



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DELL'ORGANO DI REVISIONE ECONOMICO-FINANZIARIA DEI COMUNI, DELLE CITTÀ METROPOLITANE E DELLE PROVINCE, SUL BILANCIO DI PREVISIONE 2022-2024, PER L'ATTUAZIONE DELL'ART. 1, COMMA 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005 N. 266

DELIBERAZIONE N. 2/SEZAUT/2022/INPR



CORTE DEI CONTI



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 2/SEZAUT/2022/INPR

Adunanza del 24 febbraio 2022

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Guido CARLINO

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione	Francesco PETRONIO, Fabio VIOLA, Maria Teresa POLITO, Anna Maria Rita LENTINI, Antonio CONTU, Salvatore PILATO, Maria RIOLO, Lucilla VALENTE, Stefano SIRAGUSA, Maria Annunziata RUCIRETA, Massimo DI STEFANO, Maria Paola MARCÌA, Antonio MEZZERA, Rossella SCERBO, Maria Elisabetta LOCCI, Vincenzo PALOMBA, Maria Teresa POLVERINO, Emanuela PESEL, Irene THOMASETH, Giuseppe TAGLIAMONTE, Franco MASSI;
Consiglieri	Rinieri FERONE, Paolo PELUFFO, Stefania FUSARO, Dario PROVVIDERA, Marcello DEGNI, Stefano GLINIANSKI, Francesco BELSANTI, Tiziano TESSARO, Maria Rita MICCI, Luigi DI MARCO, Amedeo BIANCHI, Filippo IZZO, Michela MUTI;
Primi Referendari	Alessandra CUCUZZA;
Referendari	Giovanni NATALI.

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) e, in particolare, l'articolo 1, comma 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";

Visto il decreto-legge 6 maggio 2021, n. 59, recante "Misure urgenti relative al Fondo complementare al Piano nazionale di ripresa e resilienza e altre misure urgenti per gli investimenti";

Visto il decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77, recante misure su "Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure";

Visto il decreto 24 dicembre 2021, con il quale il Ministro dell'Interno ha differito al 31 marzo 2022 il termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2022-2024 degli enti locali;

Visto il decreto-legge n. 228 del 30 dicembre 2021, che nel testo modificato dalla legge di conversione 25 febbraio 2022, n. 15, ha ulteriormente differito, al 31 maggio 2022, il termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2022-2024 degli enti locali;

Vista la legge 30 dicembre 2021, n. 234, recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e del bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024;

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;

Considerato che la situazione determinata dall'emergenza sanitaria comporta effetti sulla programmazione degli enti locali che vanno oltre il disposto rinvio del termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2022-2024;

Vista l'esigenza di fornire agli enti locali utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2022-2024;

Valutate le osservazioni fatte pervenire dai Presidenti delle Sezioni regionali di controllo, ai quali lo schema del questionario allegato alle linee guida per la relazione dell'Organo di revisione sui bilanci di previsione degli enti locali, per gli esercizi 2022-2024 è stato previamente trasmesso, con nota del Presidente di Sezione preposto alla funzione di coordinamento n. 440 del 1° febbraio 2022;

Viste le note del medesimo Presidente di Sezione preposto alla funzione di coordinamento della Sezione delle autonomie n. 496 e 497 dell'8 febbraio 2022, con le quali lo schema del suddetto questionario è stato, altresì, trasmesso, rispettivamente, all'Unione Province d'Italia (UPI) e alla Associazione Nazionale dei Comuni Italiani (ANCI);

Vista la nota di riscontro dell'ANCI, del 14 febbraio 2022, acquisita al protocollo n. 518 del 15 febbraio 2022;

Vista la nota di riscontro dell'UPI, prot. n. 86 del 16 febbraio 2022, acquisita al protocollo n. 523 del 16 febbraio 2022;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 533 del 17 febbraio 2022 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

Uditi i relatori, Consiglieri Rinieri Ferone e Luigi Di Marco;

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, comma 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006), gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione 2022-2024.

La presente deliberazione sarà pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana. Così deliberato in Roma nell'adunanza del 24 febbraio 2022.

I Relatori

Rinieri FERONE
(firmato digitalmente)

Luigi DI MARCO
(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria il 3 marzo 2022

Il Dirigente
Gino GALLI
(firmato digitalmente)

Il Presidente

Guido CARLINO
(firmato digitalmente)



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DELL'ORGANO DI REVISIONE DEI COMUNI, DELLE CITTÀ METROPOLITANE E DELLE PROVINCE SUL BILANCIO DI PREVISIONE 2022-2024 PER L'ATTUAZIONE DELL'ART. 1 COMMA 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005 N. 266.

1. Premessa

Le linee guida che accompagnano il questionario per la redazione della relazione al bilancio di previsione per il triennio 2022-2024, costituiscono un supporto per lo svolgimento dei controlli sugli enti locali previsti dall'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge finanziaria per il 2006, consentendo una diffusione generalizzata delle verifiche sul ciclo di bilancio, senza discostarsi da un modello di controllo compatibile con l'autonomia degli enti costituzionalmente tutelata.

