destinate al finanziamento della sanità; lett. b) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso; c. 3), per la parte in conto capitale riferita all'edilizia sanitaria le regioni accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'importo corrispondente a quello indicato nel decreto di ammissione al finanziamento.

(3) Corte cost. n. 4/2020, punto 2 del Considerato in diritto.

progressivo decentramento della gestione delle risorse pubbliche e delle corrispondenti fonti di finanziamento. La Commissione europea, infatti, sta tentando di uniformare i metodi e i risultati dei sistemi finanziari degli Stati membri, affinché essi possano confrontarsi tra loro e tenere sotto controllo i risultati finali previsti dal Trattato di Maastricht, secondo le regole del Sistema europeo dei conti (Sec 2010).

Essa reca con sé numerosi elementi di novità: il primo è quello di dotare il settore pubblico di un sistema contabile “unico” e non più semplicemente uniforme e omogeneo, quale quello introdotto dal d.lgs. n. 118/2011 (e dai suoi tredici correttivi) per le autonomie locali, e dal d.lgs. n. 91/2011 per le amministrazioni centrali. Il secondo elemento di novità è rappresentato dal sistema contabile descritto dal Pnrr, che vede la natura economico-patrimoniale dei valori “al centro” delle rilevazioni contabili e del sistema di bilancio, e non più semplicemente “a fini conoscitivi” rispetto alla natura finanziario-autorizzatoria dei valori medesimi. Il terzo elemento di novità è costituito dal sistema contabile di natura economico-patrimoniale, il quale è basato sul principio “*accrual*”, in base al quale i fatti di gestione vengono contabilizzati indipendentemente dal momento in cui si verificano le transazioni di cassa. Si afferma che l’adozione del principio *accrual* per il settore pubblico si pone in linea con il percorso delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione e l’adozione dei principi Ipsas/Epsas, e in attuazione della direttiva europea 85/2011.

Vi è quindi l’esigenza oggettiva di una necessaria trasparenza dei rispettivi bilanci, ove la dimensione finanziaria del contendere deve essere rappresentata in modo intelligibile attraverso il rispetto di quelle che la direttiva europea 2011/85/UE dell’8 novembre 2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, attuata dall’Italia con il d.lgs. 4 marzo 2014, n. 54 (*Attuazione della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri*), denomina “regole di bilancio numeriche”, che si pensava essere pienamente assolte dalle regole del pressoché coevo d.l. n. 118/2011.

Il Governo italiano ha quindi ritenuto che i tempi fossero ormai maturi per disegnare la nuova architettura contabile in chiave economico-patrimoniale, in grado di superare l’attuale frammentazione normativa e di innovare il processo di gestione e di controllo legati alla valutazione dei risultati in termini di efficienza e di efficacia della spesa, pur con il mantenimento degli aspetti autorizzatori della contabilità finanziaria, che permangono di fondamentale importanza nel nostro sistema. I risultati attesi della riforma sono quelli di avere una base informativa completa e attendibile, un miglior set di dati ai fini del consolidamento dei conti, un incremento di trasparenza e *accountability* dell’azione amministrativa, il potenziamento dei sistemi di valutazione della *performance*, dei sistemi di controllo interno e di analisi dei rischi.

La scelta però presenta dubbi e perplessità per una serie di motivi: perché viene adottata nelle more della definitiva approvazione dei nuovi principi contabili europei (riforma Epsas); perché potrebbe comportare dei costi eccessivi per la sua implementazione; perché potrebbe provocare l’emersione, per alcuni Paesi, di situazioni di bilancio peggiori di quelle desumibili col precedente sistema contabile (e ciò potrebbe portare ad una caduta vertiginosa della fiducia degli investitori).

Le parole usate al riguardo sembrano peraltro le stesse della riforma dell’armonizzazione contabile, così come del resto le finalità: così che “*senza l’uniformità dei linguaggi assicurata dall’armonizzazione dei conti pubblici a livello nazionale non sarebbe possibile alcun consolidamento della finanza pubblica allargata, il quale – essendo una sommatoria dei singoli bilanci delle amministrazioni pubbliche – non può che avvenire in un contesto espressivo assolutamente omogeneo*” (Corte cost. n. 80/2017, punto 3.4 del Considerato in diritto).

Cionondimeno, a quanto pare, il Mef ha già avviato la riforma, mettendo in piedi un apposito sistema informativo chiamato Init, basato su un’architettura Erp (*Enterprise resource planning*) strutturato in moduli collegati e integrati, capaci cioè di misurare, con un’unica rilevazione contabile, il profilo finanziario, economico-patrimoniale e analitico (per centri di costo) di uno stesso fatto di gestione.

Di fatto, le rilevazioni contabili delle amministrazioni centrali sono state trasferite su Init dal 15 aprile scorso, influenzando dunque la revisione del Budget 2021 e la predisposizione del budget 2022/2024 (Circolari Mef-Rgs n. 1 del 13 gennaio 2021, n. 9 del 19 marzo 2021, n. 14 del 21 aprile 2021, n. 16 del 25 maggio 2021).

Al di là dei quesiti che si pongono al riguardo, è ragionevole chiedersi, ad esempio, come si conciliano gli istituti della contabilità economico-patrimoniale con i principi (affermati dalla Consulta e oramai *ius receptum*) della responsabilità di mandato e del divieto di diluire e/o dilatare i tempi di assorbimento dei disavanzi/perdite.

3.3. L’impatto sui meccanismi di controllo

A fronte dell’impatto importantissimo di queste riforme, è naturale pervenire alla conclusione secondo cui dovranno cambiare anche i meccanismi di controllo: è noto infatti che “*l’entità dei controlli cui un ente è soggetto contribuisce in modo decisivo a definire la portata dell’autonomia di esso*”, così che “*la conformazione positiva dei controlli, la concezione teorica e la filosofia di fondo che li hanno ispirati ci restituiscono [...] la cifra dell’autonomia realmente riconosciuta ai corpi locali*” (4).

(4) L. Buffoni, A. Cardone, *I controlli della Corte dei conti e la politica economica della Repubblica: rules vs. discretion?*, in *Regioni*, 2014, 841.

In altri termini, l'evoluzione dei controlli interni ed esterni, legata alla riforma costituzionale del sistema delle pubbliche amministrazioni, si accompagna a una contemporanea evoluzione di «*quel concetto "amorfo" che è l'autonomia [che] riceve forma proprio dalla teoria dei controlli [...], misura della distribuzione territoriale del potere*» (5).

3.1.1. Le coordinate fornite a livello europeo

Peraltro, le dinamiche dei controlli non potranno prescindere dalle coordinate fornite dalla *European Commission, Brussels, 17.9.2020 SWD (2020) (205 final PART I/2 "Commission Staff Working Document Guidance to Member States Recovery and Resilience Plans")*, la quale esprime preoccupazioni per lo svolgimento di un controllo, da parte degli Stati membri, del corretto impiego delle risorse e sulla loro gestione, e proprio per questo vengono auspiccate diverse tipologie: controllo preventivo, concomitante e successivo (par. 5 del documento "*Payments, control and audit*", pp. da 35 a 38). Nel documento *Commission Staff Working Document Guidance to Member States Recovery and Resilience Plans (SWD (2020) 205 final)*, il concetto di "*control*" viene inteso come capacità di indirizzo della gestione, ed è individuato esplicitamente, nel suo ciclo preventivo-concomitante-consuntivo; con ciò esaltando il collegamento fra gestione finanziaria e *output* (servizi e infrastrutture), in ottica di valorizzazione della componente di efficienza o razionalizzazione della spesa, che deve quindi essere accompagnata da un adeguato sistema di controlli finalizzato al raggiungimento di concreti obiettivi complessivi di buon andamento.

3.3.2. Il recepimento nell'ordinamento italiano

In questo quadro, la norma di riferimento per i controlli esterni è rappresentata dall'art. 9, c. 3, del d.l. 77/2021, a mente della quale "*Gli atti, i contratti ed i provvedimenti di spesa adottati dalle amministrazioni per l'attuazione degli interventi del Pnrr sono sottoposti ai controlli ordinari di legalità e ai controlli amministrativo contabili previsti dalla legislazione nazionale applicabile*".

La norma quadro in tema di PNRR :art. 9 DL 77/2021

3. Gli atti, i contratti ed i provvedimenti di spesa adottati dalle amministrazioni per l'attuazione degli interventi del PNRR sono sottoposti ai controlli ordinari di legalità e ai controlli amministrativo contabili previsti dalla legislazione nazionale applicabile.

La norma rappresenta, per la sua stessa formulazione, la cornice in cui si inscrivono i singoli controlli attribuiti alla Corte dei conti, la quale è chiamata anche in questo caso a svolgere un ruolo organo posto al servizio dello "Stato-comunità", quale garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e della corretta gestione delle risorse collettive (Corte cost. n. 29/1995) a presidio della tutela dell'unità economica della Repubblica e del rispetto dei vincoli comunitari: la generalizzazione del controllo magistratuale neutrale su tutte le gestioni pubbliche della Repubblica assume un significato ancora maggiore in un'epoca caratterizzata dal superamento temporaneo dei vincoli del Patto di stabilità e marca ancora in modo maggiore la "*diversità finalistica e morfologica dei controlli della Corte dei conti rispetto a quelli amministrativi svolti da altri soggetti dell'ordinamento*" (6).

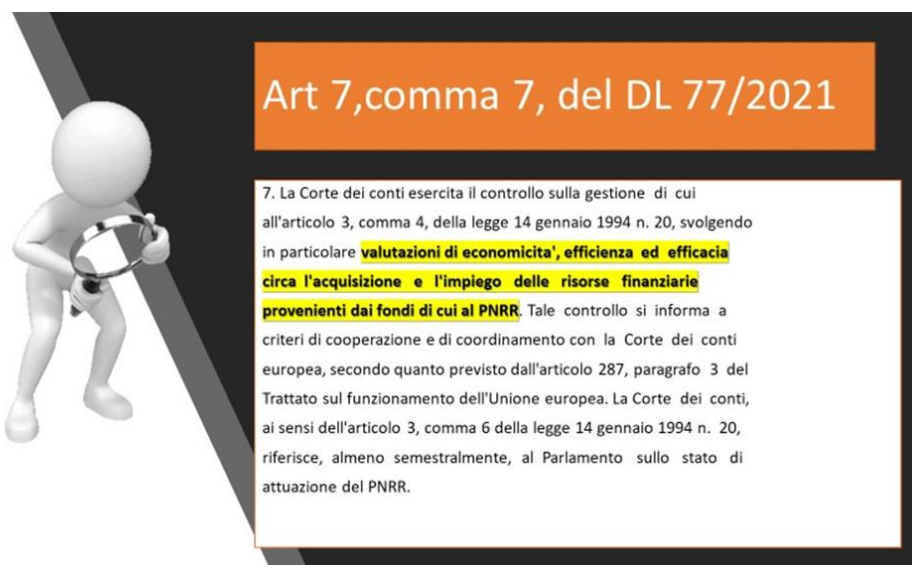
3.3.3. Il controllo sulla gestione e la previsione dell'art. 7, comma 7, del d.l. n. 77/2021

In questa cornice delineata dalla norma citata, si inserisce in primo luogo la previsione dell'art. 7, c. 7, del d.l. n. 77/2021, a mente del quale "*La Corte dei conti esercita il controllo sulla gestione di cui all'articolo 3, comma 4, della legge 14 gennaio 1994 n. 20, svolgendo in particolare valutazioni di economicità, efficienza ed efficacia circa l'acquisizione e l'impiego delle risorse finanziarie provenienti dai fondi di cui al Pnrr. Tale controllo si informa a criteri di cooperazione e di coordinamento con la Corte dei conti europea, secondo quanto previsto dall'articolo 287, paragrafo*

(5) L. Buffoni, A. Cardone, *op. cit.*

(6) Corte cost. n. 40/2014.

