



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE GUIDA E RELATIVO QUESTIONARIO PER GLI ORGANI DI REVISIONE ECONOMICO FINANZIARIA DEGLI ENTI LOCALI PER L'ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 1, COMMI 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005, N. 266. RENDICONTO DELLA GESTIONE 2019

DELIBERAZIONE N. 09/SEZAUT/2020/INPR



CORTE DEI CONTI





CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 9/SEZAUT/2020/INPR

Adunanza del 19 maggio 2020

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Angelo BUSCEMA

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione Maurizio GRAFFEO, Francesco PETRONIO, Josef Hermann RÖSSLER, Cristina ZUCCHERETTI, Fulvio Maria LONGAVITA, Fabio VIOLA, Donata CABRAS, Maria Teresa POLITO, Anna Maria Rita LENTINI, Antonio CONTU, Antonio Marco CANU, Manuela ARRIGUCCI, Vincenzo LO PRESTI, Maurizio STANCO, Andrea ZACCHIA, Roberto BENEDETTI, Salvatore PILATO, Michele ORICCHIO, Maria RIOLO, Lucilla VALENTE, Piergiorgio DELLA VENTURA;

Consiglieri Alfredo GRASELLI, Stefania FUSARO, Adriana LA PORTA, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Dario PROVVIDERA, Marcello DEGNI, Valeria FRANCHI, Tiziano TESSARO.

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Vista la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1;

Vista la legge 24 dicembre 2012, n. 243;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sugli enti locali (TUEL) e successive modificazioni, ed in particolare l'art. 148-*bis*, del TUEL, così come

introdotto dalla lettera e), del comma 1 dell'art. 3, decreto-legge 10 ottobre 2012 n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Vista la legge 5 giugno 2003, n.131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, commi 7 e 8;

Vista la legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) ed in particolare l'articolo 1, commi 166 e seguenti;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42", corretto ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126;

Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e successive modificazioni, recante "Disposizioni in materia di gestione finanziaria e di funzionamento degli enti territoriali e locali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle aree colpite dal sisma del maggio 2012";

Vista la legge 7 agosto 2016, n. 160, di conversione del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113, recante "Misure finanziarie per gli Enti territoriali e il territorio";

Vista la legge 30 dicembre 2018, n° 145, recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021;

Vista la legge 27 dicembre 2019, n.160, recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022;

Visto il decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, recante "Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19" ed in particolare l'art. 107, comma 1, come modificato dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, che ha rinviato al 30 giugno 2020, il termine per l'approvazione del rendiconto 2019;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni Riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000, e successive modifiche e integrazioni;

Viste le note del Presidente della Sezione delle autonomie, preposto alla funzione di coordinamento, con le quali le bozze delle linee guida e del questionario, relative al rendiconto dell'esercizio 2019 sono state trasmesse ai Presidenti dell'ANCI e dell'UPI ed al Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili;

Esaminate le valutazioni rappresentate dal Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili, con nota n. 4640 del 17 aprile 2020, acquisita con protocollo n. 267/2020,

dall'ANCI – IFEL, settore Finanza Locale, con nota del 20 aprile 2020, acquisita con protocollo n. 231/2020 e dall'UPI, con nota n. 185, del 20 aprile 2020, acquisita con protocollo n. 221/2020;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 299 del 12 maggio 2020 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

Udito il Relatore, Consigliere Valeria Franchi;

DELIBERA

di approvare gli uniti documenti, che costituiscono parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le "Linee guida e il questionario", cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006), richiamato dall'art. 1, comma 3, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2019.

La presente deliberazione sarà pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 19 maggio 2020

Il Relatore

F.to Valeria FRANCHI

Il Presidente

F.to Angelo BUSCEMA

Depositata in segreteria il 28 maggio 2020

Il Dirigente

F.to Renato PROZZO



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE GUIDA E RELATIVO QUESTIONARIO PER GLI ORGANI DI REVISIONE ECONOMICO FINANZIARIA DEGLI ENTI LOCALI PER L'ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 1, COMMI 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005, N. 266. RENDICONTO DELLA GESTIONE 2019.

