Parere n. 2/2021/CONS

CORTE DEI CONTI

A

SEZIONI RIUNITE

IN SEDE CONSULTIVA

nell'adunanza del 16 marzo 2021

OGGETTO: *parere sullo schema di decreto del Presidente della Repubblica recante "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b) del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91".*

Viste le note n. 1323 del 4 febbraio 2021 e n. 1473 del 9 febbraio 2021 dell'Ufficio legislativo Economia del Ministero dell'Economia e delle Finanze, con le quali è stato chiesto il parere della Corte dei conti sullo schema di decreto in oggetto indicato;

Vista la delibera del Consiglio dei ministri del 13 gennaio 2021 con la quale è stato prorogato, fino al 30 aprile 2021, lo stato di emergenza in conseguenza del rischio sanitario connesso all'insorgenza di patologie derivanti da agenti virali trasmissibili;

Attesa la necessità di salvaguardare l'integrità dei componenti del Collegio delle Sezioni riunite in sede consultiva, del personale amministrativo e dei partecipanti esterni mediante l'adozione di adeguate misure che assicurino il necessario distanziamento sociale ed evitino possibili assembramenti indotti dal numero degli intervenienti all'adunanza;

Considerato che lo svolgimento delle adunanze in videoconferenza con collegamento da remoto costituisce tuttora soluzione idonea per la validità delle stesse in situazioni di continuità emergenziale;

Visto il decreto n. 11 del 12 febbraio 2021 con cui il Presidente della Corte dei conti ha convocato l'odierna adunanza delle Sezioni

riunite in sede consultiva, in video conferenza, per deliberare sul parere richiesto;
Visti la legge ed il regolamento sull'amministrazione e sulla contabilità generale dello Stato emanati, rispettivamente, con il regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440 e con il regio decreto 23 maggio 1924, n. 827;
Visto l'art. 13 della legge 29 luglio 2003, n. 229;
Esaminati gli atti;
Uditi il relatore, Cons. Giuseppe Maria Mezzapesa, il rappresentante della Procura generale, il Vice Procuratore generale Adelisa Corsetti, nonché i rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze

Premesso

E' stato trasmesso alla Corte dei conti, ai fini del prescritto parere, lo schema di decreto del Presidente della Repubblica recante "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b) del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91".

Queste Sezioni riunite in sede consultiva hanno già reso il parere n. 1 del 2 marzo 2015, nonché il parere n. 2 del 29 novembre 2017, su precedenti schemi di Regolamento, aventi il medesimo oggetto.

L'Amministrazione dichiara che la versione dello schema di regolamento approvata dal Consiglio dei ministri in sede preliminare, in data 16 marzo 2018, teneva conto dei suddetti pareri.

Tuttavia, quest'ultima è stata ulteriormente modificata a seguito delle osservazioni formulate dal Consiglio di Stato, con parere espresso dalla Sezione consultiva per gli atti normativi in data 17 gennaio 2019 (parere n. 654/2018), e dalla Commissione V del Senato della Repubblica, con parere n. 191 del 5 agosto 2019, nonché per tener conto del mutato contesto normativo e regolamentare intervenuto successivamente all'avvio del procedimento del decreto di cui trattasi.

In particolare, il Consiglio di Stato, nel richiamato parere, ha rilevato: la necessità di aggiornare e allineare le disposizioni regolamentari riferite all'accertamento (art. 28, ex art. 27) e all'impegno di spesa (art. 33, ex art. 32), alle nuove corrispondenti previsioni della legge n. 196/2009; l'inappropriatezza della attribuzione in capo ai collegi dei revisori e sindacali di una funzione "di collaborazione con l'organo di vertice dell'amministrazione" (art. 76, ex art. 75); la necessità di una disposizione che preveda il monitoraggio della corretta implementazione della nuova disciplina (art. 88, ex art. 87).

La Commissione V del Senato della Repubblica ha, a sua volta, reso un parere favorevole, a condizione di rendere nel regolamento la definizione di competenza finanziaria omogenea rispetto a quella prevista, per il bilancio dello Stato, con le nuove nozioni di accertamento "qualificato" e di impegno introdotte, rispettivamente, agli articoli 21-bis e 34 della legge n. 196 del 2009, dal decreto legislativo n. 93/2016 e dal decreto legislativo n. 29/2018, in attuazione della delega contenuta all'art. 42 della stessa legge n. 196/2009.

Detta Commissione parlamentare ha altresì sottoposto alla valutazione del Governo le seguenti osservazioni: *in primis*, l'opportunità di ribadire nelle disposizioni a carattere generale quanto già previsto all'art. 81 (attuale art. 82), comma 7, laddove si prescrive che i bilanci degli enti previdenziali e assistenziali di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509, e 10 febbraio 1996, n. 103, restano disciplinati dalle vigenti norme di settore; poi, la dubbia compatibilità della disciplina sulle procedure e sugli organi chiamati a predisporre e approvare il bilancio preventivo e il rendiconto generale, con la *governance* delle amministrazioni che adottano il modello duale e, in particolare, degli enti di previdenza e assistenza; infine, l'opportunità di posticipare di sei mesi l'entrata in vigore del decreto, prevedendosi l'applicazione delle relative disposizioni al bilancio di previsione e al rendiconto generale relativi all'esercizio 2021.