3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. La Corte dei conti riferisce, almeno semestralmente, al Parlamento sullo stato di attuazione del Pnrr, in deroga a quanto previsto dall'articolo 3, comma 6, della legge 14 gennaio 1994, n. 20⁷. Il tenore letterale della norma lascia intendere che il legislatore del 2021 non abbia voluto introdurre una nuova forma o modalità di controllo, bensì richiamare e rafforzare, in tale occasione, le finalità cui deve tendere il già esistente controllo sulla gestione; dette finalità vanno individuate nel controllo “circa l'acquisizione e l'impiego” delle risorse del Pnrr, che deve tradursi in una relazione “almeno” semestrale al Parlamento. I parametri individuati nelle 3E (efficacia, efficienza, economicità) costituiscono, infatti, la trasposizione di quelli che, per tale tipologia di controllo, sono stati individuati dalla legge n. 20/1994, nella rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge attraverso una valutazione comparativa dei costi, modi e tempi nonché soprattutto dei risultati in termini sia di *output* che di *outcome* dell'azione amministrativa. Inoltre, il richiamo alle 3E (che, già secondo la deliberazione delle Sezioni riunite in sede di controllo n. 29/2009, rappresentavano in origine i parametri qualificanti il controllo in esame), appare finalizzato ad enfatizzare l'ottica che deve guidare il controllo sulla gestione nel contesto del Pnrr.



Come noto, la normativa contenuta nella legge n. 20/1994 e in particolare il disposto dell'art. 3, c. 4, ha eretto a parametri del nuovo controllo sulla gestione, in evidente affinità con le disposizioni del Trattato europeo, i canoni di legittimità, regolarità e rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge. Ciò non toglie tuttavia che vi sia il preciso obbligo per le amministrazioni soggette a rilievi di comunicare alla Corte e agli organi elettivi le misure consequenzialmente adottate, ribadito dal legislatore della Finanziaria 2008 (art. 3, c. 64, l. 24 dicembre 2007, n. 244), che ha previsto il compito, in capo alla “*amministrazione che ritenga di non ottemperare ai rilievi formulati dalla Corte a conclusione di controlli su gestioni di spesa o di entrata svolti a norma dell'articolo 3 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, [di] adotta[re], entro trenta giorni dalla ricezione dei rilievi, un provvedimento motivato da comunicare alle Presidenze delle Camere, alla Presidenza del Consiglio dei ministri e alla Presidenza della Corte dei conti*” (7), e alla possibilità che la Corte possa formulare proprie osservazioni in qualsiasi momento (e dunque anche al di fuori delle relazioni periodicamente previste).

Il principio della sana gestione finanziaria, di matrice euro-unitaria, si rinviene, tra le diverse fonti, nel regolamento (Ue, Euratom) 2018/1046 del Parlamento europeo e del Consiglio del 18 luglio 2018, che stabilisce le regole finanziarie applicabili al bilancio generale dell'Unione, che modifica i regolamenti (Ue) 1296/2013, (Ue) 1301/2013, (Ue) 1303/2013, (Ue) 1304/2013, (Ue) 1309/2013, (Ue) 1316/2013, (Ue) 223/2014, (Ue) 283/2014 e la decisione n. 541/2014/Ue e abroga il regolamento (Ue, Euratom) 966/2012. Nella parte prima, “Regolamento finanziario”, all'art. 2, “Definizioni”, viene indicato che per “sana gestione finanziaria” si definisce “l'esecuzione del bilancio secondo i principi di economia, efficienza ed efficacia”. Già nel regolamento (Ce, Euratom) 1605/2002 del Consiglio, del 25 giugno 2002, che stabiliva il regolamento finanziario applicabile al bilancio generale delle Comunità europee, al considerando n. 11 veniva indicato che “Riguardo al principio della sana gestione finanziaria, questo dev'essere definito con riferimento ai principi di economia, efficienza ed efficacia e deve esserne verificato il rispetto mediante indicatori

(7) Cfr. G. D'Auria, *I “nuovi” controlli della Corte dei conti (dalla “legge Brunetta” al federalismo fiscale, e oltre)*, in *Lav. pubbl. amm.*, 2009, 469.

di efficienza definiti per attività e misurabili, che consentano di valutare i risultati ottenuti. Le istituzioni devono procedere ad una valutazione *ex ante* ed *ex post*, in conformità degli orientamenti definiti dalla Commissione”.

Il legislatore del Pnrr recupera così, nel quadro complessivo dei controlli intestati alle sezioni regionali della Corte dei conti – che la Corte costituzionale, in esito alle trasformazioni del sistema amministrativo, ha contribuito fortemente a disegnare, a partire dalla fondamentale sentenza n. 29 del 1995 –, il controllo sulla gestione “*con la esplicita sussunzione a livello giuridico dei principi di buon andamento, di efficienza, efficacia, economicità*” (8): “*ampliando la nozione di regolarità sino a comprendere i criteri metagiuridici idonei a valutare se ed in quale misura l’azione amministrativa risponda agli obiettivi che le sono posti*” (9).

L’idea che il controllo – lungi dall’esaurirsi nelle forme previste dalle disposizioni costituzionali che espressamente lo contemplano (l’art. 100, per la Corte dei conti, e gli abrogati artt. 125-130 per gli organi amministrativi) – possa concernere sia la verifica del raggiungimento degli obiettivi, sia singoli atti o intere gestioni considerate sotto un arco temporale prestabilito, trova del resto un diretto fondamento negli stessi principi internazionali contenuti, oltreché nei principi enunciati nella citata sentenza Corte cost. n. 29/1995, nella Dichiarazione (10) adottata al termine del IX Congresso Intosai (17-26 ottobre 1977), tenutosi a Lima, le cui finalità – pur non escludendo un controllo di tipo preventivo (11) – sembrano prediligere un controllo di tipo successivo (o al più concomitante).

In particolare, distinguendo le diverse tipologie dicotomiche di controlli (12) (preventivo/successivo; interno/esterno; formale/dell’efficienza) (13), le Linee generali del controllo sulle pubbliche finanze, che si articolano in sette Titoli (14), dopo aver premesso il carattere “indispensabile per una sana amministrazione pubblica”, specialmente con riferimento al controllo successivo (par. 2, comma 4) e indipendentemente dall’esercizio di quello preventivo, mettono in evidenza che le finalità del controllo consistono nel i) rendere possibile l’applicazione di provvedimenti correttivi nei casi specifici, ii) riconoscere la responsabilità dell’organo contravventore, iii) risarcire il danno ovvero applicare provvedimenti che rendano impossibile la ripetizione delle violazioni accertate (par. 1: scopo del controllo) (15).

(8) C. Chiappinelli, *La Corte dei conti al servizio dello Stato-Comunità*, in *La Corte dei conti al servizio delle comunità: riflessioni e prospettive a 25 anni dall’adozione delle leggi 19 e 20 del 1994* (Atti della giornata di studi, Roma 14 novembre 2019), Roma, Corte dei conti, 2020, spec. 338 ss.

(9) G. Della Cananea, *Indirizzo e controllo della finanza pubblica*, Bologna, il Mulino, 1996, 284.

(10) In *Foro amm.*, 1978, 396, con nota di G. Clemente. La Corte costituzionale ha ritenuto che le previsioni costituzionali in materia di controlli sulle pubbliche amministrazioni (artt. 100, c. 2, 125, c. 1, e 130 Cost.) non configurino un sistema “chiuso” di controlli e dunque non impediscano al legislatore ordinario di “introdurre forme di controllo diverse e ulteriori, purché per queste ultime sia rintracciabile in Costituzione un adeguato fondamento normativo o un sicuro ancoraggio a interessi costituzionalmente tutelati. [...] Non è quindi precluso al legislatore] un tipo di controllo, come quello [collaborativo sulla gestione] che abbia ad oggetto, non già i singoli atti amministrativi, ma l’attività amministrativa, considerata nel suo concreto e complessivo svolgimento, e che debba essere eseguito, non già in rapporto a parametri di stretta legalità, ma in riferimento ai risultati effettivamente raggiunti collegati agli obiettivi programmati nelle leggi o nel bilancio, tenuto conto delle procedure e dei mezzi utilizzati per il loro raggiungimento. [...] Sotto quest’ultimo profilo, è da sottolineare che il riferimento dei principi costituzionali ora ricordati alla pubblica amministrazione in generale – tanto se statale, quanto se regionale o locale – comporta che, salvo espresse deroghe eventualmente contenute in altre norme costituzionali, le forme di controllo previste per l’attuazione di quegli stessi principi esigano un’applicazione tendenzialmente uniforme a tutte le pubbliche amministrazioni e, quindi, postulino la loro estensione anche agli uffici pubblici regionali. Del resto, poiché il fine ultimo dell’introduzione, in forma generalizzata, del controllo sulla gestione è quello di favorire una maggiore funzionalità nella pubblica amministrazione attraverso la valutazione complessiva della economicità/efficienza dell’azione amministrativa e dell’efficacia dei servizi erogati, non si può ragionevolmente pensare che a siffatto disegno rimangano estranee proprio le amministrazioni regionali, cui compete di somministrare la maggior parte delle utilità individuali e collettive destinate a soddisfare i bisogni sociali” (sent. n. 29/1995).

(11) Tanto è vero che, con riferimento al controllo successivo, al par. 2, c. 3, della Dichiarazione si afferma che esso “determina l’attribuzione della responsabilità all’organo contravventore, può condurre al risarcimento dei danni e può impedire in futuro un ripetersi delle contravvenzioni”.

(12) Rispettivamente, par. 2, 3, 4 della Dichiarazione.

(13) A quest’ultimo riguardo, appare degna di nota l’affermazione secondo la quale il controllo formale e quello dell’efficienza avrebbero pari dignità, temperata tuttavia dal margine di autonomia lasciato alle singole istituzioni in ordine alla concreta preminenza dell’uno o dell’altro.

(14) Generalità; Indipendenza; Rapporti con il Parlamento, il Governo e l’Amministrazione; Poteri delle Istituzioni superiori di controllo; Metodi di controllo, personale di controllo, scambio internazionale di esperienze; Relazioni; Competenze di controllo delle Istituzioni superiori di controllo.

(15) Sul piano soggettivo, la Dichiarazione di Lima pone l’accento sul tema dell’indipendenza dei soggetti deputati al controllo. Essa è rimarcata con riferimento tanto ai controlli interni (nei confronti dei superiori gerarchici) quanto a quelli esterni (con riferimento agli organi sottoposti a controllo e, più in generale, alle “influenze esterne”), ed è direttamente correlata all’efficacia e all’obiettività della funzione di controllo. Ai sensi del par. 3, c. 2, i servizi di controllo interno debbono “godere della più ampia indipendenza funzionale ed organizzativa possibile nell’ambito della struttura costituzionale in cui sono inquadrati”. Nell’ambito dei controlli esterni vengono affermati tre livelli diversi di indipendenza, dei quali è richiesto il cumulo.

In primo luogo, debbono essere indipendenti le istituzioni e tale caratteristica deve avere fondamento costituzionale ed esplicitarsi sul piano funzionale, organizzativo (par. 5, c. 2) e finanziario (par. 7); inoltre, strettamente connessa alla prima, deve essere assicurata l’indipendenza dei componenti delle istituzioni di controllo, sia che si tratti di membri aventi potere decisionale (*auditors* e magistrati), nel qual

Come si evince dallo specifico riferimento al Pnrr recato dalla norma in esame, nelle intenzioni del legislatore lo scopo precipuo del controllo sulla gestione svolto dalla Corte dei conti dovrà essere quello di valutare non solo e non tanto le singole gestioni quanto la complessiva attuazione del Pnrr, valutando l'attuazione e l'impatto del Piano in base a parametri di efficacia, efficienza ed economicità; in altri termini, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità complessiva (oltretutto la regolarità/legittimità), devono essere valutati con riferimento alla rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dal Pnrr attraverso una valutazione di costi, modi e tempi, nonché soprattutto dei risultati, tenendo conto dei due obiettivi ultimi della ripresa e dell'acquisizione di un sistema resiliente, in merito allo svolgimento delle azioni finalizzate all'attuazione del Piano.

