



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. BILANCIO DI PREVISIONE 2020-2022

DELIBERAZIONE N. 08/SEZAUT/2020/INPR



CORTE DEI CONTI





CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 8/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 GRASSELLI, 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) e, 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 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 del bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022;

Visto il decreto-legge n. 18 del 17 marzo 2020, 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 31 luglio 2020, il termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2020-2022;

Visto il decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, recante "Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19";

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 bilancio di previsione 2020-2022, sono state trasmesse ai Presidenti dell'ANCI e dell'UPI e 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. 5256 del 7 maggio 2020, acquisita al protocollo n. 289/2020 e dall'UPI con nota n. 199 del 16 aprile 2020, acquisita al protocollo n. 322/2020;

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 2020-2022 e, allo stato, è, ancora in corso di definizione, il complesso degli interventi e delle misure che possono avere incidenza al riguardo;

Ritenuto, comunque, opportuno non differire l'emanazione delle presenti linee guida che, benché finalizzate alle verifiche di cui alla legge finanziaria 2006 ed all'art. 148-bis TUEL, forniscono un quadro di riferimento, reso allo stato degli atti, per la predisposizione dei bilanci di previsione - ovvero nella gestione di quelli già adottati - tenendo conto dell'esigenza di contemperare gli effetti indotti dal quadro emergenziale (in termini di minori entrate e maggiori spese) con gli obiettivi di stabilità finanziaria;

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, Presidente Francesco Petronio;

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 bilancio di previsione 2020-2022.

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 Francesco PETRONIO

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. BILANCIO DI PREVISIONE 2020-2022

1. Premessa

Le linee guida che accompagnano il questionario per la redazione della relazione al bilancio di previsione per il triennio 2020 - 2022, 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 e del coordinamento della finanza pubblica.

Negli anni recenti, le difficoltà del contesto generale hanno influito, anche, sul complesso degli interventi che hanno interessato la finanza locale ampiamente condizionate dalla crisi che ha colpito l'economia e la finanza pubblica nazionale; ciò ha provocato l'adozione di provvedimenti a carattere emergenziale tendenti alla stabilizzazione della finanza pubblica per il rispetto dei *target* europei.

Un apporto determinante, per il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica, proviene dagli enti locali, chiamati al rispetto delle compatibilità generali indicate dall'Unione Europea, assicurando, comunque, lo svolgimento delle funzioni loro assegnate. Le difficoltà indotte dalla crisi hanno provocato effetti sulla crescita che, nel nostro Paese, si è attestata ai livelli più bassi nell'ambito europeo e non mostra segnali di ripresa, ciò anche in considerazione dell'incidenza delle misure restrittive sulla spesa, soprattutto quella per investimenti, che, dato il minore grado di rigidità, è stata maggiormente interessata da azioni di contenimento.

È emersa, quindi, l'esigenza di rifocalizzare la spesa degli enti locali verso obiettivi di sviluppo, da contemperare con gli obiettivi del saldo di bilancio. In questa ottica, nelle ultime manovre di finanza pubblica è stato preso in considerazione il tema del rilancio degli investimenti accompagnato da interventi, sia in termini di trasferimenti di risorse, che di ripensamento della struttura dei vincoli di finanza pubblica.

I tempi di pagamento delle pubbliche amministrazioni, i cui ritardi incidono sfavorevolmente sul sistema delle imprese, costituiscono un tema di rilevante attualità e la recente sentenza della Corte di Giustizia Europea del 28 gennaio 2020, causa C-122/18, ne dimostra la rilevanza. In tale sede è stato accertato come la Repubblica italiana sia venuta meno agli obblighi imposti dalla direttiva 2011/7/UE sulla lotta contro i ritardi di pagamento, non assicurando l'effettivo rispetto dei termini nelle transazioni commerciali con le pubbliche amministrazioni.

Le presenti linee guida tengono conto del contesto normativo anzidetto, dei suggerimenti proposti dalle Sezioni regionali di controllo, per effetto della esperienza applicativa, nonché degli indirizzi espressi nella sede consultiva. I contenuti del questionario si pongono, comunque, in continuità con i precedenti, essendo limitati ad un aggiornamento.

Il succedersi delle norme e delle interpretazioni giurisprudenziali ha reso di maggiore complessità il quadro d'insieme delle regole con le quali gli enti locali devono confrontarsi nella gestione, provocando dubbi interpretativi che rendono difficile il compito degli operatori e degli interpreti.