Il nuovo articolato è stato rielaborato in adesione alla condizione espressa nel parere della Commissione V del Senato, peraltro corrispondente alla prima osservazione resa dal Consiglio di Stato. Nel testo all'esame sono state, dunque, apportate modifiche finalizzate a rendere le definizioni di accertamento e impegno omogenee rispetto a quelle vigenti per il bilancio dello Stato e altre tese a mantenere coerente l'impianto complessivo del regolamento.

Sono poi state accolte le altre due osservazioni contenute nel parere reso dal Consiglio di Stato attraverso modifiche tanto all'art. 76, quanto all'art. 88, relative, rispettivamente, ai compiti dei collegi dei revisori e dei collegi sindacali, e al monitoraggio della nuova disciplina.

Non hanno portato a ulteriori modifiche del testo, invece, le altre osservazioni, non condizionanti il parere favorevole, mosse dalla Commissione parlamentare per le motivazioni di seguito riportate.

L'Amministrazione dichiara che si è ritenuto di non dover escludere, in via generale, gli enti previdenziali privati di cui ai decreti legislativi n. 509 del 1994 e n. 103 del 1996 dall'ambito di applicazione dello schema di decreto in oggetto, in quanto, in primo luogo tale esclusione sarebbe in contrasto con l'ambito soggettivo individuato dall'articolo 4, comma 3, lett. b), del decreto legislativo n. 91/2011 che coincide con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a) dello stesso decreto 91 del 2011; inoltre, lo stesso decreto legislativo n. 91/2011 (cfr. artt. 16 e ss.) reca la disciplina per assicurare il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici per le amministrazioni in regime di contabilità civilistica (i cui criteri e modalità sono stati definiti con il decreto MEF 27 marzo 2013), cui soggiacciono anche gli enti previdenziali in argomento.

Parimenti, con riferimento alla compatibilità con la *governance* delle amministrazioni che adottano il modello duale (in particolare degli enti di previdenza e assistenza) della disciplina sulle procedure e sugli organi chiamati a predisporre e approvare il bilancio preventivo e il rendiconto generale (artt. 11, comma 1, e 40 - ex 39-, comma 4), si è ritenuto che l'articolato non necessiti modifiche, in quanto le disposizioni di cui ai citati articoli recano previsioni di carattere generale circa la predisposizione (da parte del Direttore generale) e la deliberazione (da parte del competente organo di vertice) del bilancio di previsione e del rendiconto generale. Pertanto, detta disciplina sarebbe idonea a disciplinare tutta la platea

degli enti destinatari, in coerenza con quanto previsto dalle specifiche regolamentazioni di settore sulle distinte competenze degli organi.

Quanto all'invito a valutare l'opportunità di posticipare di sei mesi l'entrata in vigore del decreto, l'Amministrazione evidenzia come l'articolo 91, già nella sua corrente formulazione, preveda il differimento dell'entrata in vigore al 30 settembre successivo alla data della sua pubblicazione nella GURI, al fine di assicurare l'applicazione delle nuove regole al bilancio di previsione e al rendiconto generale del primo esercizio successivo al suindicato giorno di entrata in vigore.

Infine, le modifiche apportate direttamente dal Governo consistono in interventi, ancorché di carattere marginale, reputati necessari a fini di coordinamento del testo, nonché di aggiornamento rispetto al mutato contesto normativo.

In considerazione delle significative innovazioni apportate, sia all'articolato che agli schemi di bilancio, in virtù di previsioni normative successive ai precedenti pareri già resi, è stato richiesto un nuovo parere alla Corte dei conti sullo schema regolamentare in oggetto.

Considerato

Tanto premesso, nel rispetto del principio dell'economia degli atti procedimentali, queste Sezioni riunite integrano le precedenti citate deliberazioni con le osservazioni di seguito evidenziate riguardanti le sole specifiche modifiche apportate.

Si rinvia, dunque, ai precedenti pareri, per quanto già ivi illustrato in merito all'inquadramento generale del regolamento, all'ambito soggettivo e oggettivo del medesimo, nonché alle disposizioni rimaste invariate.

Va in ogni caso osservato, preliminarmente, come le nuove modifiche apportate allo schema regolamentare all'esame a seguito delle novelle legislative *medio termine* intervenute alla disciplina del bilancio dello Stato, risultino in linea con l'obiettivo di omogeneità dei sistemi contabili. Il provvedimento, del resto, si inserisce a pieno titolo nel processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, al fine di per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili fra loro, per soddisfare esigenze informative connesse a vari obiettivi, quali la programmazione economico finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci (cfr. Corte costituzionale, n. 184/2016 richiamata anche nel Parere di queste Sezioni riunite, n. 4/2019).