Attraverso l'azione sinergica delle Sezioni territoriali e degli organi di revisione vengono svolte verifiche circa l'effettiva adozione delle misure per il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica posti dalla legge di bilancio e dalle altre norme di coordinamento finanziario da parte degli enti di autonomia territoriale, così da assicurare la tutela dell'unità economica della Repubblica ed il coordinamento della finanza pubblica.

Ciò naturalmente non esaurisce gli ambiti di indagine delle Sezioni regionali di controllo che potranno procedere ad approfondimenti istruttori anche in relazione ad ulteriori profili, contabili e gestionali, ritenuti di interesse.

Le presenti linee guida potranno essere di ausilio anche per le attività delle Sezioni regionali di controllo delle Regioni a statuto speciale e delle due Province autonome che potranno utilizzarle nel rispetto dei regimi di autonomia differenziata ad esse applicabili: in tale ottica, i revisori dei predetti enti avranno cura di richiamare, negli appositi quadri riservati ai chiarimenti, la normativa di settore eventualmente applicata in luogo di quella nazionale.

Anche per il 2022, si è fatto ricorso all'esercizio provvisorio, autorizzato, con il Decreto del Ministero dell'Interno del 24 dicembre 2021, fino al 31 marzo e, ulteriormente, prorogato, al 31 maggio 2022, in sede di conversione del decreto-legge n. 228 del 30 dicembre 2021.

L'esercizio provvisorio interferisce negativamente con la programmazione del bilancio rendendo evanescente la definizione degli obiettivi da conseguire nell'anno t+1, assegnati attraverso il PEG non all'inizio, ma a circa metà esercizio. Tale prassi, purtroppo risalente,

è fonte di particolari criticità nell'impostazione del bilancio per il 2022-2024 e per quello degli anni successivi, almeno fino all'esercizio 2026-2028, in cui nei bilanci degli enti sarà ancora presente traccia del PNRR. Il profilo programmatico assume, infatti, particolare rilievo nell'impostazione degli investimenti, del cui volume si prevede, negli anni richiamati, un significativo incremento. Per questa ragione, nonostante i meccanismi di monitoraggio previsti per il Piano e le facilitazioni introdotte dal legislatore più avanti richiamate, sarebbe auspicabile che l'approvazione del bilancio di previsione avvenga entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello in cui il bilancio stesso si riferisce.

2. Le novità normative di rilievo

La gestione dei prossimi esercizi finanziari sarà caratterizzata dall'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), programma di grande ampiezza strategica e di complessa trama realizzativa che coinvolge in consistente misura finanziaria e funzionale gli enti territoriali anche attraverso una speciale disciplina regolativa, cui si accennerà qui di seguito per gli aspetti di maggiore evidenza.

Nell'esercizio 2022, inoltre, per la parte corrente, è previsto il ritorno alle condizioni di gestione ordinaria con la piena ripresa delle procedure di accertamento e di riscossione delle entrate proprie e la parziale cessazione degli effetti delle misure di flessibilità disposte dalla legislazione emergenziale. Tuttavia, alcune misure sono state parzialmente prorogate dal recente decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 (applicazione degli avanzi liberi, in parziale deroga alle priorità delle finalità prevista dal TUEL e utilizzo integrale dei proventi da concessioni e sanzioni in materia edilizia per spesa corrente emergenziale) e dal decreto milleproroghe che ha esteso la facoltà, prevista dall'art. 109, co. 1-ter del d.l. n. 18/2020, di liberare quote di avanzo vincolate, individuate dall'ente, da destinare a spesa necessaria per attenuare gli effetti della crisi del sistema economico causati dalla pandemia. Si tratta, all'evidenza, di deroghe all'ordinaria disciplina contabile che produce il comune effetto di rendere disponibili risorse per dare copertura, in via straordinaria, a spese destinate ad esigenze particolari, tutte giustificate dalla situazione di emergenza, normativamente qualificata che, a legislazione vigente, dovrebbe cessare alla data del 31 marzo 2022. Evenienza questa che crea una discrasia tra le finalità della deroga e la situazione di fatto alla cessazione dello stato di emergenza. Ciò induce a riflettere sulla necessità che, in conformità al principio della prudenza, comportamenti e scelte gestionali, che utilizzano le varie disposizioni derogatorie, tengano conto, da un lato, della provvisorietà di questa disciplina - per cui le eventuali spese non devono avere alcun effetto di carattere pluriennale né, ovviamente di carattere strutturale - dall'altro che, anche nell'esercizio in corso trovino oggettiva corrispondenza nella natura della spesa.

Per altro verso, vanno considerate le misure derogatorie alla specifica disciplina di settore in materia di spesa per il personale, introdotte per le esigenze di gestione delle risorse rinvenienti dal PNRR. Tra queste vanno ricordate: la deroga ai limiti di spesa di cui all'art. 33 del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, per le assunzioni a tempo determinato per il potenziamento amministrativo degli enti (art. 31-bis, d.l. n. 152/2021) utilizzabile anche

dagli enti strutturalmente deficitari, oppure in procedura di predissesto od anche in dissesto, subordinatamente alle verifiche contemplate dalla richiamata normativa; e le assunzioni a tempo determinato a carico delle risorse PNRR (art. 9, co. 18-*bis*, d.l. n. 152/2021).