Esso si affianca così, con finalità collaborative, al più incisivo controllo sul bilancio, di cui momento paradigmatico è la previsione dell'«art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000 finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio, che come noto assumono carattere cogente nei confronti dei destinatari, “proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni”, mediante misure interdittive [...] atti a prevenire con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio degli enti locali (sentenze n. 266, n. 250 e n. 60 del 2013)» (16).

Tutti e due i controlli adempiono alla funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari e il sindacato è esercitato nell'interesse dello Stato per finalità che riguardano la finanza pubblica nel suo complesso.

Ma nel caso dei controlli di natura preventiva e cogenti (art. 148-bis e art. 243-bis ss. del Tuel), il parametro di legalità è quello dell'equilibrio di bilancio: così che il tema centrale per i controlli finanziari sarà costituito dall'esigenza di tenere distinte le risorse affluenti dal Pnrr (mediante l'illustrato meccanismo della tracciabilità), ed imporre uno scrutinio volto a eliminare il rischio di utilizzo delle nuove risorse (che sono destinate *pro futuro*) alla copertura dei disavanzi pregressi. Si tratta cioè del tema della tracciabilità delle risorse del Pnrr, della loro gestione separata, finalizzato a evitare meccanismi e artifici contabili che vadano surrettiziamente a coprire disavanzi.

La descritta esigenza di tenere distinte le risorse affluenti dal Pnrr impone controlli volti a eliminare i rischi anzidetti, lesivi dei canoni dell'equilibrio di bilancio, su cui appunteremo alcune riflessioni che concernono profili di criticità emergenti dalla verifica effettuata nelle sezioni regionali di controllo.

3.3.4. Il controllo concomitante

Una ulteriore forma di controllo, introdotto ad opera dell'art. 22 del d.l. n. 76/2020, convertito dalla l. 11 settembre 2020, n. 120 (in G.U. n. 228/2020, suppl. ord. n. 33) mette in rilievo l'esigenza di un sindacato della Corte sulle gestioni statali e regionali nonché degli enti locali che si traducono in progetti, piani e programmi: essi sono accomunati dalla specifica finalità di sostegno e rilancio dell'economia nazionale, e dal fatto di intervenire su gestioni in corso di svolgimento o, comunque, non ancora concluse, in ordine alle quali siano possibili interventi correttivi tali da poter scongiurare o, quanto meno, limitare il verificarsi di situazioni pregiudizievoli nella fase di sviluppo e rispetto del cronoprogramma sotteso ai predetti progetti, piani e programmi.

La norma citata, rubricata “Controllo concomitante della Corte dei conti per accelerare gli interventi di sostegno e di rilancio dell'economia nazionale” prevede che:

“1. La Corte dei conti, anche a richiesta del Governo o delle competenti Commissioni parlamentari, svolge il controllo concomitante di cui all'articolo 11, comma 2, della legge 4 marzo 2009, n. 15, sui principali piani, programmi e progetti relativi agli interventi di sostegno e di rilancio dell'economia nazionale. L'eventuale accertamento di gravi irregolarità gestionali, ovvero di rilevanti e ingiustificati ritardi nell'erogazione di contributi secondo le vigenti procedure amministrative e contabili, è immediatamente trasmesso all'amministrazione competente ai fini della responsabilità dirigenziale ai sensi e per gli effetti dell'articolo 21, comma 1, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

2. Il Consiglio di presidenza della Corte dei conti, nell'esercizio della potestà regolamentare autonoma di cui alla vigente normativa, provvede all'individuazione degli uffici competenti e adotta le misure organizzative necessarie per l'attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica e nell'ambito della vigente dotazione organica del personale amministrativo e della magistratura contabile”.

La disposizione in esame sembra in ogni caso collegarsi all'idea “forte” espressa dal decreto “semplificazioni” (d.l. n. 76/2020, convertito in l. n. 120/2020) che ha il chiaro intento di stanare inerzie e omissioni, mediante un meccanismo che chiama in causa i poteri di controllo della Corte e il cui impatto sul bilancio non sembra revocabile in dubbio, anche per il collegamento con la nuova disposizione dell'art. 21 dello stesso decreto “semplificazioni”, delineando un concetto generale di limitazione dell'azione di responsabilità ai soli casi di condotta dolosa e di un *favor rei* per l'attività e non per le omissioni e le inerzie e i ritardi.

caso dovrà esservi un fondamento costituzionale (par. 6, cc. 1 e 2), sia che si tratti di funzionari di tali istituzioni. Per questi ultimi (par. 6, c. 3) si afferma il divieto di sottoposizione a forme di influenza e di dipendenza nei confronti degli enti soggetti a controllo. Un particolare accenno merita il tema dell'indipendenza finanziaria, che si sostanzia sia nel disporre di risorse adeguate agli obiettivi da perseguire (par. 7, c. 1) sia nell'autonomia di allocazione delle stesse (par. 7, c. 3).

(16) Corte cost. n. 39/2014.

Sul piano sostanziale, l'inerzia dell'amministrazione e l'omessa emanazione del provvedimento finale, in tanto rileva, in quanto sussista un inadempimento ad un obbligo giuridico di provvedere, cioè di esercitare una pubblica funzione attribuita normativamente alla competenza dell'organo amministrativo destinatario della richiesta, mediante avvio di un procedimento amministrativo preordinato all'adozione di un provvedimento amministrativo ovvero di un atto tipizzato nella sfera autoritativa del diritto pubblico.

Va peraltro sottolineato che la sola riscontrata ingiustificata o illegittima inerzia dell'amministrazione o il ritardato esercizio della funzione amministrativa non integra la colpa dell'amministrazione, dovendo anche accertarsi se l'adozione o la mancata o ritardata adozione del provvedimento amministrativo lesivo sia conseguenza della grave violazione delle regole di imparzialità, correttezza e buona fede, alle quali deve essere costantemente ispirato l'esercizio della funzione, e si sia verificata in un contesto di fatto ed in un quadro di riferimento normativo tale da palesare la negligenza e l'imperizia degli uffici o degli organi dell'amministrazione ovvero se per converso la predetta violazione sia ascrivibile all'ipotesi dell'errore scusabile, per la ricorrenza di contrasti giurisprudenziali, per l'incertezza del quadro normativo o per la complessità della situazione di fatto (17).

Il collegamento della disposizione in esame appare chiaramente tracciato anche con il nuovo c. 8-*bis* dell'art. 2 della l. n. 241/1990, che sancisce l'inefficacia dei provvedimenti adottati tardivamente, delineando non solo le conseguenze applicative, ma individuando anche le fattispecie considerate dalla norma e l'eventuale applicabilità dell'art. 21-*nonies* della medesima legge sul procedimento amministrativo.

Peraltro, va rilevato che il controllo *ex art.* 22 del d.l. n. 76/2020 non sembrerebbe da assimilare al controllo *ex art.* 7, c. 7, del d.l. n. 77/2021, che si attua con le modalità ordinarie del controllo sulla gestione, pur con le particolari connotazioni dovute alla necessità di predisporre referti almeno semestrali e di coordinarsi con la Corte dei conti dell'Unione europea (18).

In questa sede non c'è il tempo per approfondire il concetto anzidetto, ma le stesse delibere approvate dalle Sezioni riunite della Corte sembrano evidenziare non solo aspetti di similitudine, ma anche di palese e marcata differenziazione, sotto diversi profili.

3.3.5. *Il fattore tempo e la difficile conciliazione tra esigenze di tempestività e di efficienza*

In questo quadro complessivo si pone un primo quesito, che concerne la condivisa preoccupazione della indispensabile conciliazione tra esigenze di tempestività e di efficienza con quelle di legalità: è questo un primo banco di prova che ha riguardato anche la Corte dei conti, con riferimento a uno specifico settore di attività che rappresenta il controllo tradizionalmente intestato al giudice contabile.

Va ulteriormente sottolineato, in questa sede, che la materia degli appalti pubblici è, in quanto espressione di interessi pubblici generali, informata al rispetto dei principi generali, di derivazione costituzionale e unionale, di imparzialità, buon andamento trasparenza dell'agire (v. artt. 97, 41 e 43 Cost.), nonché all'ineludibile tutela dei principi di concorrenza e di *par condicio* tra gli operatori economici che prendono parte alla procedura concorsuale (v. artt. 101 e 102 Tfu, Cons. Stato, Sez. VI, n. 978/2017; Sez. IV, n. 1827/2016).

Orbene, il richiamo alla previsione dell'art. 1, c. 2, del d.l. n. 77/2021, la quale prevede che "Ai fini del presente decreto della assume preminente valore l'interesse nazionale alla sollecita e puntuale realizzazione degli interventi inclusi nei Piani indicati al comma 1, nel pieno rispetto degli standard e delle priorità dell'Unione europea in materia di clima e di ambiente", consente di inquadrare correttamente la problematica che stiamo trattando.

A questo proposito, anche in riferimento all'attività di carattere contrattuale e ai controlli preventivi di legittimità affidati alla Corte, l'esigenza di conciliare il principio di tempestività con quello di sana gestione trova un suo momento di sintesi nell'affermazione contenuta nella delibera n. Scceleg/1/2022/Prev (di cui relatore è l'amico Targia che vedo qui in aula), la quale – dopo aver premesso che il richiamato art. 9, c. 3, del d.l. n. 77/2021 prevede espressamente che "Gli atti, i contratti ed i provvedimenti di spesa adottati dalle amministrazioni per l'attuazione degli interventi del Pnnr sono sottoposti ai controlli ordinari di legalità e ai controlli amministrativo contabili previsti dalla legislazione nazionale applicabile", tra i quali è pacificamente ricompreso il controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti previsto dall'art. 3, c. 1, della l. n. 20/1994 – ha specificatamente ammesso che «*la possibilità di esercitare il controllo preventivo di legittimità, al cui visto viene tradizionalmente assegnata la funzione di condizione sospensiva/integrativa dell'efficacia, su un atto già divenuto efficace per espressa previsione normativa, deve osservarsi che tale forma di controllo viene già esercitata su atti già produttivi di effetti.*

Il riferimento è alla previsione contenuta all'art. 50, comma 13, del codice dei contratti pubblici, in base alla quale, in casi di urgenza, la stazione appaltante può disporre la provvisoria esecuzione. Nell'ipotesi in esame, le esigenze di snellimento, semplificazione e accelerazione delle procedure hanno portato il legislatore ad anticipare, per espressa previsione normativa, l'efficacia dei contratti attuativi del Pnnr al momento della loro sottoscrizione, valutando evidentemente come prioritaria l'esigenza di celerità delle procedure.

(17) Cons. Stato, Sez. II, 24 luglio 2019, n. 5219.

(18) Cfr. T. Tessaro, S. Siragusa, G. Pizziconi, *L'attività di controllo delle sezioni regionali della Corte dei conti*, Napoli, Editoriale scientifica, 2020, 405 ss., a cui mi sia consentito rinviare per approfondimenti.

Valutazione questa evidente anche nel disposto del successivo art. 48 ove viene previsto, attraverso il richiamo all'art. 125 del codice del processo amministrativo, che in caso di impugnazione degli atti relativi alle procedure di affidamento di lavori, servizi o forniture la sospensione o l'annullamento degli stessi non comporta la caducazione dei contratti stipulati, ma solo il risarcimento del danno eventualmente dovuto per equivalente.

Tali considerazioni inducono il Collegio a ritenere esperibile il controllo preventivo di legittimità su atti già efficaci, refluendo tale caratteristica non sulla possibilità di esercizio dello stesso, ma sugli esiti di un'eventuale ricusazione del visto. Del resto, una diversa interpretazione risulterebbe non coerente con il disposto dell'art. 22 del regolamento (Ue) 2021/241, rubricato "Tutela degli interessi finanziari dell'Unione", il quale prevede che gli Stati membri si dotino di "un sistema di controllo interno efficace ed efficiente", anche facendo "affidamento sui loro normali sistemi nazionali di gestione del bilancio", al fine di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione e garantire che l'utilizzo dei fondi in relazione alle misure sostenute dal dispositivo sia conforme al diritto dell'Unione e nazionale applicabile, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la rettifica delle frodi, dei casi di corruzione e dei conflitti di interessi.