Risultano, poi, condivisibili le argomentazioni addotte dall'Amministrazione e sopra riportate, atte a ritenere non necessarie ulteriori modifiche allo schema regolamentare, a seguito delle osservazioni non condizionanti il parere favorevole mosse dalla Commissione V del Senato.

<u>Articolato</u>

Lo schema di regolamento si compone di 91 articoli e di 19 allegati ed è suddiviso in otto titoli dedicati, rispettivamente, alle disposizioni generali (Titolo I), al bilancio di previsione, alla gestione economico-finanziaria ed alla rendicontazione (Titolo II), alla gestione patrimoniale (Titolo III), alle spese delegate, alla resa dei conti ed uffici decentrati (Titolo IV), al sistema di scritture (Titolo V), ai sistemi di controllo (Titolo VI), alle disposizioni particolari (Titolo VII) e alle disposizioni diverse e finali (Titolo VIII).

Titolo I

Nel titolo I "Disposizioni generali", due importanti novità sono ravvisabili all'art. 1 fra le definizioni e denominazioni.

La prima riguarda il riferimento alla COFOG (*Classification of the functions of government*), classificazione definita a livello internazionale e utilizzata per il consolidamento funzionale della spesa pubblica. All'art. 1, comma 1, lett. g) si precisa che, in base alle linee guida contenute nel decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 12/12/2012, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 19 dicembre 2012, n. 295 (peraltro richiamato nel nuovo schema all'esame anche nelle premesse), a ciascun programma è associato uno o più gruppi di tale classificazione, corrispondenti al suo secondo livello.

Coerenti con questa nuova disposizione, le modifiche apportate agli articoli successivi, ove viene richiamata la necessità di associare i programmi ai corrispondenti gruppi COFOG, con riguardo al bilancio di previsione (art. 5), al bilancio pluriennale (art. 8), al preventivo finanziario (art. 13), al preventivo economico (art. 15), al conto del bilancio (art. 41), al conto economico (art. 43).

Questa innovazione è sicuramente da condividere atteso anche l'ambito soggettivo individuato dal richiamato DPCM 12/12/2012 (cfr. art. 1, comma 1).

Si evidenzia, tuttavia, la mancata previsione, come specificato con riguardo al bilancio dello Stato dall'art. 21, comma 2, della legge n. 196/2009, della preferenza per un raccordo "univoco" fra programmi e nomenclatura COFOG di secondo livello o comunque della necessità, nei casi in cui il programma corrisponda in parte a due o più funzioni COFOG, di indicare la relativa percentuale di attribuzione. Al riguardo potrebbe risultare non sufficiente il rinvio operato dall'art. 13, comma 5, lett. b) del decreto all'art. 4 del DPCM 12/12/2012, ai sensi del quale "nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, le amministrazioni individuano con il supporto dell'amministrazione vigilante e del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato due o più funzioni COFOG corrispondenti alla spesa del programma interessato".

Si sottolinea, inoltre, come non sia stata ripresa, nel decreto all'esame, la previsione prevista per il bilancio dello Stato di riportare un quadro contabile allegato da cui risultino anche le classi fino al terzo livello della classificazione COFOG in cui viene ripartita la spesa secondo l'analisi funzionale (art. 25, commi 4 e 5 della legge n. 196/2009).

La seconda importante novità riguarda, all'art. 1, comma 1, lett. m), la definizione del fondo pluriennale vincolato, definito quale "saldo finanziario costituito da risorse accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'amministrazione pubblica esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata", in coerenza con l'introduzione della relativa disciplina all'art. 17 (vedi *infra*).

Fra le disposizioni generali del Titolo I, altre importanti modifiche sono state apportate agli articoli 5 (principi informatori per la gestione e la formazione del bilancio di previsione) e 8 (il bilancio pluriennale).

All'art. 5, comma 9, si è stabilito che gli stanziamenti in entrata devono essere iscritti in bilancio, in relazione ai titoli, alle tipologie e alle categorie, previo accertamento, non solo della loro attendibilità e congruità, ma anche esigibilità, mentre quelli relativi alle spese sono iscritti, nel rispetto del criterio dell'esigibilità, in relazione alle missioni e ai programmi accompagnati dai corrispondenti gruppi COFOG e ai macro aggregati dell'amministrazione

pubblica. Se sulla novità del riferimento ai gruppi COFOG si è già detto, va sottolineata l'introduzione del concetto di esigibilità, in coerenza con la necessità di estendere agli enti destinatari del regolamento in esame, una nozione di competenza finanziaria omogenea rispetto a quella introdotta per il bilancio dello Stato.

