RENDICONTO DELLA GESTIONE, RIACCERTAMENTO RESIDUI E PAREGGIO DI BILANCIO ALLA LUCE DEI RECENTI DECRETI CORRETTIVI AL D.LGS. N. 118/2011, DELLE NORME 2020 ANTI-COVID, DELLA LEGGE DI BILANCIO PER IL 2021 E DELLE MISURE DI SOSTEGNO ALLE IMPRESE ATTIVABILI DAGLI ENTI LOCALI ODCEC Brescia – 19 Marzo 2021

Recente giurisprudenza rilevante in materia

Approvazione rendiconto - termini

Corte dei conti, SRC Lombardia, delibera 1° febbraio 2019, n. 32/PRSE

Il termine per l'approvazione del rendiconto è stato stabilito dalla legge in considerazione della rilevanza essa che riveste nell'intero ciclo di bilancio dell'ente locale. Il rendiconto, infatti, oltre a costituire il documento attraverso il quale l'amministrazione dimostra i risultati della gestione trascorsa, costituisce un imprescindibile riferimento per la successiva programmazione finanziaria. L'importanza della tempestività nell'adozione di tale documento di bilancio è stata ribadita dall'art. 3, comma 1, lett. I), D.L. n. 174 del 2012, che, con l'introduzione del comma 2-bis nel corpo dell'art. 227 del TUEL, ha esteso alla mancata approvazione del rendiconto nei termini di legge la procedura di cui all'art. 141 TUEL, comportante la nomina del commissario ad acta e lo scioglimento del Consiglio comunale.

Su risultato d'amministrazione, avanzo e disavanzo

Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 30/2016/QMIG

L'obbligo di provvedere a ripianare il disavanzo di amministrazione di cui all'art. 188 del TUEL, nei termini e secondo le modalità ivi disciplinate, rileva a prescindere dall'organo titolare dei poteri da esercitare per il raggiungimento di tale scopo. Laddove l'applicazione del disavanzo all'esercizio in corso risulti non sostenibile da un punto di vista finanziario, lo stesso deve essere distribuito negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione avuto riguardo solo alla sua estensione minima obbligatoria triennale e salvaguardando le compatibilità economico-finanziarie del processo di programmazione. La circostanza che gli esercizi successivi superino la consiliatura in corso e coincidano con il periodo di mandato elettivo di una nuova amministrazione non costituisce impedimento giuridicocontabile all'adozione del ripiano pluriennale che deve essere obbligatoriamente adottato.

Di recente, **DM 7 settembre 2020**, di modifica del Principio contabile applicato, All. n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, al nuovo **paragrafo 9.2.24**, ha precisato che

Il disavanzo di amministrazione può essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione in ogni caso non oltre la durata della consiliatura/legislatura regionale, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo. Ad esempio, se la consiliatura/legislatura regionale termina nel corso del secondo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il disavanzo di amministrazione deve essere ripianato entro tale secondo esercizio.

Corte dei conti-Campania, delibera 20 marzo 2019, n. 62

Il risultato di amministrazione, accertato o presunto, nel nuovo sistema contabile del *d.lgs. n. 118 del 2011* deve esprimere in modo unitario, chiaro e veritiero lo stato degli equilibri dell'ente. Invero, il risultato di amministrazione "*presunto*" - che costituisce il riferimento del bilancio di previsione - non può non tenere conto dei fatti di gestione al 31.12, noti all'ente, anche se tali fatti di gestione non sono stati ancora formalmente "*accertati*" con la rendicontazione dell'anno corrispondente (*art. 188*, comma 1-bis, *TUEL*). Di conseguenza, il risultato di amministrazione presunto deve già inglobare lo squilibrio da eventuali debiti fuori bilancio, valorizzando, in chiave sussidiaria e analogica, lo strumento del fondo rischi; e ciò per evitare una falsa rappresentazione del risultato d'amministrazione e tutelare i principi di prudenza e di veridicità. In questo modo, il riconoscimento e la copertura dei debiti fuori bilancio diventano parte integrante e parallela della manovra di bilancio successiva, la quale dovrà trovare le risorse per coprire l'eventuale maggiore disavanzo emerso, nonché prendere atto dell'eventuale minore risultato di amministrazione disponibile.