Un tema di fondo riguarda, appunto, gli effetti determinati dagli interventi volti a dischiudere maggiori spazi per la spesa in conto capitale. Rileva sul punto l'intervento della Corte costituzionale che, con le sentenze nn. 247/2017 e 101/2018, ha aperto alla possibilità del recupero della capacità di impiego dell'avanzo di amministrazione e, in prospettiva, anche, a quella del fondo pluriennale vincolato.

Le indicazioni della Corte costituzionale sono alla base di un processo normativo rivolto alla riattivazione della capacità degli enti locali di rilanciare gli investimenti pubblici e al conseguente adattamento delle regole di finanza pubblica.

In questo scenario, nel quale sono auspicabili misure per la crescita, le indicazioni rivolte alla finanza locale hanno agito in più direzioni, appuntandosi, comunque, sulla determinazione di obiettivi idonei ad assicurare il risultato atteso del comparto nel conto consolidato della pubblica amministrazione.

Le linee guida assumono, quindi, anche una funzione di ausilio alla lettura del quadro normativo di riferimento, cercando di dare supporto ad interpretazioni univoche e nello stesso tempo idonee ad assicurare esiti applicativi conformi alle finalità perseguite dalla norma.

I questionari rappresentano un utile strumento per gli accertamenti demandati alla Corte, in merito alla corretta attuazione degli interventi previsti dalle norme e, in particolare, per verificare la presenza di gravi squilibri finanziari nella gestione degli enti, che possono essere rilevati, anche in sede previsionale, a fronte di evidenze che lasciano intravedere la presenza di fattori di difficile sostenibilità del bilancio in corso di gestione.

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. Si tratta di offrire agli enti con la collaborazione degli organi di revisione un pratico ausilio per prevenire esiti sfavorevoli e risultati di gestione in squilibrio.

L'utilizzo delle maggiori capacità di spesa, che gli interventi in precedenza indicati hanno consentito, deve avvenire congiuntamente ad un controllo degli equilibri finanziari del bilancio e della gestione, focalizzando l'attenzione sulla attendibilità e veridicità dei risultati di amministrazione in tutte le componenti, vincolate, accantonate, destinate e libere.

In questo nuovo contesto si è reso necessario procedere ad una modifica dei principi contabili generali e applicati di cui al d.lgs. n. 118/2011 al fine di renderli coerenti con le novità legislative. Con i decreti del Ministero dell'economia e delle finanze del 1° marzo 2019 e del 1° agosto successivo (quest'ultimo adottato di concerto con il Ministero dell'interno e con la Presidenza del Consiglio dei Ministri) sono state introdotte una serie di modifiche che hanno interessato le modalità di utilizzo delle quote del risultato di amministrazione da parte degli enti in disavanzo e la determinazione del FPV; inoltre sono state stabilite nuove modalità di determinazione dell'equilibrio di bilancio degli enti territoriali. Tali misure sono state accompagnate da una revisione del piano dei conti integrato e degli schemi di bilancio di previsione e del rendiconto della gestione.

Le modifiche apportate alla gestione del FPV ne anticipano i tempi di costituzione a quello dell'affidamento della progettazione successiva al livello minimo, consentendo la prenotazione dell'intero stanziamento di spesa iscritto in bilancio dopo l'inserimento dell'intervento nel programma triennale delle opere pubbliche.

Nei questionari per il 2020 è stata, quindi, riservata maggiore attenzione alla verifica dell'equilibrio di bilancio, sotto diversi profili, valorizzando, anche, l'aspetto della cassa, atteso che gli squilibri di cassa sono un chiaro sintomo di una situazione critica che, se non fronteggiata prontamente, può condurre l'ente a non poter assicurare lo svolgimento dei servizi essenziali.

2. Le novità legislative in sintesi

Le presenti linee guida intervengono nel pieno dell'emergenza epidemiologica che ha determinato l'assunzione, da parte del Governo, di numerosi provvedimenti volti ad alleggerire, mediante rinvii e sospensioni, gli adempimenti a carico dei cittadini e degli enti, tra cui il differimento, al 31 luglio 2020, del termine per la deliberazione del bilancio di previsione di cui all'articolo 151, comma 1, del TUEL, anche ai fini della contestuale deliberazione di controllo a salvaguardia degli equilibri di bilancio a tutti gli effetti di legge (art. 107 del d.l. 17 marzo 2020, n. 18, conv. con mod. dalla l. 24 aprile 2020, n. 27).