Per completezza di esposizione, si ritiene di dover precisare che le esigenze di celerità e snellimento delle procedure ispiratrici del decreto-legge n. 77 del 2021 si conciliano perfettamente con le esigenze di legalità che sono a fondamento del controllo preventivo. Infatti, proprio in virtù della prevista immediata efficacia dei contratti, il controllo non rallenta in alcun modo l'azione dell'amministrazione, ma può semmai ingenerare effetti positivi attraverso la tempestiva segnalazione di eventuali illegittimità riscontrate».



Concludo con queste riflessioni, quindi questa prima parte delle considerazioni preliminari. Ci sarebbe molto altro, ovviamente, da dire, ma naturalmente il pochissimo tempo a disposizione ci impedisce di mettere in rilievo alcuni ulteriori profili di interesse.

4. Esigenze semplificatorie e deroghe alle regole contabili

Come anticipato all'esordio, il mio intervento chiama in causa – sin dal titolo – le regole contabili dettate specificamente in tema di Pnrr, che come è già stato in parte sottolineato, si ricollegano a quelle esigenze semplificatorie e acceleratorie a cui sono sottese le azioni contemplate dal programma di resilienza. Occorre ribadire al riguardo quindi che, anche se in maniera frammentata, le regole contabili hanno subito una decisa torsione verso queste esigenze di semplificazione, suscitando tuttavia una serie di interrogativi e di problematiche che dovremo esaminare successivamente.

Quello che mi preme sottolineare preliminarmente è che, a proposito del ruolo degli enti locali, le norme più volte ricordate a proposito della divaricazione tra titolarità e attuazione non disegnano un ruolo dell'ente locale diverso da altri soggetti attuatori. Sotto questo profilo, in fondo, i compiti e le responsabilità del soggetto attuatore, al netto delle dinamiche attinenti all'esercizio associato delle funzioni, sono le stesse: quindi, dare avvio alle attività di progetto finanziato; individuare, attraverso procedure di affidamento, la selezione di realizzatori/fornitori/professionisti/ecc.; garantire l'avanzamento finanziario, fisico e procedurale delle attività di progetto attraverso un monitoraggio costante del progetto e relativi avanzamenti; assicurare il raggiungimento di eventuali milestone e target di competenza;

predisporre apposite domande di rimborso/rendicontazioni all'amministrazione centrale titolare di interventi Pnrr; effettuare controlli ordinari amministrativi e contabili (incluso DNSH e tagging ove pertinenti); procedere alla chiusura dell'intervento nei termini previsti.



I compiti anzidetti non si esauriscono qui, ed anzi è opportuno mettere in evidenza a questo proposito ulteriori incumbenti che fanno capo all'ente locale. Innanzitutto, fondamentale – oltre all'obbligo di comunicazione e pubblicità del progetto e all'obbligo di trasmissione dei dati – è l'acquisizione del Cup (cui è associato, all'interno della sezione anagrafica del Sistema Cup, il corredo informativo dei dati anagrafici e qualificanti dell'investimento (fra cui, la descrizione testuale, il costo complessivo programmato, l'amministrazione titolare del progetto, la localizzazione fisica, il settore d'intervento e le finalità), e che è, come noto, l'unico elemento in grado di identificare in modo non ambiguo un determinato progetto di investimento pubblico. Sono tutti elementi che, com'è stato già segnalato, fanno capo a quella norma fondamentale, che è contenuta nell'art. 22 del Regolamento per la resilienza, che tuttavia devono essere inquadrati in un impianto normativo di ben più ampia portata e le cui regole sono sparse in una serie di provvedimenti che avrebbero richiesto, a mio avviso, un necessario sforzo di sistemazione organica.

Altri
compiti
del
soggetto
attuatore

l'acquisizione del CUP,

Il CUP, a cui è associato, all'interno della sezione anagrafica del Sistema CUP, il corredo informativo dei dati anagrafici e qualificanti dell'investimento (fra cui, la descrizione testuale, il costo complessivo programmato, l'Amministrazione titolare del progetto, la localizzazione fisica, il settore d'intervento e le finalità), è l'unico elemento in grado di identificare in modo non ambiguo un determinato progetto di investimento pubblico.

l'obbligo di comunicazione e pubblicità del progetto;



l'obbligo di trasmissione di dati ai fini dell'audit e del controllo.

l'art. 22 del Regolamento (UE) 2021/241 prevede che, ai fini dell'audit e controllo e per fornire dati comparabili sull'utilizzo dei fondi in relazione a misure per l'attuazione di riforme e progetti di investimento nell'ambito del piano per la ripresa e la resilienza, gli Stati devono raccogliere le seguenti categorie standardizzate di dati, nonché garantire il relativo accesso:

- il nome del destinatario finale dei fondi;
- il nome dell'appaltatore e del subappaltatore, ove il destinatario finale dei fondi sia un'amministrazione aggiudicatrice ai sensi delle disposizioni nazionali o dell'Unione in materia di appalti pubblici;
- il/i nome/i, il/i cognome/i e la data di nascita del/dei titolare/i effettivo/i del destinatario dei fondi o appaltatore, ai sensi dell'articolo 3, punto 6, della direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio;
- un elenco di eventuali misure per l'attuazione di riforme e progetti di investimento nell'ambito del piano per la ripresa e la resilienza con l'importo totale del finanziamento pubblico di tali misure e con l'indicazione dell'importo dei fondi erogati nell'ambito del dispositivo e di altri fondi dell'Unione.

4.1. La regola della tracciabilità

Vediamo innanzitutto, di delineare queste regole.

La prima regola è proprio quella della tracciabilità, per così dire rafforzata, caratterizzata cioè da un'apposita codificazione contabile, contemplata dal sistema ReGiS, sia nei capitoli delle amministrazioni titolari sia nei capitoli degli enti locali (e quindi del Peg). Come è stato sottolineato negli interventi che mi hanno preceduto, questo principio viene ad essere accentuato non solamente nella rappresentazione contabile del risultato di amministrazione, ma anche all'interno dei singoli bilanci, in maniera tale da tener traccia, per l'appunto, di questo fenomeno contabile.

Un ulteriore e conseguente profilo derogatorio in termini, per l'appunto, di rappresentazione ed iscrizione di queste poste contabili, attiene alla qualificazione in termini di quota vincolata del risultato di amministrazione, che è stata delineata dalle Faq diramate da Arconet (oramai le Faq sono alla stregua di autentiche fonti di diritto, insieme a *Facebook* e insieme, forse, al nostro barbiere): l'obiettivo della individuazione anzidetta è quello di consentire la spendita delle risorse in modo da indirizzarle verso la direzione univoca dell'obiettivo programmato.

È del resto noto al riguardo (ovverosia circa la rappresentazione delle risorse vincolate in generale) che nell'allegato a/2 degli schemi di bilancio si deve far riferimento al principio contabile applicato concernente la programmazione, il quale illustra dettagliatamente la corretta modalità di redazione di tale allegato con specifico riferimento al bilancio di previsione e al rendiconto di gestione. In particolare, sia il punto 9.7.2, per il bilancio di previsione, sia il punto 13.7.2, per il rendiconto di gestione, del principio contabile applicato richiamato precisano che quando l'entrata vincolata finanzia più capitoli di spesa gli importi relativi ai singoli capitoli di spesa sono aggregati e riferiti ad un unico oggetto della spesa. Lo stesso principio contabile applicato prevede che l'elenco analitico di tali capitoli di spesa è riportato nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione, seguendo lo schema dell'allegato a/2.

La qualificazione delle risorse del Pnrr in termini di quote vincolate del risultato di amministrazione, viene ulteriormente accentuata da profili di deroga al principio di unità del bilancio che, seppur ricordati negli interventi che mi hanno preceduto, meritano di essere qui menzionati e delineati in chiave sistematica.

4.2. Le altre deroghe al sistema contabile

La prima concerne l'utilizzo delle economie, anche per gli enti in disavanzo: in particolare, l'art. 15 del d.l. n. 77/2021, al c. 3 prevede che *“Gli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 utilizzano le risorse ricevute per l'attuazione del Pnrr e del Pnc che a fine esercizio confluiscono nel risultato di amministrazione, in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145”*.

La seconda deroga riguarda l'accertamento dei contributi, per operare il quale è sufficiente il solo provvedimento di assegnazione, senza dover attendere l'impegno dell'amministrazione erogante: si tratta di un istituto che ha già presentato dei problemi di qualificazione, e in ordine al quale è stato chiarito, anche nelle Faq di Arconet, che essi non sono da considerare alla stregua di anticipazione di liquidità, ma che consistono in veri e propri trasferimenti di risorse.

La terza deroga concerne le variazioni di bilancio, che il legislatore del Pnrr consente anche nel caso in cui l'ente sia in esercizio provvisorio. Il comma 4-bis prevede che *“Gli enti locali che si trovano in esercizio provvisorio o gestione provvisoria sono autorizzati, per gli anni dal 2021 al 2026, a iscrivere in bilancio i relativi finanziamenti di derivazione statale ed europea per investimenti mediante apposita variazione, in deroga a quanto previsto dall'articolo 163 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e dall'allegato 4/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118”*.

La quarta deroga, infine, prevede la possibilità di ottenere anticipazioni di cassa per il periodo di avvio del singolo progetto, contemplata dal c. 6 dell'art. 9 del d.l. n. 77/2021, il quale stabilisce che *«Al fine di consentire il tempestivo avvio ed esecuzione dei progetti Pnrr finanziati a valere su autorizzazioni di spesa del bilancio dello Stato, il Ministero dell'economia e delle finanze, nell'ambito delle disponibilità del conto corrente di tesoreria centrale “Ministero dell'economia e delle finanze – Attuazione del Next Generation EU-Italia – Contributi a fondo perduto”, di cui all'articolo 1, comma 1038, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, può disporre anticipazioni da destinare ai soggetti attuatori dei progetti, ivi compresi gli enti territoriali, sulla base di motivate richieste presentate dalle amministrazioni centrali titolari degli interventi Pnrr. Per i soggetti attuatori, le anticipazioni di cui al presente comma costituiscono trasferimenti di risorse per la realizzazione tempestiva degli interventi Pnrr»*.

Le deroghe all'ordinamento contabile

principali
deroghe
all'ordinamento
contabile

Deroghe all'utilizzo delle economie per gli enti in disavanzo.

Accertamento dei contributi in base al solo provvedimento di assegnazione.

Variazioni di bilancio ammesse anche in esercizio provvisorio.

Possibilità di ottenere anticipazioni di cassa.

Art. 15 D.L. 77 - 31 maggio 2021 «Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure»

Comma 3 → Gli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 utilizzano le risorse ricevute per l'attuazione del PNRR e del PNC che a fine esercizio confluiscono nel risultato di amministrazione, in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (possibilità per gli enti in disavanzo di applicare quote vincolate senza limiti).

Comma 4 → Gli enti di cui al comma 3 possono accertare le entrate derivanti dal trasferimento delle risorse del PNRR e del PNC sulla base della formale deliberazione di riparto o assegnazione del contributo a proprio favore, senza dover attendere l'impegno dell'amministrazione erogante, con imputazione agli esercizi di esigibilità ivi previsti (semplificazione e riduzione tempi di attesa → si accertano le risorse del PNRR secondo quanto previsto dal principio 4/2 al paragrafo 3.12 per la contabilizzazione dei fondi UE)

Art. 15 D.L. 77 - 31 maggio 2021

Comma 4-bis → Gli enti locali che si trovano in esercizio provvisorio o gestione provvisoria sono autorizzati, per gli anni dal 2021 al 2026, a iscrivere in bilancio i relativi finanziamenti di derivazione statale ed europea per investimenti mediante apposita variazione, in deroga a quanto previsto dall'articolo 163 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e dall'articolo 4/2, annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (si favorisce la spesa di investimento in deroga alla normativa ordinaria)

→ Per il rispetto dei tempi di pagamento degli interventi del PNRR ci potrebbero essere problemi di «liquidità» l'art.9 commi 6 e 7, del DL 152/2021, consente al ministero di anticipare a favore degli enti locali risorse a valere sul fondo rotativo per l'attuazione del Pnrr, istituito dall'articolo 1, comma 1038, della legge 178/2020.