1. Le Linee guida, che accompagnano il questionario finalizzato alla predisposizione delle relazioni sul bilancio consuntivo degli enti locali che gli Organi di revisione economico-finanziaria devono inviare alle Sezioni regionali di controllo, costituiscono uno strumento essenziale delle verifiche sul rispetto dell'equilibrio di bilancio, dei vincoli di finanza pubblica e della sostenibilità dell'indebitamento da parte di Comuni, Province e Città metropolitane.

Le Linee guida e l'annesso questionario, rappresentano un riferimento per le attività di controllo demandate ai Collegi dei revisori dei conti degli enti locali, nell'ottica di una proficua collaborazione tra la Corte e le Istituzioni territoriali, nonché di una più efficace e sinergica cooperazione tra gli organi preposti al controllo interno ed esterno. Le indicazioni si rivolgono anche alle Sezioni regionali di controllo - comprese quelle delle Regioni a statuto speciale e delle due Province autonome di Trento e di Bolzano - per le analisi di loro competenza. I criteri di orientamento forniti tendono a realizzare l'uniformità dei comportamenti per assicurare l'unitarietà d'indirizzo nell'esercizio delle funzioni attribuite alla Corte.

Per rendere coerente lo schema di relazione annuale resa dall'organo di revisione, ai fini del parere prescritto dall'art. 239 TUEL, sulla proposta di deliberazione dell'ente con i contenuti del presente strumento conoscitivo, sin dai precedenti questionari, è stata realizzata una maggiore sinergia tra il controllo interno delle amministrazioni locali e i controlli esterni della Corte, rinforzando la garanzia della sana e corretta gestione finanziaria pubblica. In tal senso è proseguita l'interlocuzione, avviata con i rappresentanti del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (Cndcec), nonché con i rappresentanti di Anci ed Upi, al fine di individuare spazi di semplificazione. A tale adempimento è tenuto l'organo di revisione economico-finanziario sia nei confronti dell'organo di indirizzo politico dell'ente, sia nell'assolvimento dei compiti di collaborazione e raccordo operativo ai fini dell'esercizio dei controlli intestati alla magistratura contabile.

Resta, comunque, ferma la distinzione tra la relazione che l'organo di revisione deve inviare alle Sezioni regionali di controllo ex art. 1, comma 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e quella che gli stessi revisori trasmettono ai Consigli degli enti di competenza ai sensi dell'art. 239, comma 1, del T.U. n. 267/2000, tanto per il profilo procedimentale che per quello sostanziale.

Nel nuovo sistema dei controlli interni, delineato dal d.l. n. 174/2012, è attribuita all'organo di revisione una funzione, anche, a tutela di interessi generali dello Stato ordinamento, infatti, il revisore dell'ente è titolare degli obblighi e delle responsabilità connessi alla funzione, non solo nell'interesse dell'ente locale affidatario, ma con riferimento a un più ampio interesse pubblico alla sana e corretta gestione.

Gli Organi di revisione contabile vigilano costantemente sul rispetto dei principi contabili del d.lgs. n. 118/2011, tenendo anche conto degli indirizzi interpretativi forniti dalla Sezione delle autonomie in materia di contabilità armonizzata, inoltre, in una prospettiva estesa ai risultati della gestione, spetta agli stessi esprimere anche valutazioni in ordine all'efficacia delle politiche adottate ed alla qualità dei servizi resi dagli enti controllati, ponendo a raffronto i risultati conseguiti con gli obiettivi programmatici originariamente dagli stessi definiti.