Più complesse le modifiche apportate all'art. 8 riferito al bilancio pluriennale, rispondenti alla medesima esigenza di allinearne la disciplina a quella prevista per il bilancio dello Stato: in primo luogo, in coerenza con il nuovo concetto di competenza finanziaria, si prevede il carattere autorizzatorio del bilancio pluriennale, costituendo gli stanziamenti in esso previsti, limite agli impegni di spesa; si precisa, poi, che è redatto, per il primo esercizio, in termini di competenza e di cassa e, per gli esercizi successivi, in termini di sola competenza e che è aggiornato in occasione della presentazione del bilancio di previsione, dell'assestamento e delle variazioni al bilancio. Infine, viene recepito il criterio di esigibilità, in luogo di quello di scadenza, nell'ambito del piano finanziario dei pagamenti per il triennio cui il bilancio pluriennale si riferisce.

Titolo II

Le principali innovazioni allo schema di decreto riproposto all'esame di queste Sezioni riunite hanno interessato il titolo II recante la complessa disciplina del bilancio di previsione, della gestione economico-finanziaria e della rendicontazione. Trattasi, infatti, delle disposizioni che maggiormente hanno necessitato di una rivisitazione allo scopo di recepire pienamente, nel regolamento in esame, una definizione di competenza finanziaria omogenea rispetto a quella introdotta per il bilancio dello Stato, la cui definizione, contenuta nel principio contabile n.20, è stata introdotta nell'ordinamento, per il bilancio statale, ad opera del Decreto Legislativo 12 settembre 2018, n. 116.

Sono state, dunque, riviste le definizioni di "accertamento" e di "impegno", nonché apportate modifiche ad altre disposizioni, al fine di assicurare una coerenza complessiva all'impianto del regolamento.

Al riguardo, occorre preliminarmente sottolineare come le definizioni di impegno e di accertamento c.d. "qualificato" attengono strettamente alla disciplina per il bilancio dello Stato. Sono state introdotte, infatti, dal decreto legislativo n. 93/2016 e dal decreto legislativo n. 29/20182 in attuazione della delega contenuta all'art. 42 della Legge n. 196/2009 disposta espressamente "ai fini del riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e del potenziamento della funzione del bilancio di cassa, ferma rimanendo la redazione anche in termini di competenza". Pertanto, la trasposizione nel regolamento all'esame di una nozione di competenza finanziaria definita ed attuata per il bilancio dello Stato (artt. 21-bis e 34 della legge n. 196 del 2009), è stata possibile solo attraverso un contestuale adattamento degli istituti alle peculiarità del sistema contabile delle amministrazioni pubbliche destinatarie del medesimo testo regolamentare.

In primo luogo, all'art. 11, con riferimento al bilancio di previsione si sono rese necessarie modifiche tese a rendere le disposizioni coerenti con la nuova disciplina del bilancio pluriennale. Pertanto, all'elenco degli allegati al bilancio di cui al comma 5, oltre al bilancio pluriennale definito "autorizzatorio" sono previsti i prospetti riguardanti la composizione del fondo pluriennale vincolato, predisposti con riferimento a ciascun esercizio considerato nel medesimo bilancio pluriennale. Inoltre, al comma 6 del medesimo articolo, si è esteso il carattere autorizzatorio anche ai pagamenti di spesa del bilancio di previsione.

Nel preventivo finanziario gestionale (art. 13), con riferimento alle spese, in coerenza con l'introduzione del fondo pluriennale vincolato (art. 17, vedi *infra*), si richiede l'indicazione

della quota dello stanziamento di competenza costituita da quest'ultimo, destinata alla copertura degli impegni che sono stati assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi e degli impegni che si prevede di assumere nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi.

Si è introdotto, quindi, un nuovo articolo (art. 17) recante la disciplina del Fondo pluriennale vincolato, costituito da risorse accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

In merito alla correttezza della previsione di tale strumento si richiama quanto sostenuto da queste Sezioni riunite, con riferimento al bilancio dello Stato, nella delibera n. 1/2016. In tale sede si è sottolineato come la nuova nozione di competenza finanziaria operi grazie alla contestuale previsione, da un lato, della natura autorizzatoria del bilancio pluriennale, dall'altro dell'obbligo di copertura finanziaria, a prescindere dall'esercizio di imputazione della spesa. Sotto quest'ultimo profilo è proprio il fondo pluriennale vincolato a rilevare contabilmente la copertura finanziaria di spese impegnate nel corso dell'esercizio e imputate agli esercizi successivi.

Vengono analiticamente disciplinate, altresì, le modalità di costituzione e di utilizzo del predetto Fondo, il cui prospetto è allegato al bilancio di previsione.

Esso è iscritto in ciascuno degli esercizi considerati nel preventivo finanziario e nel bilancio pluriennale ed è immediatamente utilizzabile a seguito dell'accertamento delle entrate che lo finanziano, per finanziare spese impegnate esigibili nell'esercizio in corso e negli esercizi successivi.

Al riguardo, si invita a valutare di cambiare al comma 4, lett. b, il riferimento alla unità di voto, nozione non definita nel decreto, con quella di programma di cui all'art. 13, comma 5, lett. b).