Ovviamente, l'analisi di questo complesso normativo richiede una specifica valutazione che certamente non possiamo proporre in questa sede, per ragioni di tempo e anche perché chi mi ha preceduto si è già soffermato su questo: mi riservo, tuttavia, più avanti, di porre in risalto le eventuali criticità che solo un esame attento del dato normativo non manca di mettere in luce (rimandando inoltre all'ulteriore materiale che sarà messo a disposizione).

4.3. Le deroghe in tema di acquisti in materia di tecnologie dell'informazione

Non sono queste le uniche deroghe che vengono contemplate dalla normativa del Pnrr all'ordinamento contabile degli enti locali.

Un primo esempio è dato dagli acquisti in merito alle tecnologie dell'informazione, dove gli impegni di spesa sono resi maggiormente snelli dalla possibilità di variazioni compensative tra i singoli stanziamenti, senza la necessità di adottare una formale variazione consiliare del bilancio: infatti l'art. 27, c. 2-*quinquies*, del d.l. n. 152/2021, come modificato in occasione della legge di conversione autorizza, a decorrere dall'anno finanziario 2022 e fino al termine di attuazione del Pnrr, la proposizione, nell'ambito dei rispettivi bilanci di previsione o con i provvedimenti di assestamento di variazioni compensative, in termini di competenza e di cassa, tra gli stanziamenti previsti – nell'ambito delle proprie dotazioni finanziarie – per gli investimenti relativi alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione in attrezzature, quali i server e altri impianti informatici, e quelli relativi all'acquisizione di servizi cloud infrastrutturali.

SEMPLIFICAZIONE CONTABILE: investimenti relativi alle TECNOLOGIE DELL'INFORMAZIONE
(articolo 27, comma 2 *quinquies*, del D.L. 152/2021, come modificato in occasione della legge di conversione)

2-*quinquies*. Nell'ambito delle finalità di cui al comma 2-bis, con riguardo all'esigenza di rafforzare i servizi digitali anche in conformità al Piano nazionale di ripresa e resilienza, nonché, al fine di assicurare la trasformazione digitale dei servizi della pubblica amministrazione in coerenza con gli obiettivi e i tempi previsti dalla linea di intervento M1C1-riforma 1.3 del medesimo Piano, garantendo l'efficacia e l'efficienza dei processi di spesa nella fornitura di servizi digitali, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché la Commissione nazionale per le società e la borsa, a decorrere dall'anno finanziario 2022 e fino al termine di attuazione del predetto Piano nazionale di ripresa e resilienza, possono proporre, nell'ambito dei rispettivi bilanci di previsione o con i provvedimenti di assestamento dei bilanci stessi, variazioni compensative, in termini di competenza e di cassa, tra gli stanziamenti previsti, nell'ambito delle proprie dotazioni finanziarie, per gli investimenti relativi alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione in attrezzature, quali i server e altri impianti informatici, e quelli relativi all'acquisizione di servizi cloud infrastrutturali. La vigilanza sulla corretta applicazione del presente comma da parte delle amministrazioni centrali dello Stato è assicurata dagli uffici centrali del bilancio. Per le amministrazioni pubbliche diverse dalle amministrazioni centrali dello Stato, i collegi di revisione dei conti e i collegi sindacali presso gli enti e organismi pubblici vigilano sulla corretta applicazione del presente comma, nell'ambito dei compiti loro attribuiti dall'articolo 20 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123.*

autorizza, a decorrere dall'anno finanziario 2022 e fino al termine di attuazione del PNRR, la proposizione, nell'ambito dei rispettivi bilanci di previsione o con i provvedimenti di assestamento

di **VARIAZIONI COMPENSATIVE**, in termini di competenza e di cassa, **TRA GLI STANZIAMENTI** previsti - nell'ambito delle proprie dotazioni finanziarie -

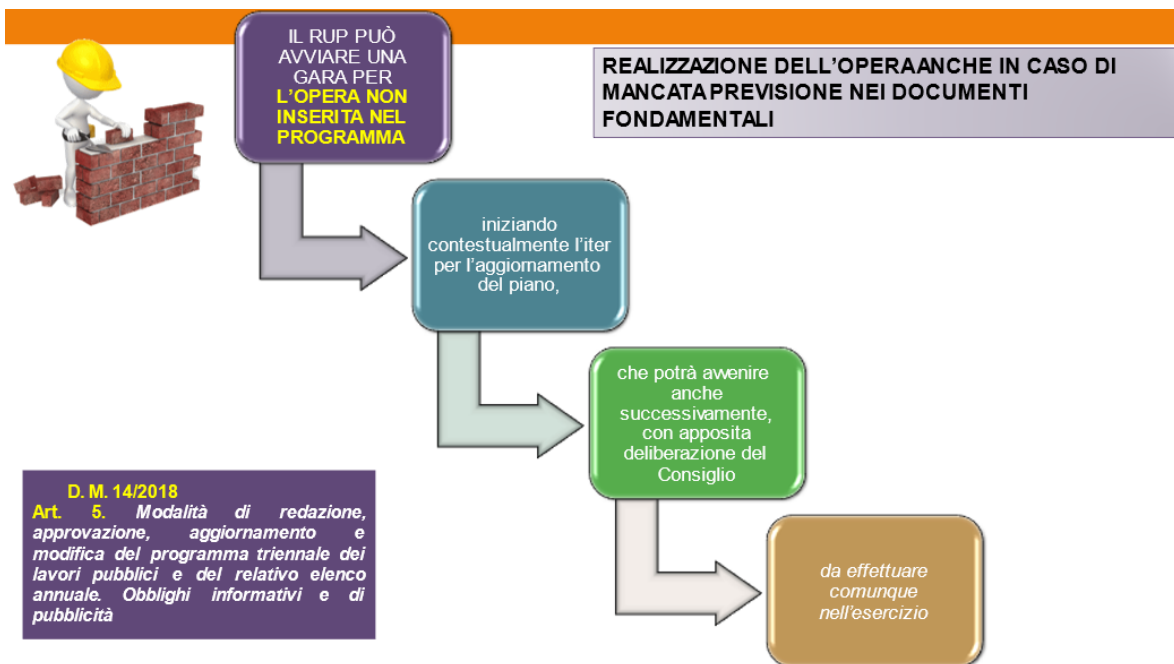
per gli investimenti relativi alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione in **attrezzature**, quali i server e altri impianti informatici, e quelli relativi all'acquisizione di servizi cloud infrastrutturali.

4.4. Le deroghe in tema di progettazione e realizzazione in assenza di programmazione

Una seconda deroga concerne, come è già stato ricordato negli interventi che mi hanno preceduto, l'affidamento dell'attività di progettazione, anche in assenza di previsioni nei documenti di programmazione, così come, addirittura, la possibilità di realizzazione dell'opera, anche in caso di mancata previsione nei documenti fondamentali. L'art. 5 del d.m. n. 14/2018 prevede infatti che un lavoro non inserito nell'elenco annuale può essere comunque realizzato, se finanziato da un autonomo piano finanziario che non faccia ricorso a risorse già previste tra i mezzi finanziari dell'amministrazione al momento della formazione dell'elenco.



Parimenti, l'art. 6-bis del d.l. n. 154/2021 (rubricato "Disposizioni in materia di progettazione delle opere pubbliche") stabilisce che "Al fine di promuovere la massima partecipazione ai bandi per l'assegnazione delle risorse del Piano nazionale di ripresa e resilienza o del Piano nazionale per gli investimenti complementari destinate alla realizzazione di opere pubbliche, le procedure di affidamento dell'attività di progettazione richiesta dai predetti bandi possono essere espletate anche in mancanza di una specifica previsione nei documenti di programmazione di cui all'articolo 21 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50".



Insomma, in tutti questi casi il Rup può avviare una gara per l'opera non inserita nel programma, iniziando contestualmente l'iter per l'aggiornamento del piano, che potrà avvenire anche successivamente, con apposita deliberazione del Consiglio da effettuare comunque nell'esercizio.

Non solo. La normativa prevede anche la possibilità di avviare procedure di affidamento, anche in caso di disponibilità di finanziamenti limitati alle sole attività di progettazione (19).

articolo 52, comma 1, lettera a), punto 4, del
D.L. 31 maggio 2021 n. 77

DISPONIBILITÀ DI
FINANZIAMENTI
LIMITATI ALLE
SOLE ATTIVITÀ DI
PROGETTAZIONE

proroga a tutto l'esercizio 2023 l'articolo 1,
comma 4, del D.L. 32/2019,

che consente ai soggetti attuatori di opere per le quali deve essere realizzata la
progettazione, **la possibilità di avviare le relative procedure di
affidamento, anche in caso di disponibilità di
finanziamenti limitati alle sole attività di progettazione.**

D.L. 32/2019

Art. 1

4. Per gli anni dal 2019 al 2023 i soggetti attuatori di opere per le quali deve essere realizzata la progettazione possono avviare le relative procedure di affidamento anche in caso di disponibilità di finanziamenti limitati alle sole attività di progettazione. Le opere la cui progettazione è stata realizzata ai sensi del periodo precedente sono considerate prioritariamente ai fini dell'assegnazione dei finanziamenti per la loro realizzazione.
5. I soggetti attuatori di opere sono autorizzati ad avviare le procedure di affidamento della progettazione o dell'esecuzione dei lavori nelle more dell'erogazione delle risorse assegnate agli stessi e finalizzate all'opera con provvedimento legislativo o amministrativo.

Sarebbe interessante chiedersi a questo punto a che serve la programmazione finanziaria, contemplata in modo minuzioso e puntuale dalla vigente normativa in tema di armonizzazione contabile: quasi che il Dup, il Cup e il Rup siano, in fondo, solo acronimi che giocano sulle assonanze, sulle rime e sul cambio di consonante, come nei migliori giochi della TV, dal momento che il legislatore facoltizza l'avvio di un'opera in carenza di programmazione (beninteso, con l'impegno di recuperare successivamente, naturalmente entro l'esercizio, la fase della programmazione, la quale diviene in buona sostanza nulla più che un mero adempimento... a sanatoria, cioè inutile!).

5. La individuazione di alcune criticità attinenti ai vincoli di finanza pubblica

Già da queste considerazioni, è agevole comprendere come le molteplici e variegate semplificazioni contemplate dalla normativa scaturente dal Pnrr possono generare delle inevitabili criticità, che non mancherò, come già premesso, di proporre nell'ultima parte della mia riflessione: questo perché il Pnrr non è il Mulino Bianco e, seppur connotato da quei principi che abbiamo ricordato in precedenza, di tempestività e di efficienza, non esime la Corte e gli enti locali, nella direzione di uno sviluppo sostenibile, dalla necessaria attenzione ai processi e alle verifiche sulla corretta allocazione delle risorse confluenti nel bilancio.

La Corte dei conti è, come richiede il suo ruolo, ovviamente in primo piano su questo fronte: l'art. 7, c. 7, del d.l. n. 77/2021 mette in rilievo quel necessario corredo di carattere collaborativo che caratterizza il controllo sulla gestione, il quale potrebbe rivelare ovviamente fenomeni distorsivi e profili di criticità tali da sfociare, nei casi più gravi, nelle patologie che sono state ricordate negli interventi che mi hanno preceduto.