L'adempimento da parte degli enti degli obblighi di natura informativa è di supporto indispensabile allo svolgimento dei controlli e per le inadempienze di particolare gravità (art. 141 TUEL), sono previste misure sanzionatorie dall'art. 9 comma 1-*quinquies* del d.l. n. 113/2016. È altresì rilevante la correttezza e la tempestività dei flussi informativi che confluiscono nella BDAP e nelle altre banche dati pubbliche: si tratta, infatti, non già di meri adempimenti statistici, ma di strumenti di monitoraggio e controllo ai fini del coordinamento della finanza pubblica, atteso che le informazioni ivi presenti sono alla base delle decisioni di politica finanziaria. L'obiettivo cui si deve tendere nella prospettiva dell'amministrazione digitale è la piena conformità dei dati inseriti nelle banche dati con i documenti, prodotti dai software gestionali dei singoli enti, che sono oggetto di approvazione da parte degli organi di governo e consiliari.

A tal fine - ed in vista del compiuto svolgimento da parte delle Sezioni regionali dei prescritti controlli - è compito dell'Organo di revisione verificare la coerenza tra i dati attestati nel rendiconto approvato dal Consiglio dell'ente con quelli indicati nel questionario annesso alle presenti linee guida nonché con gli omologhi dati trasmessi alla BDAP.

1.2. I controlli sui bilanci degli enti locali hanno assunto progressivamente caratteri di maggiore coerenza 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, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari. (cfr. *ex plurimis*: Corte Costituzionale, sentenze n. 60 del 2013, n. 155/2015; n. 188/2016).

Le Linee guida ed il questionario costituiscono un supporto operativo fondamentale anche per le Sezioni regionali di controllo nelle verifiche che, per espresso disposto normativo, sono dirette a rappresentare - agli organi elettivi degli enti controllati - la reale ed effettiva situazione finanziaria o le gravi irregolarità riscontrate nella gestione dell'ente.

Gli esiti del controllo sono di supporto alle decisioni che gli organi di governo dell'ente ritengano responsabilmente di assumere e, per tale motivo, si pongono in una prospettiva dinamica, in grado di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo alla adozione di effettive misure correttive funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio (Corte Costituzionale, sentenze n. 198 del 2012, n. 179 del 2007 e n. 267 del 2006).

L'attività svolta dalle Sezioni regionali, in sinergia con quella di revisione contabile, costituisce un indispensabile supporto informativo per un'adeguata e completa rappresentazione dei profili gestionali di maggior rilievo (efficacia della spesa, livello di realizzazione delle politiche di settore, rischi connessi alle gestioni in disavanzo, misure correttive da adottare). Detta attività, oltre ad assicurare le verifiche sulla correttezza formale della gestione delle risorse pubbliche, può spingersi alla verifica degli esiti effettivi dell'azione amministrativa, anche a livello aggregato, ponendo a confronto i risultati conseguiti con gli obiettivi programmatici originariamente stabiliti.

2. Il monitoraggio del processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati, resta ancora di centrale interesse, in quanto la leggibilità e confrontabilità dei bilanci pubblici, nonché l'attendibilità dei sottostanti conti finanziari, economici e patrimoniali, condiziona la corretta valutazione degli andamenti della finanza territoriale, i cui esiti si riflettono sui conti pubblici nazionali.

Risulta, inoltre, essenziale il rispetto dei termini di legge per l'approvazione del rendiconto e delle raccomandazioni contenute nelle precedenti linee di indirizzo e/o guida che, in relazione al rendiconto dell'esercizio finanziario 2019, trovano il loro presupposto necessario nelle "Linee guida" e nel "Questionario" che la Sezione ha emanato per il bilancio di previsione 2019-2021 (Deliberazione n. 19/SEZAUT/2019/INPR).

Meritano particolare attenzione il principio di continuità del bilancio e il concetto della prospettiva dinamica dell'equilibrio di bilancio, tra loro inscindibilmente connessi.

Il principio di continuità di bilancio è una specificazione del principio dell'equilibrio tendenziale per inquadrare, in modo strutturale e pluriennale, la stabilità dei bilanci preventivi e successivi. Il concetto di prospettiva dinamica dell'equilibrio di bilancio, già individuato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale come precetto dinamico della gestione finanziaria (*ex plurimis*, sentenze n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche ed impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti.