Anche per la gestione in conto capitale è prevista una disciplina derogatoria in relazione alle esigenze di sviluppo tempestivo delle previsioni del PNRR. In particolare, va considerata la possibilità, fino al 2026, d'iscrivere in bilancio i finanziamenti di derivazione statale ed europea anche in esercizio provvisorio o nella gestione provvisoria; la possibilità di accertamento delle entrate da risorse PNRR e PNC sulla base della delibera di riparto senza attendere l'impegno dell'Amministrazione erogante (art. 15, d.l. n. 77/2021); la possibilità di ottenere anticipazioni di cassa dal MEF in qualità di soggetto attuatore (art. 15, co. 4-*bis*, d.l. n. 77/2021); la possibilità di affidare la progettazione, richiesta per la partecipazione agli avvisi e ai bandi del PNRR, senza dover inserire la relativa opera nei documenti di programmazione ex art. 21 del codice dei contratti pubblici; la possibilità di utilizzazione delle quote vincolate non impegnate, confluite in avanzo di amministrazione, anche per gli enti in disavanzo in deroga ai limiti previsti dall'art. 1, commi 897 e 898, della legge n. 145/2018 (art. 15, co. 3, d.l. n. 77/2021). Occorrerà, quindi, un'attenta osservazione di questa parte del bilancio, unitamente alle verifiche sulla corretta applicazione delle regole poste dal Decreto MEF 11 ottobre 2021 che disciplina le procedure relative alla gestione finanziaria delle risorse previste nell'ambito del PNRR.

L'adozione tempestiva delle linee guida ed il supporto fornito dalla contestuale informatizzazione dei questionari consentono lo svolgimento delle verifiche in tempo utile affinché gli enti possano adottare misure correttive in corso di gestione e contenere l'impatto, in sede di rendicontazione, dei rilevati fattori critici. Esigenze, queste appena enunciate, che per l'esercizio in corso, a ragione dell'impatto delle prime fasi di attuazione del PNRR assumono particolare coerenza sia per verificare l'andamento del piano di ripresa e resilienza, per il quale la tempestività è requisito strutturale dell'azione stessa e, quindi, fondamentale, per preservarla da improprie commistioni sul piano dell'amministrazione.

In funzione di quanto fin qui premesso, il questionario è stato articolato in una sezione dedicata alle domande preliminari ed in cinque sezioni a carattere tematico, oltre ad una sezione, la sesta, che prevede la compilazione di quattro quadri contabili.

Di seguito si dà illustrazione, in modo sintetico, dei principali aspetti gestionali attenzionati, il tutto nel quadro di una strategia complessiva dell'attività di controllo che mira a individuare gli indicatori essenziali della sana gestione, recuperando spazi e risorse da destinare al nuovo e specifico compito di monitoraggio complessivo del PNRR.

3. Equilibri e gestione finanziaria

Per la gestione ordinaria, il questionario bilancio preventivo 2022-2024, pur mantenendo il tradizionale impianto strutturale, si incentra sulle aree di maggiore interesse per la verifica del rispetto degli equilibri di competenza, di bilancio e complessivi.

In proposito, va considerata la proroga dell'utilizzo delle risorse del c.d. "fondone" e dei ristori specifici non utilizzati nel 2020 e 2021, come disposto dal d.l. n. 4/2022. Va, altresì, tenuto conto che, salvo poche e specifiche eccezioni, nel bilancio 2022-2024 non potranno essere stanziati ulteriori trasferimenti legati all'emergenza per "fondo funzioni enti locali", "esenzioni IMU", "imposta di soggiorno", "canone unico", nonché quelli per "spese COVID". Nel contempo, le risorse assegnate con il recentissimo decreto "energia" (250 milioni di euro ai Comuni, Province e Città metropolitane) non potranno essere considerate formalmente destinate al pagamento delle spese di funzionamento per consumo di energia, ma tese a garantire la continuità dei servizi.

Per gli equilibri correnti potranno essere utilizzati i proventi da alienazioni patrimoniali a copertura delle quote capitale per l'ammortamento dei debiti, in quanto tale facoltà è ammessa a regime dall'ordinamento contabile per effetto della previsione dell'art. 11-bis, co. 4, d.l. n. 135/2018.

Va poi ricordato che dal 1° settembre 2021 sono ripartite le notifiche degli atti della riscossione; anche la legge di Bilancio prevede l'estensione (da 60 a 180 giorni) del termine per il pagamento delle somme dovute risultanti da cartelle di pagamento notificate nel periodo dal 1° gennaio al 31 marzo 2022, in continuità con quanto disposto dal d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, relativamente alle cartelle notificate dal 1° settembre al 31 dicembre 2021. Nel periodo di differimento non possono essere disposte azioni esecutive (pignoramenti) o cautelari (fermi, ipoteche) e non decorrono interessi di mora.