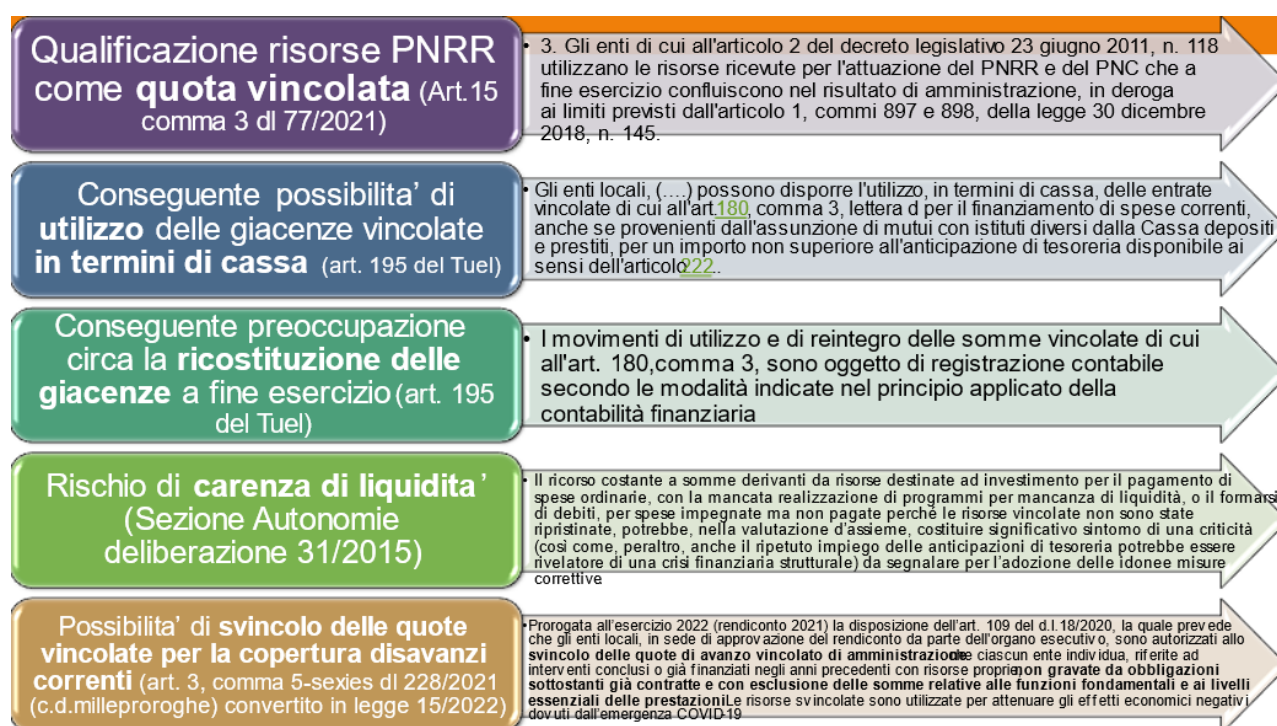
(19) L'art. 52, c. 1, lett. a), punto 4, del d.l. 31 maggio 2021, n. 77, proroga a tutto l'esercizio 2023 l'art. 1, c. 4, del d.l. n. 32/2019, che consente ai soggetti attuatori di opere per le quali deve essere realizzata la progettazione, la possibilità di avviare le relative procedure di affidamento, anche in caso di disponibilità di finanziamenti limitati alle sole attività di progettazione. L'art. 1 del d.l. n. 32/2019 stabilisce che: "Per gli anni dal 2019 al 2023 i soggetti attuatori di opere per le quali deve essere realizzata la progettazione possono avviare le relative procedure di affidamento anche in caso di disponibilità di finanziamenti limitati alle sole attività di progettazione. Le opere la cui progettazione è stata realizzata ai sensi del periodo precedente sono considerate prioritariamente ai fini dell'assegnazione dei finanziamenti per la loro realizzazione.

I soggetti attuatori di opere sono autorizzati ad avviare le procedure di affidamento della progettazione o dell'esecuzione dei lavori nelle more dell'erogazione delle risorse assegnate agli stessi e finalizzate all'opera con provvedimento legislativo o amministrativo".

5.1. Il tema degli equilibri di bilancio

In questa sede, per ovvie ragioni di tempo, mi limito a proporre alcune riflessioni che riguardano, in particolare, gli equilibri di bilancio e le preoccupazioni circa l'eventuale malversazione di queste risorse rispetto alle destinazioni impresse con i provvedimenti che abbiamo sopra ricordato, nonché con il tracciamento contabile cui parimenti abbiamo fatto cenno.

La fondamentale qualificazione delle risorse del Pnrr, come quota vincolata (sancita dalla previsione dell'art. 15, c. 3, d.l. n. 77/2021, a mente del quale "Gli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 utilizzano le risorse ricevute per l'attuazione del Pnrr e del Pnc che a fine esercizio confluiscono nel risultato di amministrazione, in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145)", implica la fruizione da parte degli enti locali della conseguente possibilità, concessa dalla normativa, di utilizzo delle giacenze vincolate, in termini di sola cassa (art. 195 Tuel), a cui si accompagna tuttavia la conseguente, fondamentale preoccupazione dell'avvenuta ricostituzione, a fine esercizio, di quelle risorse. In altre parole, le risorse, destinate, in termini di sola cassa, a soddisfare poste e spese di carattere diverso da quelle del Pnrr richiedono – anche in sede di controllo della Corte dei conti – di verificare l'avvenuta ricostituzione di dette giacenze a fine esercizio: pena inevitabilmente il rischio della carenza di liquidità per la concreta degli interventi contemplati dal Pnrr, per cui magari sono state concesse quelle anticipazioni.



A questa preoccupazione, che concerne la gestione di cassa del Pnrr, se ne aggiunge un'altra, che riguarda invece più propriamente i profili di competenza: l'art. 3, c. 5-sexies, del d.l. n. 228/2021 (c.d. milleproroghe), convertito in l. n. 15/2022, proroga all'esercizio 2022 (rendiconto 2021) la disposizione dell'art. 109 del d.l. n. 18/2020, la quale prevede che "gli enti locali, in sede di approvazione del rendiconto da parte dell'organo esecutivo, sono autorizzati allo svincolo delle quote di avanzo vincolato di amministrazione che ciascun ente individua, riferite ad interventi conclusi o già finanziati negli anni precedenti con risorse proprie, non gravate da obbligazioni sottostanti già contratte e con esclusione delle somme relative alle funzioni fondamentali e ai livelli essenziali delle prestazioni. Le risorse svincolate sono utilizzate per attenuare gli effetti economici negativi dovuti dall'emergenza Covid-19".

In ambo i casi, diviene logico pervenire alla comune e condivisa preoccupazione circa il rischio di utilizzo di queste risorse destinate al Pnrr, cioè di risorse destinate naturalmente *pro futuro*, alla copertura di disavanzi pregressi: si tratta di fenomeni patologici che la Corte ha dovuto già registrare, distonici rispetto al principio di sana gestione, che implicano un'attenzione maggiore, sia sui profili che abbiamo illustrato in precedenza, sia sui meccanismi della tracciabilità delle risorse, sia infine sulla necessità di una attenta analisi e verifica dei cronoprogrammi.

5.2. La necessaria simmetria delle poste contabili

Una seconda, seppur connessa criticità, concerne il tema dell'accertamento delle entrate, che nel caso specifico consente alle amministrazioni di iscrivere le relative poste senza dover attendere l'impegno dell'amministrazione erogante. Come detto, l'art. 15 del d.l. n. 77/2021, al c. 3 prevede che *“Gli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 utilizzano le risorse ricevute per l'attuazione del Pnrr e del Pnc che a fine esercizio confluiscono nel risultato di amministrazione, in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145”*.

Non solo: al comma 4 si stabilisce che *“Gli enti di cui al comma 3 possono accertare le entrate derivanti dal trasferimento delle risorse del Pnrr e del Pnc sulla base della formale deliberazione di riparto o assegnazione del contributo a proprio favore, senza dover attendere l'impegno dell'amministrazione erogante, con imputazione agli esercizi di esigibilità ivi previsti”*.

Come abbiamo evidenziato, l'applicazione concreta del canone qui espresso richiede la deroga di principi contabili propri dell'armonizzazione contabile: come è noto, nel nostro ordinamento, è stato già affermato che *“nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici [...] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo”* (Corte cost. n. 252/2015).

IL PROBLEMA DELLA MANCATA SIMMETRIA DELLE POSTE CONTABILI	
<p>Equilibrio del singolo ente ed equilibrio complessivo della finanza pubblica art. 81 e 97, primo e secondo periodo, Cost)</p> <p>Equilibrio declinato in chiave simmetrica</p>	<p>«È ben vero che tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. all'equilibrio complessivo del sistema alla sostenibilità del debito nazionale, ma questa Corte ha già chiarito (sentenze n. 101 del 2018 e 247 del 2017) che l'art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti:</p> <p>quello contenuto nel primo periodo riguarda l'equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata, mentre quello del secondo periodo riguarda l'equilibrio complessivo di quest'ultimo in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale.</p> <p>È evidente che l'equilibrio complessivo deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato.» (Corte cost. 6/2019)</p>
	<p>«nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici [...] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo» (sentenza n. 252 del 2015)»</p>

La divaricazione tra i vari momenti, tra momento cioè di accertamento, impegno e effettuazione della spesa, apre la strada al fenomeno più che probabile di sopravvenuta crisi di liquidità dell'ente locale: la prospettiva di analisi implica infatti la necessaria verifica della tenuta prospettica degli equilibri di bilancio in chiave dinamica, ed interessa quindi le giacenze di cassa e l'influenza che su di esse hanno i fattori relativi all'attingimento – in termini temporali e quantitativi – alla liquidità del tesoriere, con il più che probabile ricorso all'anticipazione di tesoreria.

Infatti, in un bilancio sano, le diacronie tra la riscossione delle entrate e i pagamenti tendono a bilanciarsi secondo le singole scansioni temporali del programma di bilancio, opportunamente considerate attraverso le prudenti stime in sede di previsione; per contro, i fenomeni di inappropriata gestione si verificano quando vi è la sovrastima delle entrate e l'incapacità a riscuotere si sommano in modo progressivo nel tempo, fino a rendere l'adempimento delle obbligazioni passive sempre più tardivo e aleatorio (Corte cost. n. 4/2020).

Nel caso specifico, la diacronia è pressoché fisiologica; ciò anche se il legislatore si preoccupa al c. 6 dell'art. 9 del d.l. n. 77/2021 di stabilire che *«Al fine di consentire il tempestivo avvio ed esecuzione dei progetti Pnrr finanziati a valere su autorizzazioni di spesa del bilancio dello Stato, il Ministero dell'economia e delle finanze, nell'ambito delle disponibilità del conto corrente di tesoreria centrale “Ministero dell'economia e delle finanze – Attuazione del Next Generation EU-Italia – Contributi a fondo perduto”, di cui all'articolo 1, comma 1038, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, può disporre anticipazioni da destinare ai soggetti attuatori dei progetti, ivi compresi gli enti territoriali, sulla base di motivate richieste presentate dalle amministrazioni centrali titolari degli interventi Pnrr. Per i soggetti*

attuatori, le anticipazioni di cui al presente comma costituiscono trasferimenti di risorse per la realizzazione tempestiva degli interventi Pnrr».

La norma fa il paio (e consacra il principio della divaricazione tra titolarità e attuazione) con quanto previsto al comma 7, ove si stabilisce che *“Le risorse erogate ai sensi del comma 6 sono tempestivamente reintegrate al predetto conto corrente di tesoreria, dalle medesime amministrazioni titolari degli interventi, a valere sui pertinenti stanziamenti di bilancio”.*

La analisi dei comportamenti di molte amministrazioni che possiamo svolgere nell’osservatorio privilegiato della sezione regionale di controllo dimostra peraltro la preoccupazione di carattere contabile, ispirata al principio di prudenza, che fa capo a molte amministrazioni realizzatrici dell’opera circa la mancata realizzazione delle poste di entrata per via di intoppi burocratici o altri ritardi nella erogazione delle somme da parte dell’amministrazione titolare dell’intervento.