Le misure introdotte in fase emergenziale incidono inevitabilmente sulle entrate e le uscite degli Enti, rendendo necessaria un'attenta valutazione degli effetti sulla gestione finanziaria, in vista dell'adozione del bilancio di previsione per il prossimo triennio.

Sussiste l'esigenza di assicurare un equo contemperamento tra le finalità perseguite con gli anzidetti provvedimenti emergenziali e la tenuta degli equilibri di bilancio, anche prospettici. A detti fini specifiche funzioni sono assegnate all'Organo di revisione anche attraverso il confronto sinergico tra tutti i soggetti cui l'ordinamento contabile intesta di compiti di garanzia.

Di seguito, quindi, viene riportata una sintetica ricognizione delle disposizioni che hanno impatto sul nuovo ciclo della programmazione triennale degli enti locali, di cui le presenti “Linee guida” ed annesso “Questionario” tengono conto.

2.1 La manovra finanziaria

La legge di bilancio 2020 (l. 27 dicembre 2019, n. 160), il decreto fiscale ad essa collegato (d.l. n. 124/2019, conv. nella legge 19 dicembre 2019, n. 157) ed il decreto “mille-proroghe” (d.l. 30 dicembre 2019, n. 162, conv. con mod. dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8) hanno introdotto molte e significative modifiche al sistema contabile, tra cui, anche, la piena esenzione per gli enti di piccole dimensioni dall’obbligo di tenere la contabilità economico-patrimoniale. Sono stati ridotti i vincoli alle spese ed è stata anche confermata, fino al 2023, la facoltà di utilizzare in deroga le economie derivanti dalla rinegoziazione di mutui ed altre forme di indebitamento per la spesa corrente. Ulteriori disposizioni, in particolare contenute nel decreto “mille-proroghe”, hanno ridotto i vincoli alle assunzioni di personale.

La manovra risulta ispirata, per l’intero triennio 2020-2022, ad un disegno di politica di bilancio con un orientamento tendenzialmente espansivo, in risposta alle difficoltà che il Paese ha dimostrato nei livelli di crescita.

Viene, infatti, ulteriormente sviluppato il percorso, già intrapreso nel 2019, di semplificazione delle regole attraverso le quali gli enti territoriali assicurano il concorso alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica. Inoltre, vengono introdotte misure che incidono in modo significativo sull’assetto del bilancio, delle entrate, degli investimenti, delle riscossioni e dei tributi degli enti locali. Si prevedono, per il 2020, nel settore degli investimenti delle amministrazioni locali, nuovi interventi e, in alcuni casi, adeguamenti e messe a punto di strumenti già operativi, che vengono confermati per un arco temporale pluriennale. Vengono, inoltre, rimossi una serie di vincoli alle spese degli enti locali.

In una valutazione di sintesi, si tratta di misure che attenuano i vincoli dei bilanci stimolando azioni a sostegno dello sviluppo economico-sociale e che, nel contempo, impongono maggiore impegno e responsabilità agli organi politici, amministrativi e di controllo degli enti.

Le novità legislative indicate trovano applicazione nelle Regioni a statuto speciale e nelle Province autonome di Trento e di Bolzano compatibilmente con le norme dei rispettivi statuti e le relative disposizioni di attuazione, anche con riferimento alla legge costituzionale n. 3 del 2001 (art. 59-bis d.l. n. 124/2019, conv. nella legge 19 dicembre 2019, n. 157 - in seguito: “Decreto fiscale” e art. 1, comma 856, l. 27 dicembre 2019, n. 160 - in seguito “legge di bilancio 2020”).

2.1.1. Il Decreto fiscale

Le disposizioni contenute nell’art. 46 del “Decreto fiscale” rilevano ai fini della gestione del ciclo di bilancio delle entrate. Va, altresì, considerato l’art. 48 che modifica gli articoli 228, comma 5, e 243, commi 5 e 6, del TUEL, prevedendo l’invio del rendiconto alla Banca dati delle amministrazioni pubbliche, in luogo della redazione dei certificati di bilancio e di rendiconto, in linea con le disposizioni dell’art. 1, commi 902-904, della legge di bilancio per

il 2019. Inoltre, l'art. 50 modifica la disciplina introdotta dalla legge di bilancio per il 2019 in materia di tempi di pagamento dei debiti commerciali della P.A. In particolare, viene abrogato il comma 857 dell'articolo 1, che prevedeva il raddoppio, nel 2020, delle misure di garanzia richieste agli enti inadempienti.