Con riferimento ad alcuni specifici aspetti delle entrate, si ricorda che:

a) per quanto riguarda l'IMU, le previsioni 2022 (e per i due anni successivi) devono tenere conto delle cessazioni delle diverse esenzioni previste dai decreti emanati in conseguenza dell'emergenza COVID (fatta eccezione per quelle contemplate dall'art. 78, del d.l. n. 104/2020 che durano fino al 2022). Nella stima del gettito sarebbe prudente non riportare automaticamente gli stessi livelli del 2019 (IMU e TASI) considerato che gli effetti economici della pandemia potrebbero non esaurirsi per i contribuenti in condizioni di difficile resilienza. Difficoltà potrebbero evidenziarsi anche per le entrate da addizionale IRPEF, tenuto conto che l'importo di questa risorsa, secondo i principi contabili, si accerta per cassa oppure sulla base dell'importo accertato nel secondo esercizio precedente, nel limite massimo della somma degli incassi dell'addizionale in conto competenza nel secondo esercizio precedente e di quelli in conto residui riferiti a quest'ultimo esercizio e realizzati nell'anno precedente. Gli enti che seguono quest'ultimo criterio, se, a rendiconto 2020, hanno prudenzialmente accertato meno degli andamenti storici, nel 2022 dovrebbero

accertare in misura non superiore al 2020, con possibile pregiudizio dell'equilibrio corrente;

- b) l'iscrizione in bilancio dell'entrata TARI è condizionata alla validazione del Piano economico finanziario (PEF) che abbraccia l'intero periodo regolatorio 2022-2025. Oltre agli aspetti di criticità, che si appuntano sulle nuove regole e sulle nuove componenti che entrano nella quantificazione delle entrate tariffarie, rilevano anche quelli che si legano alla tempistica degli adempimenti e segnatamente quelli concernenti la delibera tariffaria TARI/TARIC che deve accompagnare il bilancio di previsione, quale allegato obbligatorio *ex art. 172 del d.lgs. n. 267/2000*. La condizione di necessario equilibrio costi-ricavi in questo servizio, spesso disattesa, costituisce un "*vulnus*" per l'equilibrio della parte corrente del bilancio;
- c) per il 2022, cessano le esenzioni per il canone unico patrimoniale introdotte per effetto dell'emergenza sanitaria; appare, altresì, complessa l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 831-*bis* della legge 160/2019, introdotte dal d.l. n. 77/2021, in tema di canone fisso per le occupazioni di suolo per le infrastrutture di telecomunicazioni con riduzione del gettito conseguito fino al 2021;
- d) così pure le previsioni dell'imposta di soggiorno dovranno essere effettuate sulla base di stime prudenti nella prospettiva di una ripresa delle attività turistico-ricreative.

Al fine di preservare gli equilibri è necessaria una attenta gestione degli accantonamenti volti a dare copertura a possibili oneri futuri, derivanti da impegni più o meno certi sia per il loro ammontare che per la loro scadenza.

Si rileva, inoltre, come il bilancio 2022 dovrà sopportare gli effetti del rinnovo dei contratti delle funzioni locali relativo al triennio 2019-2021 il cui peso, sia per gli arretrati, in termini di cassa, sia in termini di aumento strutturale della spesa sarà rilevante. Sarà poi necessario sostenere i costi della vacanza contrattuale.

Occorre poi tener conto della circostanza che il costo dei rinnovi contrattuali si riflette sui parametri per misurare gli spazi assunzionali basati sul rapporto fra spese di personale ed entrate correnti. Un aumento degli oneri di essi rischia di far venir meno i vantaggi della virtuosità e delle facoltà assunzionali previste dal PNRR *ex art. 3-ter*, del d.l. n. 80/2021.

Il questionario, inoltre mira ad acquisire informazioni sulla puntuale applicazione, da parte degli enti locali, della nuova disciplina introdotta dall'art. 52, d.l. n. 73/2021 (nelle more recepita dal punto 3.20-*bis* del principio contabile applicato all. 4/2, d.lgs. n. 118/2011, come modificato dal D.M. 1° settembre 2021). La norma in commento ha dettato una specifica disciplina volta, per un verso, a ripianare, in un arco temporale massimo di dieci anni, l'eventuale maggior disavanzo registrato dagli enti locali, in occasione dell'avvenuta ricostituzione del Fondo anticipazioni liquidità (FAL) a rendiconto 2019 (art. 52, co. 1-*bis*); dall'altro a contabilizzare il FAL secondo modalità in linea con i dettami della sentenza della Corte costituzionale n. 80/2021, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale

dell'art. 39-ter, commi 2 e 3, d.l. 162/2019 (art. 52, co. 1-ter) che prevedeva il meccanismo di ripiano del Fondo.

Per quanto attiene, in particolare, alle nuove modalità di contabilizzazione, l'art. 52, co. 1-ter, del d.l. n. 73/2021 introduce un'importante novità per gli enti locali: il divieto, a partire dal bilancio di previsione 2021 e per gli esercizi successivi, di finanziare la spesa annuale di rimborso del prestito con l'avanzo da FAL.

Gli enti, a decorrere dall'esercizio 2021, non possono più iscrivere nell'entrata del bilancio il FAL per l'intero importo accantonato nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente e nella spesa, una posta pari a quella stanziata in entrata, ridotta della quota rimborsata nell'esercizio.