Rispetto al divieto di adottare provvedimenti di variazione durante l'ultimo mese dell'esercizio finanziario, si è introdotta la deroga per le variazioni del fondo pluriennale vincolato e per quelle necessarie per consentire la reimputazione di obbligazioni già assunte agli esercizi in cui sono esigibili, oltre che per gli eventuali casi eccezionali da motivare già previsti (art. 24).

Il successivo articolo (art. 25), relativo all'esercizio provvisorio risulta modificato in coerenza con le modifiche, già illustrate, al bilancio pluriennale. Si prevede, infatti, che per la gestione provvisoria – consentita qualora manchi il bilancio di previsione formalmente deliberato o non sia intervenuta, entro il 31 dicembre, l'autorizzazione all'esercizio provvisorio – si applichi la disciplina di cui al comma 1, commisurando i dodicesimi agli stanziamenti dei capitoli previsti nell'ultimo bilancio pluriennale regolarmente approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione provvisoria.

All'art. 28, viene modificata la disciplina dell'accertamento, su richiesta, come già detto, della Commissione bilancio del Senato, nonché del Consiglio di Stato, di renderla omogenea a quella di accertamento "qualificato" prevista per il bilancio dello Stato, come noto riferita alle risorse che si prevede di riscuotere nell'anno di riferimento.

Al riguardo, va in primo luogo osservato come l'articolo dello schema di regolamento (art. 28, ex art. 27), di cui si è chiesta la revisione negli autorevoli pareri sopra richiamati, rechi la disciplina dell'accertamento considerato nella sua tradizionale concezione, ovvero quale prima fase della gestione della entrata.

Nell'ambito della disciplina del bilancio dello Stato, la nozione di accertamento "qualificato", di cui all'art. 21-bis della legge n. 196 del 2009, è invece utilizzata quale riferimento, tanto per la costruzione del bilancio preventivo (si precisa infatti che, in sede di bilancio di previsione l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare deve riferirsi a questa nozione di accertamento qualificato, dunque alle risorse che si prevede di riscuotere nell'anno di riferimento), quanto per la rappresentazione delle risultanze contabili nel rendiconto generale dello Stato (il conto del bilancio fa riferimento alle "entrate di competenza dell'anno, accertate ai sensi dell'articolo 21-bis, versate e rimaste da versare"), nonché ai fini della determinazione dei risultati differenziali nel quadro generale riassuntivo che devono tener conto, per le entrate, quanto alla competenza, delle dotazioni risultanti dall'accertamento qualificato.

Rispetto alla suddetta nozione di accertamento "qualificato", queste Sezioni riunite, nella delibera n. 3/2017, hanno avuto modo di esprimere perplessità in merito ad una scelta semantica volta ad utilizzare quale termine di riferimento la nozione tradizionale di accertamento al fine di differenziarsene. In particolare, si è osservato come la definizione stessa di accertamento "qualificato" sovrapponga al requisito dell'accertamento proprio, ovvero la sussistenza del diritto al credito, quello della "prevedibile riscossione" nell'anno di riferimento, ovvero una nozione priva dei requisiti di certezza necessari, considerata la rilevanza della stessa ai fini della collocazione o meno nelle poste di bilancio.

Per quanto sopra ricordato, nonché avendo riguardo alle peculiarità dei destinatari del regolamento, appare coerente la scelta operata nello schema oggi all'esame ove, all'art. 28, si mantiene una nozione unica di accertamento, fondata primariamente sull'esistenza del diritto di credito (indipendentemente dal suo grado di riscuotibilità) e sancendo, contestualmente, l'obbligo di registrazione dell'obbligazione giuridica attiva quando essa è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui la stessa diviene esigibile. Tanto, in piena coerenza col principio di competenza finanziaria accolto nella struttura del decreto. Si è così prevista, fra i presupposti dell'accertamento, l'imputazione all'esercizio di competenza, nonché la scadenza del credito.

Si è inoltre specificato che l'accertamento presuppone idonea documentazione e si perfeziona con atto gestionale con cui non solo si verificano i requisiti, ma anche si dà atto specificatamente dell'esigibilità del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio pluriennale.

Quanto al criterio dell'iscrizione della posta contabile nel bilancio di previsione annuale e pluriennale, si precisa che deve essere quello dell'esigibilità del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario (comma 4).

Ma soprattutto, particolarmente significativa è la previsione, al comma 5 dello stesso articolo 28, del fondo svalutazione, strumento che consente, senza introdurre una nozione distinta di accertamento, una sorta di allineamento della disciplina di quest'ultimo alla definizione di accertamento qualificato contemplata dall'art. 21 bis della legge n. 196 del 2009, adattandola alle peculiarità del sistema contabile delle amministrazioni pubbliche destinatarie del medesimo testo regolamentare: per i crediti di dubbia e difficile esazione che si prevede di accertare e per i quali non è certa la riscossione integrale, si stabilisce, infatti, l'accantonamento a detto fondo, vincolando contestualmente una quota dell'avanzo di amministrazione.