L'art. 57 dispone la proroga fino al 2023 della possibilità, per gli enti territoriali, di utilizzare, senza vincoli di destinazione, le risorse derivanti da operazioni di rinegoziazione di mutui e dal riacquisto dei titoli obbligazionari emessi (comma 1-*quater*).

Lo stesso articolo prevede la disapplicazione, dall'anno 2020, di una serie di disposizioni in materia di contenimento e di riduzione della spesa (studi, consulenze, carta, convegni, mostre, rappresentanza, pubblicità, missioni, formazione, acquisto immobili per gli enti territoriali e gli enti del Servizio sanitario nazionale, sponsorizzazioni, acquisto e noleggio di autovetture e buoni taxi) e di obblighi informativi (comunicazione delle spese pubblicitarie effettuate nel corso di ogni esercizio finanziario) e operativi (adozione di piani triennali per l'individuazione di misure finalizzate alla razionalizzazione dell'utilizzo delle dotazioni strumentali, anche informatiche, che corredano le stazioni di lavoro, delle autovetture di servizio e dei beni immobili ad uso abitativo o di servizio).

È, inoltre, prevista la sanatoria per gli enti locali che, per il solo anno 2017, hanno trasmesso una certificazione relativa al conseguimento del pareggio di bilancio difforme dalle risultanze del rendiconto di gestione, per i quali si stabilisce, comunque, l'obbligo di invio di una nuova certificazione a rettifica della precedente e la non applicazione delle sanzioni per i Comuni in stato di dissesto che, avendo adottato la procedura semplificata di accertamento e liquidazione dei debiti, non hanno raggiunto il saldo indicato.

Risultano altresì significative le specifiche disposizioni per gli enti di piccole dimensioni: la possibilità di disporre l'affidamento diretto a Poste italiane del servizio di tesoreria (art. 42, comma 1-*bis*), nonché l'esonero definitivo dall'obbligo di tenere la contabilità economico-patrimoniale (art. 57, commi 2-*ter* e l'eliminazione delle disposizioni (abrogazione commi 1 e 3, art. 216 e "lettera a" del comma 2 dell'art. 226 del TUEL) che imponevano particolari accorgimenti in materia di pagamenti (art. 57, comma 2-*quater*).

Pur venendo meno la tenuta della contabilità patrimoniale, resta fermo l'obbligo di allegare al rendiconto una situazione patrimoniale al 31 dicembre dell'anno precedente.

Per favorire le assunzioni negli enti di piccole dimensioni, facenti parte di Unioni di Comuni, la legge di bilancio 2020, all'art. 1, comma 853, ha introdotto una disciplina agevolativa, novellando la regolamentazione recata all'art. 33, comma 2, del d.l. n. 34 del 2019.

2.1.2. La legge di bilancio 2020

Nella "Legge di bilancio 2020" vengono stanziati significative risorse a favore dei Comuni per il rilancio degli investimenti e la progettazione di interventi in vari settori strategici, da distribuire sulla base della popolazione residente alla data del 1° gennaio 2018 (art. 1, commi da 29 a 64). La norma stabilisce presupposti, condizioni, tempistiche e, in caso di mancato inizio lavori nei termini o di parziale utilizzo dei trasferimenti, la sanzione della revoca del contributo.

I commi 79 e 80 dell'art. 1 intervengono sulla disciplina riguardante l'accantonamento al FCDE iscritto nel bilancio di previsione, consentendo agli enti locali, che hanno dimostrato condotte virtuose nei tempi di pagamento ed una accelerazione delle riscossioni, l'applicazione di criteri meno stringenti nella determinazione del FCDE.

In linea di continuità con le disposizioni del decreto fiscale, anche la legge di bilancio reca disposizioni finalizzate a rendere maggiormente agevole il rispetto dei tempi di pagamento nelle transazioni commerciali da parte degli enti locali (art. 1, commi 555 e 556).

In argomento, rileva anche l'intervenuta proroga al 2021 dell'entrata in vigore del nuovo fondo di accantonamento a carico degli enti locali che non rispettino i tempi di pagamento dei debiti commerciali (art. 1, commi 854 e 855).