Nella evoluzione normativa, sia a fini di gestione che di controllo, si impone una visione unitaria e dinamica dei documenti contabili all'interno del ciclo di bilancio dell'ente, ove ogni elemento è, ad un tempo, il presupposto dell'elemento successivo e la conseguenza di quello precedente. Ne consegue che il principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata (cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 18 del 2019) e che la visione "dinamica" di quest'ultimo deve necessariamente combinarsi sia con il "principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi" (Corte costituzionale, sentenze n. 155 del 2015, n. 188 del 2016, n. 89 del 2017 e n. 49 del 2018), sia con la corretta applicazione dei principi contabili della coerenza, della continuità e della costanza e dell'equilibrio di bilancio (p.c. nn. 10, 11 e 15, All. 1 al d.lgs. n. 118/2011) la cui verifica non può prescindere da una valutazione unitaria di tutto il ciclo di bilancio.

2.1 La necessità del rispetto di tutti i termini di legge per l'intero procedimento del ciclo di bilancio, è ineludibile e va ribadita con riferimento ai termini per l'approvazione del rendiconto, adempimento che costituisce obiettivo prioritario nell'ottica della verifica della regolarità delle gestioni. La rendicontazione, infatti, in parallelo alla tempestiva programmazione delle politiche di bilancio, rappresenta non solo la certificazione dei risultati dell'esercizio trascorso, ma anche il presupposto per gli eventuali interventi di variazione delle previsioni del bilancio in corso di gestione.

Nella rendicontazione deve essere garantita la puntuale rilevazione delle spese liquidabili, secondo i criteri espressi al punto 6.1. del principio contabile 4/2 della contabilità finanziaria, tenendo conto che la determinazione della somma da pagare (cioè la liquidazione o liquidabilità) deve essere fatta, determinata e registrata quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile. La mancanza di una corretta determinazione delle spese liquidabili preclude la correttezza e veridicità della determinazione dei debiti dell'ente al 31 dicembre, con le conseguenti alterazioni dei risultati di gestione, di amministrazione e di quelli dipendenti dal computo degli impegni.

3. Ai fini delle verifiche sui rendiconti per l'esercizio 2019, va considerato che il rendiconto della gestione costituisce veicolo di informazioni comparative e strumento di verifica dei valori della previsione e programmazione definitiva alla luce dei risultati concreti conseguiti, in grado di evidenziare gli eventuali scostamenti e di renderne intellegibili le ragioni. La rendicontazione, pertanto, certifica i risultati dell'esercizio trascorso e, nel contempo, si pone come presupposto per gli eventuali interventi di variazione delle previsioni del bilancio in corso di gestione.

Sebbene collocate all'interno di un quadro normativo complesso e caratterizzato da una certa fluidità delle disposizioni, le Linee guida ed il questionario proseguono nel percorso di semplificazione, snellimento e razionalizzazione delle attività di controllo da tempo intrapreso dalla Sezione delle autonomie. Nella definizione del questionario sono stati

effettuati gli aggiornamenti e le integrazioni necessarie in ragione degli interventi normativi e giurisprudenziali sopravvenuti nel corso del 2019, che hanno avuto un impatto immediato sulla gestione degli enti ed è stato conservato, per quanto possibile, l'impianto dello scorso anno mantenendo la struttura in tre sezioni, oltre l'appendice per gli enti colpiti da eventi sismici.

Delle numerose novità legislative intervenute nel 2019 (legge di bilancio: n. 145/2018; correttivo dei principi contabili applicati: D.M. del Ministero dell'Economia e delle finanze del 1° marzo 2019; decreto semplificazioni: d.l. n. 135/2018, convertito dalla legge n. 12/2019, in particolare: art. 4 e art. 11-*bis* comma 4) hanno già dato conto le Linee guida che hanno accompagnato il questionario sul bilancio di previsione 2019-2021, emesse con la deliberazione n. 19/SEZAUT/2019/INPR.