5.3. *Il ruolo centrale del fondo pluriennale vincolato per la verifica dei tempi di attuazione del Pnrr*

Un terzo problema afferisce al ruolo, sempre più centrale, del fondo pluriennale vincolato, cui avevamo fatto comunque cenno in precedenza. Come è noto, le coordinate di fondo dell’istituto, la cui disciplina è assolutamente astretta dalla finalità di conservare la copertura delle spese pluriennali (Corte cost. n. 247/2017), stanno a dimostrare l’esigenza di assicurarne il ruolo *“programmatorio e di controllo, volto a rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all’esercizio delle funzioni fondamentali dell’ente”* (Corte conti, Sez. autonomie, n. 4/2015, *“Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle regioni e degli enti locali (d.lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014)”*, p. 6): così che esso, da un punto di vista genetico, è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell’ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l’entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118/2011) (Corte cost. n. 6/2017), mentre dal punto di vista funzionale *“ove [...] le fonti di finanziamento si riferiscano a spese per le quali non sia stata perfezionata la relativa obbligazione giuridica, esse affluiscono al risultato di amministrazione (quota vincolata o destinata in prevalenza), per la relativa riprogrammazione”* (Corte conti, Sez. autonomie, n. 4/2018).

Il descritto profilo funzionale del fondo pluriennale vincolato – e la costruzione di un adeguato cronoprogramma della spesa (anche per quanto riguarda le fasi di progettazione e non solo di maturazione degli stati di avanzamento dell’intervento), cioè in sintesi, l’efficace programmazione a ciò conseguente – dovrà peraltro inevitabilmente risentire delle sinergie e della necessaria collaborazione tra gli uffici lavori pubblici e finanziari: uffici che dovranno elevarsi ad artefici (arg. ex art. 147-*quinquies* Tuel), *“in un’ottica di salvaguardia degli equilibri generali di competenza e di cassa sia del bilancio sia della gestione”* (Corte conti, Sez. autonomie, n. 4/2018), del continuo e costante aggiornamento dei cronoprogrammi degli investimenti già a partire dallo studio di fattibilità economico-finanziaria e della progettazione.

In altri termini, nella fase di programmazione del bilancio di previsione, al fine di una corretta applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata (principio di esigibilità), diventa indispensabile non solo che le nuove opere programmate nel triennio diano evidenza dello scollamento temporale che si viene a creare tra l’accertamento delle entrate che finanziano l’investimento e l’esigibilità della spesa programmando adeguatamente il Fpv sulla base dei cronoprogrammi elaborati, ma anche – come detto – che, in ogni annualità del bilancio di previsione, il Fpv stanziato in uscita corrisponda al Fpv stanziato in entrata nell’anno successivo.

Ovviamente, l’importanza del descritto meccanismo viene ad essere accentuato ulteriormente in occasione dell’attuazione del Pnrr, dove le scadenze dettate trovano momenti necessari di verifica dei traguardi conseguiti: è un problema che – è inutile pensare e disegnare un quadro solamente idilliaco – le sezioni regionali riscontrano quotidianamente, e che derivano, da un lato, dalla mancanza di cronoprogrammi (dovuta principalmente dall’assenza di dialogo interno tra ufficio tecnico e ufficio ragioneria) (20) e, dall’altro, dalla scorretta iscrizione contabile (ovverosia dalle reimputazioni del fondo pluriennale vincolato a un unico esercizio, quando è noto che le opere pubbliche hanno una durata ben superiore, reimputazioni che derivano essenzialmente dalla mancata corrispondenza, dallo sganciamento tra indicazioni contabili e previsioni progettuali). In tutti questi casi, si tratta di ipotesi che *“evidenziano una carenza di programmazione e una conseguente grave irregolarità contabile nell’applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata, in quanto l’esigibilità del residuo passivo non è stata determinata correttamente”* (Corte conti, Sez. autonomie, n. 4/2018).

Si tratta di problematiche cui non è estraneo – e lo dico anche a chi era intervenuto in precedenza – il ruolo (che finora non ha brillato) dell’organo di revisione, il quale, come è agevole riscontrare dalle delibere della sezione di controllo cui appartengo, omette di segnalare questi profili distonici nelle sue relazioni: e il cui ruolo sarà invece ancora più importante per la verifica della tempistica di realizzazione del Pnrr.

(20) Corte conti, Sez. contr. reg. Emilia-Romagna, n. 81/2021; 4, 5 e 6/2020.



In definitiva, le riferite conseguenze, vevoli sulla quantificazione del risultato di amministrazione come “*coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci*” (Corte cost. n. 247/2017, punto 8.6 del Considerato in diritto) e sulla confluenza o meno delle risorse nella quota vincolata del risultato di amministrazione, postulano una corretta applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, che richiede, a sua volta, una verifica puntuale, da parte degli organi deputati alla vigilanza sugli equilibri di bilancio, circa l’esistenza dei cronoprogrammi; anche perché vi è la indispensabile funzionalità sul piano cronologico delle tempestive iscrizioni delle poste di bilancio, e quindi anche di quelle afferenti il fondo pluriennale vincolato, alla contabilità di mandato (Corte cost. n. 49/2018).

Il rispetto del cronoprogramma, ma prima ancora, la sollecita conclusione delle procedure di affidamento (progettazione ed appalto) rappresentano pertanto per gli enti locali una priorità volta a recuperare la funzione programmatrice, che sola può permettere di cogliere l’opportunità di beneficiare dei molteplici finanziamenti che il Pnrr mette a disposizione degli enti locali per la realizzazione degli investimenti.

5.4. Pnrr e costi dell’energia

Un quarto aspetto concerne il ben noto aspetto relativo all’aumento dei costi dovuti all’emergenza energetica: si tratta di un fenomeno che ha richiamato l’attenzione delle sezioni regionali di controllo, come è capitato a quella dell’Emilia-Romagna, la quale ha adottato alcune delibere di cui proprio oggi vi è eco nella stampa specializzata. L’argomento evoca quindi – direi quasi inevitabilmente, visto il momento storico – argomenti attualissimi come quello del caro bollette e della loro incidenza sui contratti e sui bilanci degli enti locali: si tratta di questioni che concernono la materia contrattuale dei comuni, ma che sono anche l’indice incontrovertibile di una diversa prospettiva da cui occorre porsi per valutare la tenuta degli equilibri degli enti locali, già messi a dura prova a seguito della prima ondata emergenziale, e che ancora più sono a rischio ora.

L’attuale situazione emergenziale sanitaria, l’aumento dei costi delle materie prime e dell’energia, hanno prodotto una serie di effetti negativi sull’economia e sui contratti pubblici, inducendo lo stesso legislatore ad una serie di interventi per assicurare la funzionalità degli apparati pubblici.

La pandemia sanitaria e l’eccezionale contingentamento e rialzo del costo delle materie prime, da un lato, e l’esigenza di accantonare necessariamente risorse per far fronte agli aumenti tariffari e di costi, dall’altro, pone all’operatore comunale e al *decision maker* una serie di problematiche non facili da risolvere.

In questa sede non è possibile, per il poco tempo a disposizione, pervenire a indicazioni esaustive, e ci si dovrà quindi limitare solo ad alcuni cenni.

5.4.1. La gestione delle sopravvenienze

Un primo profilo di criticità, afferente al problema qui evidenziato, concerne i rapporti d’appalto sorti *ante* crisi e travolti dalle sopravvenienze nel corso d’esecuzione. La grave compromissione dell’equilibrio originario del rapporto è, intuitivamente, causa di gravi difficoltà economico-finanziarie ed organizzative, per gli appaltatori ma anche per gli stessi committenti: entrambi chiamati a implementare le risorse investite nell’appalto in un periodo di forte stress economico e a sopportare il rischio della non ultimazione delle opere, in particolare di quelle pubbliche, stante la minore adattabilità del rapporto pubblicistico ai mutamenti della realtà economica, stretto nelle maglie dell’evidenza pubblica e costretto da rigide norme imperative.

Per ciò che concerne gli investimenti, quindi, l'esigenza di tenere conto di queste sopravvenienze appare ora al centro dell'attenzione di un legislatore, che è giustamente preoccupato della tenuta ed effettiva realizzazione dei programmi di riforma, *in primis* del Pnrr: come vedremo, il legislatore opera la riesumazione di istituti come la revisione prezzi, che si pensava di essere stati abbandonati per sempre con il codice del 2016 o anche mediante il nuovo istituto delle compensazioni (che in questa sede non si ha il tempo di affrontare).

La fotografia sin qui scattata restituisce quindi un quadro assolutamente fluido e in ordine al quale l'esigenza di tenere conto delle sopravvenienze ha già trovato punti di emersione sia con i contratti passivi, che con i contratti attivi: è utile ricordare che la Corte dei conti ne ha fatto applicazione per ciò che concerne la fattispecie dei c.d. contratti attivi (in particolare di locazione degli immobili comunali: Sezione Emilia-Romagna n. 32/2021 e Sez. riun. n. 7/2021), ma non c'è dubbio che l'esigenza di un riequilibrio potrebbe concernere gli stessi contratti passivi, ove detta istanza sia appagata da una seria e corretta negoziazione.

Non vi è chi non veda, tuttavia, che gli odierni accadimenti abbiano messo a dura prova i rimedi ordinari previsti dal legislatore per il disequilibrio dei rapporti sinallagmatici di durata, categoria a cui appartengono gli appalti di lavori: rimedi che si sono dimostrati inadeguati a fronte dell'estensione, gravità e dirompenza del fenomeno, di proporzioni mondiali. Neppure gli interventi *ad hoc* adottati dal legislatore dell'urgenza si sono dimostrati all'altezza della situazione, tra tendenze minimizzatrici dell'aumento dei prezzi e ristori che non comportano l'equo compenso per l'appaltatore, per ragioni intuibili ma non giustificabili, quali quelle della vincolatività dei contratti o della cronica carenza di risorse economiche pubbliche.

In termini generali, il corrispettivo del contratto (non solo quelli di durata) subisce, nel corso del tempo, aumenti incontrollati tali da sconvolgere l'assetto sinallagmatico sulla cui base è avvenuta la negoziazione: esistono in ogni caso strumenti di rimodulazione del rapporto, come ben indicato dalla Cassazione civile, in cui il rimedio opera attraverso la clausola generale di buona fede e il principio costituzionale di solidarietà. Si tratta cioè di individuare strumenti e rimedi volti alla rinegoziazione del rapporto d'appalto pubblico e privato in relazione all'eccezionale aumento del costo delle materie prime.

5.4.2. *Gli strumenti di rimodulazione del contratto. L'istituto della revisione prezzi*

Nell'attesa che la situazione rientri, grazie al finanziamento della crescita – al fine di contrastare l'aumento dei prezzi dovuto ad un quadro altamente incerto di sviluppo (*rectius* di approvvigionamento dei beni necessari per l'esecuzione dei contratti di affidamento di lavori, servizi e forniture), ossia di reperimento delle risorse (i materiali) e dei relativi costi, risultando (a volte) del tutto aleatoria la sottoscrizione di un contratto di appalto pubblico da parte dell'operatore economico aggiudicatario – il legislatore è intervenuto sulle condizioni contemplate dall'art. 106, "*Modifica di contratti durante il periodo di efficacia*", del d.lgs. n. 50/2016 (le c.d. "*circostanze impreviste e imprevedibili*").

Come è noto, la revisione prezzi diviene lo strumento volto a ristabilire l'equilibrio negoziale soprattutto quando ricorrano circostanze eccezionali e imprevedibili, tali da alterare significativamente le originarie previsioni contrattuali, eventi che si possono fattualmente e lecitamente ancorare all'emergenza pandemica e alla guerra, i cui riflessi diretti e indiretti sono ancora in parte sconosciuti: nel codice dei contratti del 2016 (d.lgs. n. 50/2016), l'istituto della revisione prezzi venne relegato in una posizione secondaria, consacrando la sua facoltatività in ragione, soprattutto, di una chiara filosofia di fondo: tutelare l'interesse pubblico alla prevedibilità dei costi delle commesse pubbliche, privilegiando, in tal modo, l'interesse "finanziario" dell'amministrazione.