In tema di indebitamento rileva la disposizione contenuta nell'art. 1, comma 557, che al fine di ridurre la spesa per interessi dei mutui a carico degli enti, prevede, tra l'altro, l'accollo e la ristrutturazione dei relativi mutui da parte dello Stato. La disposizione si pone in linea con la precedente manovra economica (art. 1, commi 961-964, legge n. 145/2018) che aveva introdotto una specifica disciplina volta alla ristrutturazione dei mutui a carico degli enti locali.

In linea di continuità con quanto già disposto dal decreto fiscale, anche la legge di bilancio 2020 (art. 1, commi da 590 a 602) elimina una serie di misure per il contenimento di varie tipologie di spese delle pubbliche amministrazioni.

Sul versante delle entrate, un notevole impatto hanno le disposizioni che hanno riformato l'assetto dell'imposizione immobiliare locale (IMU e TASI) ed introdotto la riforma della riscossione, con particolare riferimento agli strumenti per l'esercizio della potestà impositiva degli enti locali, nonché riunito in una sola forma di prelievo le entrate relative all'occupazione di aree pubbliche e la diffusione di messaggi pubblicitari (art. 1, commi da 738 a 847).

Viene, altresì, ampliata (art. 1, comma 876) la possibilità per le regioni e gli enti locali di ripianare il disavanzo di amministrazione riferito all'esercizio precedente e derivante dal mancato trasferimento di somme dovute da altri livelli di governo a seguito di sentenze della Corte costituzionale o di sentenze esecutive di altre giurisdizioni.

2.1.3. Il decreto mille-proroghe

Completano il quadro degli interventi rilevanti anche alcune norme introdotte dal d.l. n. 162/2019, conv. con mod. nella legge 28 febbraio 2020, n. 8, contenente "Disposizioni urgenti in materia di proroga di termini legislativi, di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, nonché di innovazione tecnologica" (in seguito "mille-proroghe") che, tra le altre disposizioni, reca anche l'ulteriore intervento sulla disciplina relativa alla documentazione che gli enti territoriali devono produrre per attestare il conseguimento del pareggio del bilancio per l'anno 2017 (art. 38-bis). In particolare, viene prorogato dal 31 gennaio al 30 giugno 2020 il termine perentorio per l'invio della nuova certificazione attestante il conseguimento del pareggio per l'anno 2017, che gli enti locali sono tenuti a presentare qualora la certificazione già trasmessa sia risultata difforme dalle risultanze del rendiconto di gestione relativo a tale esercizio finanziario.

In materia di facoltà assunzionali (art. 17), le Province, le Città metropolitane ed i Comuni vengono autorizzati a procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato in coerenza con i piani triennali dei fabbisogni di personale, nel rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio asseverato dall'organo di revisione, sino ad una spesa complessiva per tutto il personale dipendente, al lordo degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione, non superiore ai valori soglia puntualmente definiti dalla norma stessa e distinti per tipologia di ente.

Gli enti che invece eccedono i valori-soglia di riferimento sono tenuti ad adottare un percorso di graduale riduzione annuale del rapporto fra la spesa di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione, e la media delle entrate correnti relative agli ultimi tre rendiconti approvati, considerate al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità stanziato nel bilancio di previsione, fino al conseguimento, nell'anno 2025, dei predetti valori anche applicando un *turn over* inferiore al cento per cento.

In particolare, viene favorito l'incremento della spesa di personale per i Comuni che abbiano registrato un incremento delle entrate correnti (art. 17, comma 1-ter, che novella l'art. 33, comma 2, del decreto-legge n. 34 del 2019).

Inoltre, si prevede che le Province possano avvalersi di personale a tempo determinato nel limite del 50 per cento della spesa sostenuta per le medesime finalità nell'anno 2009.

Inoltre, le Province e le Città metropolitane possono utilizzare, fino al 2022, le quote di proventi da sanzioni per violazioni al Codice della strada per il finanziamento delle funzioni di viabilità e di polizia locale, con riferimento ad una serie di interventi puntualmente definiti dalla norma (art. 39-bis).

Ulteriori disposizioni sono, altresì, previste per i Comuni con ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato o con piano di riequilibrio pluriennale approvato, al fine di favorire le assunzioni di personale di livello apicale degli uffici preposti alla gestione finanziaria e contabile (art. 18, comma 2-bis).

In materia di funzioni fondamentali dei Comuni viene prorogato al 31 dicembre 2020 il termine a partire dal quale diventa obbligatoria la gestione in forma associata delle funzioni fondamentali per i piccoli Comuni, nelle more dell'attuazione della sentenza della Corte costituzionale n. 33 del 2019 (art. 18-bis).