La riduzione è ora possibile solo in sede di rendiconto, per un importo pari alla quota annuale rimborsata, di cui andrà data evidenza negli allegati a) ed a1), attraverso l'accantonamento in un apposito fondo denominato «*Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità*».

La quota così "liberata" in sede di rendiconto andrà (o potrà essere), a sua volta, applicata al bilancio di previsione dell'anno successivo, in deroga ai limiti previsti dall'art. 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, concorrendo all'equilibrio di parte corrente, senza tuttavia poter essere utilizzata per finanziare la spesa annuale di rimborso del prestito; per quest'ultima, l'ente dovrà individuare diverse modalità di copertura (risorse correnti dell'esercizio), dandone chiara evidenza nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto.

Altra previsione d'interesse è rappresentata dall'art. 52, co. 1-*quater*, d.l. n. 73/2021 che consente agli enti locali, in presenza di determinati requisiti, di beneficiare del contributo del Fondo di cui all'art. 52, co.1, d.l. n. 73/2021, destinato alla riduzione del disavanzo da FAL (Fondo istituito presso il Ministero dell'Interno e ripartito con D.M. 10 agosto 2021).

Il beneficio resta circoscritto ai soli enti che, nel 2019, hanno registrato un peggioramento del disavanzo superiore al 10% delle entrate correnti (come risultanti da rendiconto 2019 inviato alla BDAP), consentendo agli stessi di non applicare, al bilancio degli esercizi successivi, il maggior ripiano del disavanzo registrato nel 2021.

Si tratta, all'evidenza, di una disposizione volta a garantire la sostenibilità dei maggiori oneri finanziari derivanti dalla sentenza della Corte costituzionale n. 80/2021, così da mettere al riparo gli equilibri degli enti locali coinvolti dalla declaratoria di incostituzionalità.

Sul piano dei fenomeni gestionali d'interesse nella composizione degli equilibri di parte corrente assume rilievo la facoltà di rinegoziazione delle anticipazioni di liquidità prevista dall'art. 1, commi 597-603, legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022).

La norma consente alle Regioni e agli enti locali di rinegoziare le anticipazioni di liquidità concesse nel corso degli anni dal MEF per il pagamento dei debiti commerciali, che abbiano un tasso di interesse pari o superiore al 3%, che viene significativamente ridotto.

Si tratta di una misura che contribuisce ad alleggerire le tensioni di cassa e, nello stesso tempo, ad evitare che si radichino situazioni di disallineamento tra cassa e competenza che possono preludere a uno squilibrio strutturale.

Per quel che concerne il Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) i quesiti rivolti ai revisori sono finalizzati alla verifica della regolarità del calcolo dell'accantonamento, nonché dell'adeguata illustrazione nella nota integrativa delle entrate per le quali l'ente non abbia provveduto all'accantonamento, in quanto ritenute non di dubbia e difficile esazione.

Particolare attenzione è stata posta sulla necessità di appurare che gli enti, per i quali in sede di approvazione del rendiconto 2019 sia emerso un disavanzo derivante dal cambio di metodo di calcolo del FCDE da semplificato a ordinario, stiano effettuando il ripiano del suddetto disavanzo secondo le modalità previste dall'art. 39-*quater* del d.l. n. 162/2019 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 8/2020).

Sempre nell'ambito della sezione dedicata alla verifica degli equilibri finanziari, sono stati inseriti quesiti finalizzati ad accertare il livello di adeguamento degli enti locali ai nuovi obblighi normativi in tema di tempestività dei pagamenti commerciali, introdotti dall'art. 1, commi 858-872, della l. 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019) e più volte modificati, da ultimo, dal d.l. 6 novembre 2021, n. 152 (convertito, con modificazioni, dalla legge 29 dicembre 2021, n. 233).

Come noto, la legge di bilancio 2020 ha fissato, a partire dal 2021, l'operatività degli obblighi di stanziamento a bilancio dell'accantonamento al Fondo di garanzia dei debiti commerciali (FGDC), atto a limitare la capacità di spesa degli enti che non sono in grado di ridurre significativamente il debito commerciale pregresso e presentino un indicatore di ritardo annuale dei pagamenti non rispettoso dei termini di legge: tali obblighi sono stati estesi, dall'art. 9, co. 2, lett. b) del d.l. n. 152/2021, anche ai casi di gestione provvisoria o esercizio provvisorio.

In questa prospettiva, i nuovi quesiti mirano a verificare innanzitutto la corretta quantificazione del Fondo che a fine esercizio confluirà nella quota accantonata del risultato di amministrazione, rilevando ai fini della determinazione della parte disponibile; in secondo luogo, consentono di constatare se gli enti si siano avvalsi delle regole transitorie di favore recentemente introdotte, ovvero:

- dell'art. 2, co. 4-*quater*, lett. a), del d.l. n. 183/2020 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 21/2021) che ha consentito, limitatamente all'esercizio 2021, di elaborare gli indicatori di cui ai commi 859 e 860 della legge n. 145/2018 sulla base dei propri dati contabili, includendo anche i pagamenti non comunicati alla Piattaforma dei crediti commerciali (PCC), previa relativa verifica da parte dell'organo di revisione;
- dell'art. 9, co. 2, lett. a) del d.l. n.152/2021 che ha previsto, limitatamente agli esercizi 2022 e 2023, la possibilità di elaborare l'indicatore relativo al debito commerciale residuo sulla

base dei dati contabili, previo invio della comunicazione di cui al co. 867 della legge n. 145/2018 e verifica da parte dell'organo di controllo interno.