In tale sede sono stati, anche, forniti i primi orientamenti operativi, del complesso quadro normativo, in chiave interpretativa prospettica essendo le considerazioni svolte rivolte alla fase previsionale del ciclo di bilancio.

Le Linee guida ed il questionario per il rendiconto devono avere un contenuto ulteriore, in quanto dettano i criteri interpretativi essenziali per valutare come le novelle legislative intervenute siano state effettivamente attuate, dai singoli enti, nella fase gestionale, e con quali risultati. A tal proposito, in continuità con le indicazioni e le raccomandazioni rese, in occasione delle anzidette Linee guida, oggetto di particolare attenzione è stata:

- l'analisi della nuova regola fiscale concernente la verifica della situazione di equilibrio (art. 1, commi 819-826, legge bilancio 2019) e il libero utilizzo degli avanzi di amministrazione, con specifico riguardo alle condizioni e ai limiti che regolano l'applicazione dell'avanzo per gli enti in disavanzo (art. 1 commi 897-900 legge di bilancio 2019);
- la verifica della corretta e congrua programmazione delle risorse in sede previsionale, con particolare riferimento all'applicazione pratica delle novità intervenute in tema di prenotazione/costituzione del Fondo pluriennale vincolato (art. 1 commi co. 909-911, legge bilancio 2019), fin dall'avvio della fase della progettazione, nonché delle varie misure di semplificazione e flessibilità dei bilanci, aventi ad oggetto deroghe al progressivo, prestabilito, incremento dell'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità (commi 1015-1018);
- l'analisi degli effetti sulla gestione dello stralcio dei crediti fino a 1.000 euro automaticamente annullati per legge e la definizione agevolata dei ruoli e delle ingiunzioni di pagamento (d.l. 23.10.2018, n. 119, convertito dalla legge 17.12.2018, n. 136; d.l. n. 34/2019 convertito in legge n. 58/2019) ed alle modalità di rientro dall'eventuale disavanzo conseguente;
- l'analisi dell'utilizzo dei proventi da alienazione dei beni patrimoniali per il pagamento delle rate di mutuo (art. 11-*bis*, comma 4, d.l. n.135/2018);
- la verifica dell'utilizzo delle nuove fattispecie di anticipazioni di liquidità di cui ai commi da 849 a 858, legge di bilancio 2019 (pagamento dei debiti certi, liquidi ed

esigibili maturati alla data del 31 dicembre 2018, relativi a somministrazioni, forniture, appalti e a obbligazioni per prestazioni professionali) alla luce anche delle intervenute modifiche al principio contabile applicato 4/2 concernenti la diversa contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità annuali da restituire entro l'esercizio, rispetto a quelle pluriennali;

- la verifica dell'avvenuto rispetto della disciplina in tema di tempestività dei pagamenti da parte delle Pubbliche amministrazioni, alla luce del complesso sistema di premi e sanzioni, per gli enti interessati, di cui all' art. 1, commi 1015, 1016 e 1017, della legge n. 145/2018.

4. Il questionario, allegato alle presenti Linee-guida, declina i principali adempimenti posti dall'ordinamento contabile a garanzia della regolarità delle gestioni e i più importanti dati contabili rappresentativi della sana gestione. Si sottolinea la rilevanza di alcuni istituti contabili rilevanti nella costruzione dei bilanci e, dunque, dei loro effetti che spesso non sono limitati alla competenza di un solo esercizio.

Nella valutazione di sintesi da operare a consuntivo, si dovrà prestare attenzione al complesso di misure che, da un lato, hanno attenuato la rigidità dei bilanci, per favorire fluidità alla manovra e stimolare azioni a sostegno dello sviluppo economico sociale ma, dall'altro, hanno anche imposto maggiore impegno per tutti i profili di responsabilità a livello politico e amministrativo.