Fermo quanto sin qui evidenziato, si invita, in ogni caso, a voler valutare la possibilità di trasferire la disciplina appena richiamata (commi 4 e 5 dell'art. 28), nell'ambito della disciplina del bilancio di previsione (art. 11 e ss.).

Degna di rilievo, infine, la deroga alla regola generale introdotta al comma 6 per le partite di giro e per le operazioni per conto terzi, in ragione della specificità di tali operazioni: per esse l'accertamento avviene, in linea con la visione "tradizionale", nell'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non in quello in cui l'obbligazione è esigibile. Per le partite compensative delle spese, invece, l'accertamento avviene in corrispondenza dell'imputazione del relativo impegno.

Anche l'articolo 29 sulla riscossione è stato modificato in coerenza con il nuovo principio di competenza finanziaria accolto nel decreto all'esame. Si è infatti provveduto ad integrare il disposto con la previsione che le entrate accertate e non riscosse costituiscono i residui attivi da iscrivere nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo solo se esigibili; tali residui, di conseguenza, non coincidono più con i crediti iscritti nello stato patrimoniale. Si è poi precisato che le entrate aventi destinazione vincolata per legge, se non utilizzate per le previste finalità di spesa nell'esercizio in cui sono riscosse, confluiscono nella parte vincolata dell'avanzo di amministrazione ai fini dell'utilizzazione negli esercizi successivi.

E' stata altresì aggiornata la modalità di registrazione degli ordinativi di incasso emessi dalle entità periferiche aventi autonomia amministrativa, precisandosi che possa avvenire anche con modalità informatiche, secondo le disposizioni normative vigenti in materia.

All'art. 33, viene modificata la disciplina dell'impegno, anche in questo caso per renderla omogenea a quella vigente per il bilancio dello Stato.

In primo luogo, viene introdotto l'obbligo di registrazione dell'obbligazione giuridica passiva nel momento in cui è perfezionata, con imputazione agli esercizi in cui diviene esigibile, nei limiti degli stanziamenti di competenza del bilancio di previsione e pluriennale.

A quest'ultimo riguardo non può non sottolinearsi una marcata differenziazione rispetto alla vigente previsione di cui all'art. 34 della legge n. 196/2009, ove, per il bilancio dello Stato, si precisa che l'assunzione degli impegni è possibile solo in presenza delle necessarie disponibilità finanziarie, non solo in termini di competenza, ma anche di cassa. Quest'ultimo vincolo è reso possibile nella disciplina del bilancio dello Stato grazie all'introduzione del piano finanziario dei pagamenti, strumento parimenti previsto nello schema di regolamento all'esame quale allegato al bilancio pluriennale (cfr. art. 8). Pertanto, questo disallineamento fra le due discipline sembra tanto non giustificato, quanto superabile attraverso un apposito emendamento integrativo.

Viene eliminata la disciplina della cosiddetta "prenotazione di impegno globale", riferito a obbligazioni negoziali pluriennali, in ragione delle novità introdotte al bilancio pluriennale e già richiamate.

Sono state, invece, integrate le ipotesi di impegno automatico per estenderle ai contratti di somministrazione riguardanti prestazioni continuative, precisandosi che, nel caso in cui l'importo dell'obbligazione non sia definito contrattualmente, si provvede mediante l'istituto della prenotazione della spesa, per un importo pari alla spesa per il consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.

Si ribadisce, infine, anche sul fronte spesa, che per le partite di giro e le operazioni per conto terzi l'impegno è assunto nell'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non nell'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile.

Analogamente a quanto illustrato per l'articolo 29, anche per i titoli di pagamento (art. 35) si è provveduto ad integrare il disposto con la previsione che le spese impegnate, liquidabili o

liquidate e non ordinate e quelle ordinate e non pagate, costituiscono residui passivi da iscriversi nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo in conformità alla disciplina di cui agli art. 38 (gestione dei residui) e 42 (riaccertamento dei residui) improntata la rispetto del principio di esigibilità. Similmente, tali residui non coincidono più con i debiti iscritti nello stato patrimoniale.

Anche la modalità di registrazione dei mandati di pagamento emessi dalle entità periferiche aventi autonomia amministrativa è stata aggiornata, precisandosi che possa avvenire altresì con modalità informatiche, secondo le disposizioni normative vigenti in materia.

Come già accennato, informata all'introduzione del principio di esigibilità è la novellata disciplina della gestione dei residui (art. 38): si è previsto che le entrate accertate e le spese impegnate, non esigibili nell'esercizio considerato, sono reimputate agli esercizi in cui sono esigibili. Inoltre, l'articolo consente di conservare tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento ma non incassate, e fra i residui passivi le spese impegnate esigibili, liquidate o liquidabili, nel corso dell'esercizio ma non pagate.