Le rilevanti modifiche apportate dal D.M. 1° marzo 2019 alla costituzione, finalità e gestione del fondo pluriennale vincolato assumono particolare importanza anche ai fini di una sollecita e puntuale attuazione degli interventi legati ai trasferimenti di risorse che perverranno agli enti locali dal Piano Nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), e dal Piano nazionale degli investimenti complementari (PNC).

Si conferma al riguardo l'orientamento di questa Sezione già espresso con l'approfondimento sul ciclo finanziario e il ciclo tecnico progettuale e realizzativo dei lavori pubblici (cfr. deliberazione n. 2/SEZAUT/2021/INPR, del 31 marzo 2021, recante "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti sui bilanci di previsione 2021 - 2023"), ribadendo la necessità che la costituzione e la gestione del FPV non siano declassate ad operazioni di mera valenza contabile (cfr. deliberazioni Sezione delle autonomie nn. 4/2015; 32/2015; 9/2016; 14/2017; 19/2019).

4. Cassa

Come questa Sezione ha già avuto modo di rilevare nelle precedenti deliberazioni di orientamento, da ultimo la sopra citata deliberazione n. 2/2021/INPR, l'obbligo di formare le previsioni di cassa non può essere assolto attraverso la semplice sommatoria dei residui presunti con le previsioni di competenza, in quanto ciò disattenderebbe i postulati di veridicità e attendibilità, presupponendo la certa realizzazione di tutti i crediti e di tutti i debiti nella prima annualità del bilancio.

Le previsioni di cassa delle entrate vanno quindi parametrize in relazione ai crediti (tanto per i residui, che per la competenza) che si prevede verranno riscossi nell'esercizio, tenendo conto della media delle riscossioni degli ultimi anni, in modo da rappresentare compiutamente e con elevata attendibilità, il flusso di entrata presumibile.

La previsione di cassa delle entrate correnti che presentano un certo grado d'inesigibilità non dovrà eccedere la media delle riscossioni degli ultimi esercizi e andrà tenuto in debito conto l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Le previsioni di cassa per le entrate da contributi in conto capitale e da ricorso all'indebitamento devono invece dimostrarsi coerenti con le previsioni delle correlate spese del titolo II finanziate dalle medesime entrate, senza generare un fittizio *surplus* di entrata vincolata, con il conseguente incremento delle previsioni di cassa della spesa corrente.

Le stesse previsioni di cassa per la spesa del titolo 2° devono tener conto dei cronoprogrammi dei singoli interventi e delle correlate imputazioni agli esercizi successivi.

Il gettito delle entrate che si presume di riscuotere andrà sommato alla giacenza iniziale di cassa e su tale sommatoria si potranno determinare le previsioni di cassa per la spesa, cioè le autorizzazioni al pagamento per singola unità elementare del bilancio o del Piano esecutivo di gestione (PEG), in modo da garantire un perfetto equilibrio tra flussi di entrata

e di spesa, considerato che le previsioni di uscita non possono eccedere le previsioni di entrata, fatto salvo il ricorso al fondo di riserva di cassa, ove ne ricorrano i presupposti ed entro i limiti stabiliti dalla legge.

La corretta definizione delle previsioni di cassa concorre tra l'altro al perseguimento dell'obiettivo di garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti. Incide inoltre sulla costituzione e quantificazione dell'accantonamento del fondo garanzia dei debiti commerciali contemplata dall'art. 1, co. 859, legge 30 dicembre 2018, n. 145, imposto agli enti che, nell'anno precedente, presentano un valore oltre soglia dell'indicatore di ritardo dei pagamenti e non hanno ridotto lo *stock* di debito commerciale.

L'obiettivo di favorire il pagamento tempestivo e completo dei debiti commerciali costituisce d'altra parte una priorità della politica economica del Paese, e rappresenta uno degli obiettivi di convergenza assegnati dall'Unione europea all'Italia.

In quest'ottica i singoli dirigenti o responsabili dei servizi devono partecipare all'elaborazione delle proposte di previsione autorizzatorie di cassa e al programma dei pagamenti al fine di evitare che nell'adozione dei provvedimenti che comportano impegni di spesa vengano causati ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi nonché la maturazione di interessi moratori.

Si richiama inoltre l'attenzione sul disposto dell'art. 209, co. 3-*bis*, TUEL, a norma del quale nel corso della gestione, il tesoriere tiene distinti contabilmente gli incassi da entrate vincolate ed i prelievi di tali risorse; allo stesso tempo l'ente, ai sensi dell'art. 180, co. 3, lett. d) del medesimo decreto, indica al tesoriere, negli ordinativi d'incasso, l'eventuale natura vincolata delle entrate.