Si dovrà tener conto, anche, del DM 1 agosto 2019 recante *“Aggiornamento degli allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011”* (undicesimo correttivo), che ha articolato il risultato finale di competenza, che ogni ente territoriale deve dimostrare di aver conseguito al termine dell'esercizio (art. 1, comma 821, della legge di bilancio 2019), in tre distinti equilibri (*“risultato di competenza”*, *“equilibrio di bilancio”* ed *“equilibrio complessivo”*), modificando, di conseguenza, i prospetti del quadro generale riassuntivo e dell'equilibrio di bilancio allegati al rendiconto, facendo concorrere al relativo conseguimento anche gli stanziamenti, iscritti nel bilancio di competenza dell'esercizio, a titolo di accantonamenti e vincoli. Si ricorda che gli aggiornamenti allo schema del rendiconto, di cui all'allegato 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, si applicano a decorrere dal rendiconto 2019.

5. Un tema di fondo, che investe anche le analisi a consuntivo, riguarda l'attendibilità degli esiti, la cui valutazione deve ispirarsi a principi di ragionevolezza e proporzionalità, ammettendo una percentuale di tolleranza d'errore, nelle previsioni, secondo il postulato della significatività e rilevanza (Post. nn. 49-52), affinché non sia di portata tale *«da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari»* (Corte dei conti SSRR in speciale composizione Sentenza n. 25/2016/EL).

Il criterio dell'affidabilità garantisce la regolarità degli atti presupposti dei procedimenti di spesa seguiti dalle amministrazioni; quello della veridicità rappresenta la conformità delle scritture contabili alle sottostanti operazioni finanziarie e, soprattutto, la corrispondenza delle scritture a poste effettive; infine, i criteri della chiarezza e della

pubblicità del bilancio garantiscono che tutti i cittadini possano venire a conoscenza delle scritture contabili (sentenza n. 138 del 2013).

Ciò vale anche e soprattutto per gli elementi aggregati e le poste accantonate destinate e vincolate, per il calcolo al termine dell'esercizio, da cui può derivare la lesione della *«efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva...»* (Corte Cost. Sentenza 49/2018).

I principi contabili richiamano l'attenzione specifica dell'organo di revisione sull'esigenza di una imprescindibile affidabilità delle poste, richiedendo l'attestazione della loro congruità e, in particolare, di quelle accantonate (in passato più volte oggetto di specifico richiamo: ad esempio, si è sottolineato che *«nel caso del "fondo contenziosi" è richiesto, pertanto, un monitoraggio costante della sua formazione e della relativa adeguatezza per affrontare tempestivamente le posizioni debitorie fuori bilancio che si possono determinare a seguito degli esiti del giudizio. Le valutazioni devono riguardare in modo particolare l'incidenza che il contenzioso in essere può avere sugli equilibri attuali e futuri del bilancio e della gestione e sulla capacità da parte dell'ente di fare fronte agli oneri che potrebbero insorgere dagli esiti dei giudizi in corso»* (Sezione delle autonomie della Corte dei conti, deliberazione n. 9/2016).

6. Altro tema cruciale riguarda la rilevazione della presenza di indici di squilibrio che sono riferibili, tra l'altro, ai seguenti indicatori:

- a) ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria;
- b) disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio.

In questo quadro, occorre ricordare che, l'indicazione normativa dei parametri di deficitarietà (DM Interno 28 dicembre 2018) consente d'individuare agevolmente gli enti più esposti al rischio.

Tuttavia, al fine di non gravare di adempimenti ridondanti gli uffici, l'Osservatorio ha estrapolato otto indicatori (in luogo dei dieci precedenti) dal Piano degli indicatori che gli enti già predispongono ai sensi dell'art. 18-bis del decreto sull'armonizzazione dei bilanci degli enti locali (d.lgs. n. 118/2011).