La stessa direttiva europea 4/2014, nel considerando n. 109, evidenzia che il concetto di circostanze imprevedibili si riferisce a circostanze che non si potevano prevedere nonostante una ragionevole e diligente preparazione dell'aggiudicazione iniziale da parte dell'amministrazione aggiudicatrice, tenendo conto dei mezzi a sua disposizione, della natura e delle caratteristiche del progetto specifico, delle buone prassi nel settore in questione e della necessità di garantire un rapporto adeguato tra le risorse investite nel preparare l'aggiudicazione e il suo valore prevedibile. Tuttavia, ciò non si applica qualora una modifica comporti una variazione della natura generale dell'appalto, ad esempio sostituendo i lavori, le forniture o i servizi oggetto dell'appalto con qualcosa di diverso, oppure comporti un cambiamento sostanziale del tipo di appalto poiché, in una situazione di questo genere, è possibile presumere un'influenza ipotetica sul risultato.

Quel che mi preme sottolineare in questa sede è che, in ogni caso, "*il riequilibrio non si risolve in un automatismo perfettamente ancorato ad ogni variazione dei valori delle materie prime (o quantitativi), che ne snaturerebbe la ratio trasformandolo in una clausola di indicizzazione*" (Tar Lombardia, Brescia, 10 marzo 2022, n. 239, che richiama, tra le altre, Tar Friuli-Venezia-Giulia, Sez. I, 7 luglio 2021, n. 211)

5.4.3. *La correlazione tra ius variandi del contratto e ius variandi del bilancio*

L'interdipendenza tra *ius variandi* del bilancio (necessità di attingimento a ulteriori risorse per finanziare la maggiore spesa) e *ius variandi* dei contratti (aumento dell'importo dedotto nel contratto dovuto ai fenomeni sopra descritti), che nel bilancio dell'ente locale incidono, per quel che qui rileva, soprattutto in parte capitale, rappresenta quindi il tema della nostra riflessione, e diviene il precipitato logico della correlazione tra fenomeno gestionale (in questo caso contrattuale) e fenomeno finanziario (nello specifico la variazione di bilancio).



È naturale pensare a questo punto alle modalità di attingimento delle risorse supplementari – di qui lo *ius variandi* in tema di bilancio – e se queste – domanda fondamentale – possano essere attinte dal Pnrr per la parte capitale. Il problema è, in fondo, molto semplice, ed è proprio di copertura finanziaria e di corretta declinazione del principio di equilibrio. Esso attiene al fondamentale quesito che possiamo compendiare in questi termini: si possono finanziare con le risorse del Pnrr il maggior costo dell'energia relativamente agli interventi programmati?

Questo sin qui rappresentato è un problema che oramai si sta affacciando sempre di più nelle dinamiche degli equilibri di bilancio.

A questo ultimo proposito il legislatore ha dedicato alcune disposizioni alle opportunità di attingimento alle risorse dei fondi per la resilienza in caso di aumento dei costi (art. 23 d.l. 22 marzo 2022, n. 21; art. 29, cc. 7 ss., d.l. 27 gennaio 2022, n. 4, convertito in l. 28 marzo 2022, n. 25).

Art. 29 decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4.

“Disposizioni urgenti in materia di contratti pubblici

somme appositamente accantonate per imprevisti

- somme appositamente accantonate per imprevisti, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, nel quadro economico di ogni intervento, in misura non inferiore all'1 per cento del totale dell'importo dei lavori, fatte salve le somme relative agli impegni contrattuali già assunti, nonché le eventuali ulteriori somme a disposizione della stazione appaltante per lo stesso intervento nei limiti della relativa autorizzazione annuale di spesa.

somme derivanti da ribassi d'asta

- Possono altresì essere utilizzate le somme derivanti da ribassi d'asta, qualora non ne sia prevista una diversa destinazione sulla base delle norme vigenti,

somme disponibili

- somme disponibili relative ad altri interventi ultimati

Risorse PNRR fino al 31 12 2026

- in caso di insufficienza delle risorse di cui al comma 7 del presente articolo e limitatamente alle opere pubbliche finanziate, in tutto o in parte, con le risorse previste dal regolamento (UE) 2021/240 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 10 febbraio 2021, e dal regolamento (UE) 2021/241 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 12 febbraio 2021, nonché dal Piano nazionale per gli investimenti complementari al PNRR, di cui all'articolo 1 del decreto-legge 6 maggio 2021, n. 59, convertito, con modificazioni, dalla legge 1 ° luglio 2021, n. 101, alla copertura degli oneri derivanti dal riconoscimento della compensazione di cui alla lettera b) del comma 1, si provvede, nel limite del 50 per cento delle risorse annualmente disponibili e che costituiscono limite massimo di spesa annuale

È vero invece che, per la parte corrente e per le spese di funzionamento, il legislatore è comunque intervenuto in soccorso degli enti locali con il c.d. “decreto Energia”: peraltro, le risorse stanziare appaiono palesemente insufficienti

a fronte di costi energetici ordinari stimabili tra i 1.600 e i 1.800 milioni di euro, come messo in evidenza dagli stessi rappresentanti locali negli interventi che mi hanno oggi preceduto.

5.5. *Il problema dell'assetto delle attribuzioni nel quadro costituzionale*

Termino con una ulteriore riflessione, che concerne un diverso piano di analisi, relativo all'assetto di competenze disegnato dalla Carta costituzionale. Orbene, nella programmazione del Pnrr l'intervento sugli asili nido non è mediato dall'intervento regionale, e fa capo direttamente alla competenza dello Stato; tuttavia, come è noto, la giurisprudenza costituzionale aveva messo in luce un differente assetto di competenze *in subiecta materia*: infatti “*Per quel che attiene in particolare agli asili nido, per quanto già evidenziato in relazione alle funzioni educative e formative riconosciute loro, nonché in considerazione della finalità di rispondere alle esigenze dei genitori lavoratori, è indubbio che, utilizzando un criterio di prevalenza, la relativa disciplina non possa che ricadere nell'ambito della materia dell'istruzione (sia pure in relazione alla fase pre-scolare del bambino), nonché per alcuni profili nella materia della tutela del lavoro, che l'art. 117, terzo comma, della Costituzione, affida alla potestà legislativa concorrente; fatti salvi, naturalmente, gli interventi del legislatore statale che trovino legittimazione nei titoli "trasversali" di cui all'art. 117, secondo comma, della Costituzione*” (21).

5.6. *Le criticità afferenti al sistema dei controlli e l'esigenza della razionalizzazione della spesa*

Concludo con il già delineato quadro dei controlli, che richiede tuttavia un necessario approfondimento, in relazione alle sollecitazioni operate dall'intervento di esordio del Presidente Carlino e da quanto successivamente ribadito dalle considerazioni introduttive svolte dal dottor Venturato.

Si tratta, come è ovvio che sia, di un mutato quadro dei controlli, la cui diversificazione appare frutto della diversa conformazione dell'attività amministrativa, ispirata ai descritti principi di semplificazione e tempestività. Senza pretesa di completezza, i controlli della Corte dei conti – qui porgo semplicemente un *assist*, non voglio invadere campi, per carità, destinati ad altri interventi – concernono di volta in volta, gli atti e i contratti, il bilancio, la gestione, così come in alcuni casi i piani, programmi e progetti.

In questa sede mi sento tuttavia di dover sottolineare un importante profilo, contemplato indirettamente dalla previsione dell'art. 9, c. 8, del decreto 152/2021, che concerne la componente della spesa e della qualità della spesa.

Sotto il profilo considerato, la locuzione “*sound financial management*”, contenuta nel documento della Commissione europea *Commission Staff Working Document Guidance to Member States Recovery and Resilience Plans (SWD (2020) 205 final)*, individua di fatto il concetto di “sana gestione finanziaria” che la Corte dei conti è chiamata a garantire. Il concetto di “*control*”, inteso come capacità di indirizzo della gestione, è individuato esplicitamente nel suo ciclo preventivo-concomitante-consuntivo. Con ciò esaltando il collegamento fra gestione finanziaria e *output* (servizi e infrastrutture), in ottica squisitamente di valorizzazione della componente di efficienza o razionalizzazione della spesa, che deve quindi essere accompagnata da un adeguato sistema di controlli finalizzato al raggiungimento di concreti obiettivi complessivi di buon andamento.

In questo quadro, come vedremo, ruolo centrale assume il controllo della razionalizzazione della spesa, dal momento che i vari soggetti che saranno esecutori del *Recovery Plan*, spesso collegati fra loro in logica di *network*, vanno dotati di un sistema unitario di controlli, una sorta di mega-cruscotto di indicatori di *performance* chiave, *key performance indicators* (KPI, p. 40 del documento sopracitato della Commissione europea), che consenta di realizzare in modo efficace i processi di controllo, in particolare quello concomitante, anche attraverso l'incentivazione di meccanismi di trasparenza dell'agire amministrativo. Dunque, flussi di spesa in relazione ai KPI di *output*, che insieme danno contenuto fattivo ai tre concetti di efficienza, efficacia ed economicità, costituiscono elementi di valutazione imprescindibili anche per la verifica dell'attuazione del *Recovery Plan*.

Non è questa una novità: il regolamento Ue 2013/1303, recante disposizioni comuni sui fondi strutturali e di investimento europei, fa esplicito riferimento al controllo dell'efficienza agli articoli 56 (“Valutazione durante il periodo di programmazione”) e 57 (“Valutazione *ex-post*”).

In tempi più recenti, giova precisare che anche nel regolamento Ue 12 febbraio 2021, n. 2021/241, rubricato “Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio che istituisce il dispositivo per la ripresa e la resilienza”, il principio di sana gestione finanziaria viene citato dal legislatore euro-unitario in diverse occasioni. Il regolamento Ue 2021/241 (che istituisce il dispositivo per la ripresa e la resilienza) pone una forte attenzione al concetto di efficienza:

- il Pnrr deve presentare una “spiegazione di come [i costi totali delle riforme e degli investimenti] sia in linea con il principio dell'efficienza sotto il profilo dei costi” (art. 18, punto k), attraverso un monitoraggio con appositi indicatori (art. 18, punto p);

- la necessità di prevenzione, individuazione e correzione della corruzione e frode (art. 18, punto r) passa immancabilmente attraverso l'analisi dell'efficienza;

(21) Corte cost. n. 370/2003. I medesimi principi sono stati ripresi in Corte cost. n. 107/2018.

- in modo esplicito, poi, la Commissione valuta il grado di efficienza (art. 19) assieme alla “sana gestione finanziaria”, quest’ultimo individuato come criterio di valutazione di base all’atto delle richieste di pagamento inoltrate alla Ue (art. 22, punto c-i);

- a tale quadro concettuale si è già conformato il Governo, che ha fatto propria la necessità di riformare la p.a. in ottica di efficienza (audizione Ministro economia e finanze dell’8 marzo 2021, p. 24).



Il citato art. 9, c. 8 – e qui concludo definitivamente – fa esplicito riferimento a quella che potremmo certamente chiamare come esigenza di razionalizzazione della spesa, a fronte del maggiore afflusso di risorse, derivanti per l’ap-punto dal Pnrr.

Esemplificando (ma era già stato detto in precedenza), può un comune, al limite della sopravvivenza, concorrere per i fondi delle piscine?

È chiaro allora, a mio avviso, che c’è bisogno di una verifica sulla qualità della spesa che riguardi, evidentemente, gli interventi del Pnrr, ma che *ratione materiae* non può che appartenere alla Corte dei conti (e non già solamente a un Comitato appositamente costituito previsto dal citato art. 9, c. 8, o al Mef), per la sua qualità di organo posto al servizio dello “Stato-comunità”, quale garante imparziale dell’equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e della corretta gestione delle risorse collettive (Corte cost. n. 29/1995), in ragione della posizione che la Corte dei conti riveste, coerente con il carattere unitario della magistratura contabile (Corte cost. n. 226/1976).

Non è superfluo, del resto, ricordare a questo proposito, come la Sezione autonomie, già l’anno scorso, con la delibera n. 14/2021, era intervenuta a delineare una metodologia per la spesa corrente. In questa sede mi limito a segnalare come stiamo lavorando alla elaborazione di una metodologia riferita specificamente alla revisione della spesa del Pnrr, che proporremo presto in Sezione autonomie.

Con questa riflessione finale, termino la mia relazione. Vi ringrazio per l’attenzione.

* * *