Sono previsti, anche, interventi per gli enti locali in situazione di predissesto che hanno dovuto procedere alla riproposizione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, in applicazione dei più restrittivi criteri derivanti dalla sentenza della Corte costituzionale n. 18 del 2019, con conseguente incremento della quota annuale di ripiano (art. 38).

Inoltre, sulla scia delle disposizioni già menzionate, viene consentito di ristrutturare il debito degli enti locali con accollo allo Stato (art. 39). In proposito viene chiarito che con il termine "ristrutturazione" si deve intendere sia l'estinzione anticipata del mutuo con contestuale stipula di mutuo sostitutivo, quanto la rinegoziazione delle condizioni dei mutui in essere. La norma prevede (art. 39, comma 8) che, ai fini del calcolo del limite di indebitamento degli enti locali di cui al comma 1 dell'articolo 204 TUEL, concorre anche la quota interessi del debito nei confronti dello Stato e viene autorizzata (art. 39, co. 9) l'apertura

di una apposita contabilità speciale con natura di gestione fuori bilancio, assoggettata al controllo della Corte dei conti, ai sensi dell'articolo 9, legge n. 1041/1971.

Viene, altresì, ampliata (art. 39, co. 14-*decies*) la possibilità per gli enti locali in procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di contrarre mutui per spese di investimento. A tal fine vengono integrati gli articoli 243-*bis* e 249 del decreto legislativo n. 267 del 2000.

In attuazione della sentenza della Corte costituzionale n. 4 del 2020, si dispone sulle modalità di gestione del fondo anticipazione di liquidità degli enti locali (art. 39-*ter*), da un lato, consentendo la gradualità nel ripiano del peggioramento del disavanzo determinato dall'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità, a partire dal 2020 e, dall'altro, introducendo una nuova disciplina sulle modalità di utilizzo del fondo di anticipazione liquidità.

Al fine di prevenire l'incremento del numero di enti locali in situazioni di precarietà finanziaria (art. 39-*quater*), viene disciplinato il ripiano del disavanzo finanziario, che può emergere in sede di approvazione del rendiconto 2019, a causa della diversa modalità di calcolo dell'accantonamento al FCDE in sede di rendiconto negli esercizi finanziari 2018 e 2019.

Infine, **quanto agli enti locali colpiti dal sisma del 24 agosto 2016**, inseriti nell'allegato 1 al d.l. 17 ottobre 2016, n. 189, viene prorogata di un anno (dal 2021 al 2022) la durata della sospensione del versamento della quota capitale annuale corrispondente al piano di ammortamento del rimborso delle anticipazioni di liquidità acquisite per il pagamento dei debiti scaduti ai sensi degli articoli 2 e 3 del decreto-legge n. 35 del 2013 e viene prorogata, all'anno 2023, la decorrenza del rimborso della somma delle quote capitale annuali sospese negli anni restanti di ogni piano di ammortamento originario. Inoltre, sono previsti vincoli per l'utilizzo, nel 2022, dell'avanzo di amministrazione, da parte degli enti interessati dalla sospensione (art. 39, comma 14-*bis*, che modifica l'articolo 44, comma 4, del menzionato d.l. 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 229/2016).

2.2. I provvedimenti "emergenziali"

Fra le misure adottate in via d'urgenza dal Governo per fronteggiare l'emergenza epidemiologica, rilevano quelle contenute principalmente nel d.l. 17 marzo 2020, n. 18 (cd. "Cura Italia"), convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, che hanno:

- a) differito, tra gli altri, il termine di adozione del bilancio di previsione 2020-2022 al 31 luglio 2020, al 30 giugno 2020 per l'adozione del rendiconto di gestione 2020 e quello per la deliberazione del Documento unico di programmazione al 30 settembre 2020 (art. 107);
- b) consentito, limitatamente all'esercizio finanziario 2020 e ferme restando le priorità relative alla copertura dei debiti fuori bilancio e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio, l'utilizzo della quota libera dell'avanzo di amministrazione, anche nel corso dell'esercizio provvisorio (con le modalità stabilite dalla norma emergenziale), per il finanziamento di spese correnti connesse con l'emergenza epidemiologica, nonché, ai medesimi fini e fermo restando il rispetto del principio di equilibrio di bilancio, l'utilizzo anche integrale dei proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal T.U. n. 380/2001, salvo alcune eccezioni (art. 109);