L'applicazione dei nuovi parametri decorre dal 2019, con riferimento alla data di scadenza per l'approvazione dei documenti di bilancio e, pertanto, a partire dagli adempimenti relativi al rendiconto della gestione 2018 e, per l'appunto, con il bilancio di previsione 2020/2022. L'attenzione si focalizza sui seguenti elementi: incidenza delle spese rigide sulle entrate correnti, incidenza degli incassi delle entrate proprie sul totale delle previsioni definitive di bilancio di parte corrente, ricorso all'istituto dell'anticipazione di cassa, sostenibilità dell'indebitamento, sostenibilità dell'eventuale disavanzo a carico del singolo esercizio contabile, incidenza degli eventuali debiti fuori bilancio riconosciuti ai sensi dell'art. 194 del TUEL, rilevanza degli eventuali debiti fuori bilancio in corso di formale riconoscimento, effettiva capacità di riscossione delle entrate complessive afferenti il bilancio dell'ente. Il sistema parametrico, proposto dal DM 28 dicembre 2018, ha come elementi essenziali l'analisi della capacità di riscossione, dell'indebitamento

(finanziario, emerso, in corso di emersione, improprio), del disavanzo e della rigidità della spesa. Secondo il Ministero dell'Interno, rispetto al previgente sistema parametrico, i nuovi parametri dovrebbero presentare una maggiore capacità di individuare i Comuni con gravi squilibri di bilancio e nelle fasce demografiche superiori ai 60.000 abitanti. Oltre alle sopra indicate criticità, la giurisprudenza delle Sezioni di controllo ha formulato una serie di criteri campionari volti a individuare le ipotesi di maggior rischio per la tenuta degli equilibri (Sezione Emilia-Romagna, deliberazione n. 43/2019/INPR):

- 1) fondo cassa pro-capite al 31 dicembre 2017 minore del dato medio e differenza tra i residui attivi e il fondo crediti di dubbia esigibilità, in rapporto ai residui passivi, maggiore del 140%;
- 2) fondo pluriennale vincolato in conto capitale uguale a zero o non valorizzato;
- 3) fondo crediti di dubbia esigibilità uguale a zero o non valorizzato;
- 4) fondo anticipazioni liquidità maggiore di zero;
- 5) parte disponibile del risultato di amministrazione minore o uguale a zero o non valorizzata;
- 6) mancato rispetto pareggio di bilancio nell'esercizio precedente;
- 7) enti inadempienti all'invio dei dati alla banca dati BDAP.

La verifica incrociata dei suddetti indicatori potrà fornire utili indicazioni nel disvelare situazioni critiche nella tenuta degli equilibri non rilevabili *prima facie* dalle scritture.

Da ultimo ed in tale contesto deve sottolinearsi come le presenti Linee guida intervengano nel pieno dell'emergenza epidemiologica e come, in considerazione di ciò, siano stati assunti dal Governo, da ultimo con il decreto 17 marzo 2020, n. 18, convertito in legge 24 aprile 2020 n. 27, numerosi provvedimenti volti ad alleggerire, mediante rinvii e sospensioni, gli adempimenti a carico dei cittadini e degli enti: in questa prospettiva non appare superfluo richiamare gli enti ad una attenta valutazione dell'incidenza di siffatti provvedimenti sulla gestione finanziaria - in vista dell'adozione, in sede di chiusura del rendiconto 2019 i cui termini sono stati, come noto, prorogati - di opportune misure prudenziali.

Nell'ottica di un equo temperamento, tra le finalità degli anzidetti provvedimenti e l'esigenza di perseguimento, nonché il mantenimento degli equilibri, anche prospettici, di bilancio, fondamentale si appalesa il ruolo dell'Organo di revisione ed il confronto sinergico tra tutti i soggetti cui l'ordinamento contabile intesta, a detti fini, specifiche funzioni di garanzia.