I controlli dell'organo di revisione sugli effettivi equilibri di cassa, nel corso della gestione, devono quindi estendersi ai rapporti tra ente e tesoriere, con particolare riguardo al rispetto del combinato disposto degli artt. 195 e 222 del TUEL.

Solo il rispetto delle norme e dei principi che presiedono al corretto stanziamento dei flussi di liquidità di entrata e di uscita consente che le previsioni di cassa contenute nella parte "spesa" del bilancio rappresentino un reale riferimento autorizzatorio per i responsabili dei procedimenti nell'adozione di provvedimenti che comportano impegni di spesa.

Da ultimo, i controlli dell'Organo di revisione devono estendersi alla verifica che tutte le entrate, siano esse di natura tributaria o patrimoniale, affidate in gestione ai soggetti di cui all'art. 52, co. 5, lettera b), numeri 1), 2) e 4 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, affluiscano direttamente alla tesoreria dell'ente, giusto quanto disposto dall'art. 1, co. 786, della legge 27 dicembre 2019, n.160 (legge di bilancio 2020).

Andrà in particolare accertato, ove non si sia già adempiuto, che i contratti in corso alla data del 1° gennaio 2020, stipulati con i soggetti di cui all'art. 52, co. 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, siano stati adeguati, entro il 31 dicembre 2020, alle disposizioni di cui ai commi da 784 a 814 e, in particolare, che siano state escluse le attività

di incasso diretto da parte dei soggetti privati - di cui all'art. 52, co. 5, lettera b), numeri 1), 2) e 3) del predetto decreto legislativo n. 446/1997 - affidatari, anche disgiuntamente, delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e di altre entrate di natura tributaria o patrimoniale.

5. PNRR

Nell'ambito del percorso di attuazione del PNRR gli enti territoriali assumono un ruolo particolarmente rilevante in quanto soggetti attuatori di una parte considerevole dei progetti. Essi, pertanto, sono chiamati a rafforzare le proprie capacità tecniche ed operative con particolare riguardo alle attività di programmazione, attuazione, monitoraggio, controllo e rendicontazione degli interventi. A supporto di tali attività sono previste misure per facilitare il reclutamento di personale.

Al riguardo è utile rammentare che le componenti collegate alla programmazione delle attività del PNRR avranno incidenza sulla gestione di competenza, ma soprattutto sulla gestione della liquidità e, in particolare, sul rispetto degli equilibri di cassa.

Tali equilibri dovranno misurarsi con la capacità dell'ente di anticipare con risorse proprie i pagamenti delle spese originate dal PNRR; problema, questo, che, verosimilmente, troverà soluzione con l'anticipazione di risorse a valere sul fondo rotativo da parte del Ministero titolare dell'azione ai sensi dell'art. 9, commi 6 e 7, del d.l. n. 152/2021. Non va, comunque, trascurato il rischio di restituzione della somma laddove non dovesse risultare raggiunto il *target* di riferimento.

La prevenzione di questo rischio richiede, innanzitutto, da parte del soggetto attuatore un efficace controllo e monitoraggio sulla realizzazione del cronoprogramma e, quindi, una specifica organizzazione degli uffici tecnici dei predetti enti.

In questa prospettiva, anche allo scopo di stimolare un'accelerazione della fase organizzativa interna, è utile verificare l'adozione, da parte degli enti, di strumenti finalizzati a preparare "la macchina amministrativa e gestionale" focalizzando l'attenzione:

- sul personale, con particolare riferimento all'adeguatezza della struttura organizzativa, alla pianificazione del fabbisogno in coerenza con i progetti previsti, oltre che alla corretta applicazione delle norme concernenti le facoltà assunzionali derogatorie;
- sulle modalità di contabilizzazione derogatorie previste dalle recenti norme sulla governance del PNRR, e sulla corretta evidenziazione contabile delle risorse e delle spese ad esso ascrivibili;
- sulle misure organizzative adottate per assicurare il rispetto delle scadenze di rendicontazione e sull'implementazione da parte dell'Ente di un sistema interno di *audit*, eventualmente anche attraverso un adeguamento del sistema dei controlli interni.

6. Organismi partecipati e società a controllo pubblico

In tema di Organismi partecipati e società a controllo pubblico, va segnalato l'inserimento di una nuova sezione, funzionale, anzitutto, ad aggiornare i controlli sulle società partecipate (art. 147-*quater* TUEL) al fine di tener conto degli effetti della pandemia da Covid-19 sui relativi bilanci e/o in conseguenza delle novità introdotte, in materia, dalla normativa emergenziale.

In particolare, oltre a rilevare l'avvenuta approvazione, da parte delle società partecipate, del bilancio relativo all'esercizio 2020, si tende a cogliere informazioni di dettaglio delle società in perdita, e a individuare se le perdite siano dovute agli effetti della pandemia da Covid-19, ovvero a cause indipendenti dall'emergenza sanitaria.