- c) disposta la sospensione del pagamento delle quote capitale, in scadenza nell'anno 2020 successivamente alla data di entrata in vigore del decreto, dei mutui concessi dalla Cassa depositi e prestiti S.p.a. (mutui trasferiti al Ministero dell'Economia e delle Finanze in attuazione dell'articolo 5, commi 1 e 3, del d.l n. 269/2003). La sospensione non si applica alle anticipazioni di liquidità, nonché ai mutui che hanno beneficiato di differimenti di pagamento delle rate di ammortamento in scadenza nel 2020, autorizzati dalla normativa applicabile agli enti locali i cui territori sono stati colpiti da eventi sismici di cui si è detto sopra (art. 112);
- d) prevista, a decorrere dal rendiconto 2020 e dal bilancio di previsione 2021, la facoltà di determinare il fondo crediti di dubbia esigibilità, delle entrate dei titoli 1 e 3, accantonato nel risultato di amministrazione o stanziato nel bilancio di previsione, calcolando la percentuale di riscossione del quinquennio precedente con i dati del 2019, in luogo di quelli del 2020 (art. 107-bis);
- e) autorizzato lo svincolo da parte dell'organo esecutivo, in sede di approvazione del rendiconto 2019, di quote di avanzo vincolato relative a interventi già conclusi o altrimenti finanziati, non gravate da obbligazioni e non riguardanti esercizio di funzioni fondamentali, per finanziamento interventi di contrasto alle conseguenze della crisi epidemiologica sul sistema economico locale (art. 109, comma 1-ter).

Ai fini del bilancio di previsione rilevano, anche, le disposizioni contenute nelle ordinanze della Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della Protezione civile (da ultimo la n. 658 del 29/03/2020, pubblicata in G.U. n. 85 del 30 marzo successivo) che dispongono incrementi del fondo di solidarietà comunale.

Parimenti di interesse risultano le novità introdotte dal recente d.l. n. 34/2020 (c.d. "Decreto rilancio").

Si richiamano, a tal riguardo, in primo luogo, le misure compensative delle minori entrate (cfr. art. 106 - Fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali degli EE.LL.), nonché quelle a sostegno dei Comuni (cfr. art. 107- Reintegro del Fondo di solidarietà comunale) e delle Province e Città metropolitane (cfr. art. 108 - Anticipazione delle risorse in favore di Province e Città metropolitane).

Rilevano tra le altre, le disposizioni relative al finanziamento dell'anticipazione di liquidità per il pagamento di debiti certi, liquidi ed esigibili al 31 dicembre 2019 (cfr. artt. 115 e 116) e quelle in tema di rinegoziazione dei mutui- che possono essere attivate mediante deliberazione di Giunta ed in regime di esercizio provvisorio (cfr. art. 113).

Si tratta di un complesso articolato di interventi e misure, che incide anche sul riparto delle competenze e sul regime ordinario dell'esercizio provvisorio, sulla cui attuazione le verifiche dell'organo di revisione economico-finanziario, nel presente contesto emergenziale, risultano essenziali nel rilevare gli effetti, anche prospettici, sugli equilibri di bilancio.

Nell'attuale contesto emergenziale le valutazioni dell'organo di revisione potranno, infatti, focalizzarsi su particolari profili della gestione economico-finanziaria con riferimento alla corretta finalizzazione delle risorse liberatesi per effetto delle misure di alleggerimento, alla

rimodulazione della spesa in ragione delle esigenze sopravvenute, alla gestione della liquidità, alla convenienza economica delle operazioni in tema di indebitamento anche alla luce dei criteri di sostenibilità.

3. Gli equilibri di bilancio.

Nel difficile contesto programmatico che si profila resta centrale l'esigenza di assicurare l'equilibrio del bilancio in termini non solo formali. L'applicazione delle regole enunciate all'art. 162 del TUEL, per il risultato di amministrazione, deve risultare coerente con le disposizioni contenute nei successivi articoli 186 e 187. L'iscrizione delle poste da parte del responsabile dei servizi finanziari non può essere limitata al pareggio formale della spesa e dell'entrata (Corte cost. n. 1/1966). Infatti, la copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio non possono essere assicurati solamente dalla corrispondenza numerica degli stanziamenti in parte entrata e spesa (*ex plurimis*, sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio (Corte Cost. sentenza n. 250/ 2013).