7. Lo schema di relazione sul rendiconto degli enti locali per l'esercizio 2019 è strutturato in un questionario a risposta sintetica da compilare *on line* mediante l'applicativo Con.Te. (Contabilità territoriale), organizzato in due Parti, a cui si accompagna l'Appendice per gli enti c.d. "terremotati" e una Sezione denominata "Note" in cui è possibile inserire, ad

integrazione della relazione, elementi informativi aggiuntivi di carattere generale, commenti o altri dettagli informativi riferiti a specifici quesiti.

Anche al fine di permettere la comparabilità nel tempo dei dati acquisiti, la struttura del questionario è stata mantenuta conforme a quella dell'esercizio precedente, nell'ambito della quale le domande e i quadri contabili vengono modificati in coerenza con le novità nel frattempo intervenute.

Il sistema del questionario è distinto in due macro-funzioni: la parte "quesiti", dedicata alle informazioni di carattere essenzialmente testuale, compilabile mediante fogli di lavoro, e la parte "quadri contabili", dedicata all'acquisizione di dati numerici, sviluppata per consentire la successiva gestione ed elaborazione degli stessi da parte del sistema informativo.

Quindi lo schema di relazione-questionario presenta una parte "fissa", contenente "quadri contabili" destinati ad alimentare la predetta banca dati, affiancata da una parte "variabile", recante "quesiti" relativi a informazioni di carattere qualitativo su profili gestionali potenzialmente idonei ad incidere sulla sana gestione economico-finanziaria dell'ente.

I quadri contabili conservati all'interno dell'apposita Parte II, Sezioni da I a III, sono relativi a dati non desumibili direttamente dagli schemi di bilancio armonizzato, ma attinenti a profili di particolare rilievo della gestione degli enti locali, di cui si ritiene necessaria l'acquisizione.

Nella consueta ottica di semplificazione e razionalizzazione dei questionari finalizzata ad alleggerire l'onere informativo, anche per l'esercizio in esame non sono richiesti i dati quantitativi del personale, le informazioni generali sul rispetto dei saldi di finanza pubblica ed i dati di natura contabile sugli organismi partecipati. Ciò in quanto gli stessi sono altrimenti reperibili e/o acquisibili, tramite rispettivamente: il Sistema conoscitivo del personale dipendente dalle amministrazioni pubbliche - SICO, la banca dati della Ragioneria generale dello Stato - IGEPA e l'applicativo "Partecipazioni" del Dipartimento del Tesoro.

Per gli enti colpiti da eventi sismici, in ragione della specifica analisi agli stessi dedicata, è presente una sezione *ad hoc* del questionario. In ogni caso, come già evidenziato, le Sezioni regionali di controllo potranno effettuare tutte le necessarie integrazioni istruttorie, laddove i canali informativi sopra richiamati non siano adeguatamente alimentati dagli enti e quando ne ravvisino la necessità per il compiuto esercizio delle proprie competenze.

8. A livello operativo, per procedere alla compilazione della relazione-questionario occorre entrare nel sito della Corte dei conti, area Servizi *on line*, selezionare il link "Controllo e Referto" e, successivamente, selezionare il sistema FITNET per poi accedere al sistema Con.Te.

Per gli utenti sprovvisti di credenziali di accesso sarà necessario eseguire prima la registrazione sul Portale "SOLE". Quindi, dopo avere effettuato la registrazione per il

profilo di pertinenza e ottenute, via *e-mail*, *user-id* e *password*, sarà possibile entrare su Con.Te.

All'interno del sistema Con.Te. saranno fornite le indicazioni necessarie per ottenere supporto ed assistenza tecnica sull'utilizzo dei sistemi.

Occorre, altresì, evidenziare che, per esigenze legate allo sviluppo del software, la relazione-questionario disponibile *on line* potrà mostrare talune differenze di carattere meramente formale rispetto alla versione pubblicata in Gazzetta Ufficiale.

Come di consueto, questa Sezione comunicherà la data dalla quale sarà resa disponibile agli utenti la versione *on line*.