Si precisa, ancora, che non costituiscono residui passivi le somme relative alle prenotazioni di impegno che confluiscono nell'avanzo di amministrazione ai sensi dell'articolo 33, comma 3, e che di esse deve darsi evidenza anche informatica. Si tratta delle prenotazioni di impegni relativi a procedure in via di espletamento rispetto alle quali, entro il termine dell'esercizio, non sia stata assunta dall'amministrazione pubblica l'obbligazione di spesa verso i terzi. In realtà, per esse, le disposizioni appena richiamate già prevedono che dette somme costituiscono economia del bilancio cui erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione. Si suggerisce, pertanto, un migliore coordinamento fra le disposizioni richiamate.

Alla disciplina sul rendiconto generale sono stati aggiunti degli allegati, in coerenza con le novità introdotte (art. 40). In particolare: il prospetto degli accertamenti e degli impegni pluriennali, quale effetto delle nuove definizioni di impegno e accertamento, che prevedono la registrazione delle obbligazioni nelle scritture contabili al momento del perfezionamento con imputazione all'esercizio o agli esercizi in cui le obbligazioni divengono esigibili (lett. b); il prospetto concernente la composizione del fondo pluriennale vincolato (lett. c).

Con particolare riguardo al conto del bilancio, all'art. 41 è previsto che il rendiconto finanziario decisionale evidenzi le spese di competenza dell'anno, impegnate, pagate o rimaste da pagare e quelle impegnate con imputazione agli esercizi successivi, che costituiscono il fondo pluriennale vincolato.

Viene modificata, in coerenza, anche la disciplina del riaccertamento dei residui e inesigibilità dei crediti (art. 42).

In primo luogo, viene previsto che, in ossequio al principio di esigibilità, in sede di riaccertamento è effettuata la reimputazione agli esercizi successivi delle entrate accertate e delle spese impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, precisando che le riduzioni relative alle spese impegnate, che si determinano in sede di riaccertamento, sono vincolate alla realizzazione delle spese cui si riferiscono.

Si prevede poi la reimputazione delle spese impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, da effettuarsi incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale vincolato, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del medesimo fondo a copertura delle spese reimputate. Si precisa poi che la costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese.

Da sottolineare, la norma di tipo organizzatorio in base alla quale, in ossequio a evidenti esigenze di flessibilità, le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e agli stanziamenti correlati dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente, necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese riaccertate, sono effettuate con provvedimento amministrativo dell'organo deliberante dell'amministrazione pubblica entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente.

Infine, l'ultimo comma è dedicato al riaccertamento "straordinario" dei residui attivi e passivi da effettuarsi nel primo esercizio di entrata in vigore del regolamento, al fine di aggiornare la situazione dei residui provenienti dagli esercizi precedenti in applicazione del criterio di esigibilità e in ragione della introduzione del fondo pluriennale vincolato.

Questa previsione appare necessaria, costituendo il suddetto riaccertamento un adempimento "straordinario", quindi unico ed irripetibile, finalizzato ad allineare la gestione dei residui ai nuovi principi contabili e, pertanto, il punto di partenza atto a segnare con certezza l'avvio del nuovo sistema. Le successive operazioni di riaccertamento dei residui andranno effettuate, infatti, necessariamente in via ordinaria.

In coerenza con la ratio dell'istituto, si prevede pertanto che, con delibera dell'organo di vertice, previo parere del collegio dei revisori dei conti o del collegio sindacale, è consentita la variazione del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente a quello in cui è effettuato il riaccertamento straordinario.

Sul punto va precisato che l'eventuale disavanzo da riaccertamento non rappresenta un indebitamento in senso proprio, ma uno squilibrio derivante, per l'appunto, dall'applicazione di nuovi principi contabili. Tuttavia, gli effetti concreti che ne potrebbero derivare, meriterebbero una particolare attenzione, potendo discendere comunque una situazione di sostanziale disavanzo e di squilibri, anche nella gestione dei pagamenti. Sotto questo profilo, non può, dunque, non sottolinearsi la mancata previsione di specifiche disposizioni volte a regolare il ripiano dell'eventuale maggior disavanzo derivante da riaccertamento straordinario.

All'art. 43 sul conto economico è stato espunto il riferimento esplicito all'articolo 2425 c.c., così come, all'art. 44 sullo stato patrimoniale, il riferimento all'art. 2424 c.c. In sostituzione si è proceduto, in entrambi i casi, ad inserire il richiamo ai principi del codice civile in quanto compatibili con lo schema previsto, rispettivamente, dall'allegato 14 e dall'allegato 16. Trattasi di interventi resi necessarie dalle modifiche agli schemi di conto economico e di stato patrimoniale del codice operati dal D. Lgs. 18 agosto 2015, n. 139.