Ciò presuppone una stima attendibile delle quantificazioni e la coerenza con i presupposti economici e giuridici (Corte costituzionale, sentenza n. 227/2019), nonché la "necessaria" «contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime» (Corte Cost. n. 213 / 2008).

Nella redazione del bilancio previsionale è, anche, determinante l'esigenza di un effettivo rispetto dei principi, dettati dal d.lgs. n. 118/2011, in tema di armonizzazione dei conti pubblici, in quanto gli scostamenti dai suddetti principi costituiscono, non solo, vizio formale nell'esposizione contabile, ma, possono rappresentare una manovra elusiva dei criteri di salvaguardia degli equilibri del bilancio. La logica del nuovo sistema della competenza potenziata è quella di dare rilevanza giuridica ed evidenza contabile al diverso momento della realizzazione delle entrate e dell'erogazione delle spese.

Anche nei processi di programmazione è rilevante assicurare la trasparenza del bilancio. La mancanza della previa indicazione analitica dei residui attivi e passivi, dei relativi crediti e debiti, dei loro titolari e delle ragioni giuridiche dei rapporti creditori e debitori costituisce una aporia suscettibile di pregiudicare la genuinità del saldo iniziale (Corte cost. n. 49/2018).

4. Struttura del questionario

Il questionario, come di consueto, dovrà essere compilato *on line* mediante l'applicativo Con.Te. (Contabilità territoriale) ed è strutturato in una parte a risposta sintetica, in due Sezioni a cui si accompagna l'Appendice per gli Enti cd. "terremotati" e una ulteriore parte, 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.

Si ricorda che agli Organi di revisione contabile compete vigilare 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, ed esprimere altresì valutazioni in ordine all'efficacia delle politiche adottate ed alla qualità dei servizi resi dagli enti controllati. Si ricorda, inoltre, che l'adempimento da parte degli enti degli obblighi di natura informativa è di supporto indispensabile allo svolgimento dei controlli. Non a caso per le inadempienze di particolare gravità (art. 141 TUEL), sono previste misure sanzionatorie (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, quindi, nella prospettiva dell'amministrazione digitale è la piena conformità dei dati inseriti con i documenti prodotti dai *software* gestionali dei singoli enti che sono oggetto di approvazione da parte degli organi di governo e consiliari.

In tale contesto, spetta all'Organo di revisione verificare la coerenza dei dati inseriti nel questionario con quelli indicati nel bilancio di previsione approvato e con gli omologhi dati trasmessi nel sistema BDAP - Bilanci Armonizzati.

4.1. Il sistema del questionario è distinto in due macro-funzioni: la parte "quesiti", dedicata alle informazioni di carattere essenzialmente testuale (Sez. da I a III), e la parte "quadri contabili" (Sez. IV), 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 "variabile", recante "quesiti" relativi a informazioni di carattere qualitativo su profili gestionali potenzialmente idonei ad incidere sulla sana gestione economico-finanziaria dell'ente, accompagnata da una parte "fissa", contenente "quadri contabili" destinati ad alimentare la predetta banca dati.

Per gli enti colpiti da eventi sismici, in ragione della specifica analisi agli stessi dedicata, è presente una sezione *ad hoc* del questionario.

Inoltre, in ragione della complessità del quadro normativo in cui si inserisce l'attività di controllo inerente al periodo considerato, nel sito della Corte dei conti (<https://www.corteconti.it/Home/Organizzazione/UfficiCentraliRegionali/UffSezAutonomie/SezAutCoordinamento>) sarà resa disponibile una specifica Appendice Tecnica contenente, oltre al riepilogo della normativa che impatta sul bilancio di previsione 2020-2022, anche le precisazioni e gli approfondimenti di interesse.

In ogni caso, le Sezioni regionali di controllo potranno effettuare le necessarie integrazioni istruttorie, laddove i canali informativi sopra richiamati non siano adeguatamente alimentati dagli enti e quando ne ravvisino la necessità per ulteriori approfondimenti.

Quanto, poi, all'attività delle Sezioni regionali di controllo delle Regioni a statuto speciale e delle due Province autonome, detti documenti potranno essere utilizzati nel rispetto dei rispettivi regimi di autonomia differenziata applicabili e, pertanto, in tale ottica, i revisori dei predetti enti potranno richiamare, negli appositi quadri riservati ai chiarimenti, la normativa locale eventualmente applicata in luogo di quella richiamata nel questionario.

5. 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, verrà comunicata la data dalla quale sarà resa disponibile agli utenti la versione *on line*.