È senz'altro utile ottenere informazioni sull'utilizzo di strumenti di conservazione dell'attività economica della società e, in particolare, conoscere se sia stato fatto ricorso alla facoltà prevista dall'art. 6, co. 2, d.l. n. 23/2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 178/2020, che consente il congelamento delle perdite significative emerse nell'esercizio 2020, con conseguente sterilizzazione dei correlati obblighi, in primo luogo in termini di ricapitalizzazione o, alternativamente, trasformazione o messa in liquidazione.

Risulta peraltro necessario monitorare l'effettivo stato di salute (o di crisi latente) della società, così come la corretta applicazione della normativa sulla temporanea sterilizzazione (degli effetti) delle perdite da Covid-19, nonché, di valutare sin da ora, in chiave prospettica, l'impatto delle stesse, le quali dovranno, comunque, essere affrontate non oltre l'approvazione del bilancio 2025.

Altro punto di sicuro interesse, nella valutazione degli effetti delle esternalizzazioni, risiede nella verifica del corretto accantonamento *ex* art. 21, co. 1, d.lgs. n. 175/2016, alla luce della facoltà prevista dall'art. 10, co. 6-*bis*, del d.l. n. 77/2021, convertito con modificazioni nella legge n. 198/2021, che sterilizza l'esercizio 2020 dal computo del calcolo del triennio ai fini dell'accantonamento.

Altro aspetto d'interesse riguarda gli adempimenti prescritti dal d.lgs. n. 175/2016, sia sul fronte del monitoraggio funzionale alla precoce emersione del rischio di crisi nelle società controllate (artt. 6 e 14, co. 5, Tusp), sia sul piano degli obiettivi specifici impartiti alle controllate sul complesso delle spese di funzionamento, ivi incluse quelle per il personale (art. 19).

7. Istruzioni per l'invio del questionario

Lo schema di relazione dell'Organo di revisione, sui bilanci di previsione 2022-2024, è volto ad integrare le informazioni contabili presenti nella Banca dati della pubblica amministrazione (BDAP), comunicate dagli enti in ottemperanza agli obblighi di trasmissione di cui all'art. 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, con riguardo non solo agli schemi di bilancio di cui all'allegato 9 del decreto legislativo n. 118/2011, ai dati contabili analitici (allegati n. 6 e 7) e al piano degli indicatori e dei risultati, ma anche ai

numerosi allegati obbligatori previsti a corredo dei predetti documenti contabili (cfr. art. 11, co. 3, del d.lgs. n. 118/2011; punto 9.2 del principio contabile applicato 4/1). Va ribadita l'importanza della correttezza e della tempestività dei flussi informativi in BDAP, nel rispetto dei termini previsti dall'art. 9, co. 1-*quinquies*, del decreto-legge n. 113/2016. Tale obbligo di trasmissione è funzionale, altresì, alla elaborazione dei flussi informativi necessari al consolidamento dei conti pubblici, per la quale è essenziale assicurare la piena corrispondenza dei dati inviati alla BDAP con i documenti contabili approvati e gestiti dagli Organi di governo e consiliari o elaborati dai *software* gestionali dei singoli enti.

È compito specifico dei revisori verificare che i canali informativi sopra richiamati siano adeguatamente alimentati dagli enti, segnalando alle competenti strutture amministrative la necessità di integrare le informazioni mancanti o di rettificare quelle erronee.

A tal fine, va ribadita la necessità che i revisori provvedano a registrarsi al sistema BDAP - Bilanci Armonizzati (<https://openbdap.mef.gov.it/>), per accedere in visualizzazione a tutti i documenti contabili dell'ente di competenza in esso presenti.

Per procedere, invece, alla compilazione della relazione-questionario l'Organo di revisione deve entrare nel sito della Corte dei conti, area Servizi, *link*: <https://servizionline.corteconti.it/> e accedere alla piattaforma dedicata ai questionari di finanza territoriale "**Questionari Finanza Territoriale**", tramite utenza SPID di 2° livello.

Al riguardo, si evidenzia che, da quest'anno, tutti i questionari allegati alle linee guida emanate dalla Sezione delle autonomie saranno acquisiti attraverso la **nuova piattaforma "Questionari Finanza Territoriale"**. All'utente si presenterà l'elenco dei questionari disponibili per la compilazione e saranno altresì visibili, nella stessa schermata, tutti quelli già inviati. Non sono ammesse differenti modalità di trasmissione.

Gli utenti della Corte dei conti potranno interrogare i questionari inviati in un'apposita area del sistema Con.Te.

I nuovi utenti non ancora profilati sul sistema FITNET, sempre provvisti di utenza SPID di 2° livello, al primo accesso al sistema saranno indirizzati alla procedura di profilazione.

La procedura informatica guiderà l'utente alla compilazione della richiesta di abilitazione al nuovo profilo, attraverso una pagina di registrazione, che indicherà "*step by step*" le fasi tramite le quali completare l'accesso.

Per qualsiasi criticità inerente allo SPID sarà necessario contattare l'assistenza tecnica del proprio Provider, mentre, nell'applicativo "**Questionari Finanza Territoriale**" sarà possibile contattare l'assistenza, attraverso il *link* "**Assistenza**".

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. La Sezione delle autonomie comunicherà la data dalla quale sarà resa disponibile agli utenti la versione *on-line*.