Inoltre, è stato eliminato l'ultimo periodo del comma 1 ("lo stato patrimoniale contiene la dimostrazione dei punti di concordanza tra la contabilità finanziaria e quella economico patrimoniale risultante nei documenti di bilancio"), in quanto non più coerente con l'attuale quadro normativo di affiancamento della contabilità finanziaria a quella economico patrimoniale.

All'art. 46 si precisa che la nota integrativa deve contenere anche informazioni dettagliate riguardanti la composizione del fondo pluriennale vincolato, così come, all'art. 47, si stabilisce che la situazione amministrativa allegata al conto del bilancio evidenzia, oltre alle tradizionali voci che la compongono, la consistenza del Fondo pluriennale vincolato per le spese correnti, le spese in conto capitale e le partite finanziarie.

Quest'ultimo articolo precisa altresì che il risultato di amministrazione, in coerenza con il principio dell'esigibilità che governa la competenza finanziaria accolta nel regolamento, non

comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio; nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate ed accantonate, la differenza è iscritta nel bilancio di previsione annuale, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare.

Correttamente è stato modificato anche l'art. 49 per introdurre, quali allegati al rendiconto generale, il Prospetto degli accertamenti e degli impegni pluriennali (contenente la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi e la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi) e il Prospetto concernente la composizione del fondo pluriennale vincolato. Di conseguenza sono stati aggiunti gli allegati 18 e 19.

Gli allegati al bilancio di previsione in forma abbreviata sono stati integrati con il prospetto relativo al bilancio pluriennale autorizzatorio ed i prospetti riguardanti la composizione del fondo pluriennale vincolato, predisposti con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio pluriennale; quelli del rendiconto generale sono stati integrati con il prospetto degli accertamenti e degli impegni pluriennali e con il prospetto concernente la composizione del fondo pluriennale vincolato, reiterando, in verità , all'art. 51, quanto già stabilito all'art. 49.

All'art. 53 (ex art. 52) che disciplina l'affidamento del servizio di cassa o di tesoreria (prevedendo che per esso venga esperita apposita gara ad evidenza pubblica), è stato mantenuto soltanto il rinvio alle disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, eliminando invece quello all'art. 89 (ex art. 88) del regolamento. Tale rinvio risultava effettivamente ultroneo, a seguito della eliminazione, in quest'ultimo articolo, del riferimento alle linee guida dell'ANAC, come suggerito nel precedente parere da queste Sezioni riunite.

Titolo III

Le disposizioni in materia di gestione patrimoniale non hanno subito modifiche rispetto al testo già esaminato da queste Sezioni riunite.

Titolo IV

Lo stesso dicasi per il titolo IV "Spese delegate, resa dei conti e uffici decentrati", fatte salve modifiche marginali di adeguamento al mutato contesto normativo e regolamentare e l'introduzione, all'art. 68, fra gli allegati al rendiconto consolidato, del prospetto degli accertamenti e degli impegni pluriennali e del prospetto concernente la composizione del fondo pluriennale vincolato.

Titolo V

Fra gli articoli in materia di scritture contabili, si segnala l'art. 73 che, con riguardo alle rilevazioni finanziarie, ha precisato che si riferiscono anche alle somme rimaste da riscuotere e da pagare imputabili agli esercizi successivi, sia per le entrate che per le spese.

Titolo VI

Alla disciplina sui i sistemi di controllo è stata apportata una modifica all'art. 76, ove, in ossequio alla osservazione resa dal Consiglio di Stato nel parere richiamato, è stato espunto dal comma 1 il riferimento all'attività di collaborazione con l'organo di vertice dell'amministrazione da parte del collegio dei revisori dei conti o del collegio sindacale.

Titolo VII

Solo modifiche marginali risultano apportate al titolo VII, recante disposizioni particolari.

Titolo VIII

Quanto all'ultimo Titolo recante disposizioni diverse e finali, si segnala come, sempre in ossequio alla osservazione resa dal Consiglio di Stato nel parere richiamato, il testo dell'art. 88 sia stato integrato prevedendo che il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato - effettua un monitoraggio "annuale" al fine di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio e di consentire il perseguimento, da parte delle amministrazioni pubbliche, degli obiettivi di finanza pubblica.

L'innovazione pare consistere più che altro nella annualità del monitoraggio, risultando già previsto che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana e sul sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze, in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e "alle esigenze del monitoraggio" e del consolidamento dei conti pubblici, può essere aggiornata la rappresentazione contabile degli schemi di bilancio, allegati al presente decreto. In tal senso l'aggiunta "in relazione agli esiti di tale monitoraggio" potrebbe risultare ultronea o comunque da coordinare con la precedente richiamata disposizione.

P.Q.M.

Nelle considerazioni esposte è il parere delle Sezioni riunite della Corte dei conti.

Il Relatore

Giuseppe Maria Mezzapesa
F.to digitalmente

Il Presidente

Guido Carlino
F.to digitalmente

Depositato in Segreteria in data 19 marzo 2021.

Il Dirigente della Segreteria

Maria Laura Iorio
F.to digitalmente