Riflessione interpretativa: il principio di diritto affermato è sicuramente condivisibile per quanto riguarda i debiti fuori bilancio da sentenza esecutiva (che l'ente locale è obbligato a riconoscere), meno gli altri elencati nell'art. 194 TUEL, che l'ente ha la discrezionalità di riconoscere e, che, come tali, non costituiscono passività potenziali per quest'ultimo (salvo che, alla luce delle circostanze del caso concreto, non emerga una "significativa probabilità" di riconoscimento, cfr. Allegato 42/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 5.2, lett. h).

C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazione 2 febbraio 2016, n. 3/QMIG
Esercizio provvisorio del bilancio e utilizzo fondi vincolati - Costituzione di fondo
pluriennale vincolato - Condizione - Fondo rischi per spese legali - Ripartizione

Durante l'esercizio provvisorio del bilancio, l'ente locale può, con delibera di giunta, su
documentata relazione del dirigente competente e previo parere dell'organo di revisione,
disporre l'utilizzo di quote del risultato di amministrazione presunto (sulla base dei dati di
preconsuntivo) costituite dai fondi vincolati e dalle somme accantonate, ai fini della

prosecuzione o dell'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe un danno per l'ente.

Nel bilancio degli enti locali, sono soggette a vincolo di cassa soltanto le entrate aventi specifica destinazione stabilita dalla legge, da trasferimenti o dagli atti che dispongono prestiti; non costituiscono, invece, entrate vincolate, ma solo "destinate", quelle aventi generica destinazione a investimenti, le quali, ove non spese a fine esercizio, vanno conservate, nell'avanzo di amministrazione, tra i fondi per investimenti.

In fase di redazione del rendiconto di un comune, la costituzione di un fondo pluriennale vincolato, in assenza di impegni correlati a obbligazioni giuridicamente perfezionate, è possibile solo quando, in materia di lavori pubblici, prima della stipula del contratto, nel caso di gare già formalmente indette, sia stata effettuata una "prenotazione della spesa" per gli oneri da sostenere in relazione al quadro economico dell'opera.

Nei bilanci dei comuni, in prima applicazione delle nuove norme sull'armonizzazione contabile, il fondo rischi per spese legali deve essere determinato sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente, anche formatosi negli esercizi precedenti; ove l'onere sia particolarmente gravoso, l'ente ha, tuttavia, la facoltà di ripartirlo nel bilancio dei tre successivi esercizi.

Cassa vincolata

Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 31/2015/INPR

Con riferimento alle entrate vincolate, occorre distinguere tra

- entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, comma 3, lett. d) del <u>TUEL</u>; (rectius, vincolate, per competenza e cassa)
- entrate vincolate, ai sensi dell'art. 187, comma 3 ter, lett. d); (rectius, vincolate, solo per competenza)
- entrate con vincolo di destinazione generica. (c.d. entrate destinate)

Solo per le prime opera la disciplina prevista dagli artt. 195 e 222 del TUEL, per quanto riguarda la loro utilizzabilità in termini di cassa. Dette risorse devono essere puntualmente rilevate sia per il controllo del loro utilizzo, sia per l'esatta determinazione dell'avanzo vincolato. Pertanto, le entrate vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), possono essere utilizzate, in termini di cassa, anche per il finanziamento di spese correnti, previa apposita deliberazione di giunta, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222 TUEL (salvo quanto previsto per gli enti in dissesto dal comma 2-bis del medesimo articolo). I relativi movimenti di utilizzo e di reintegro sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria (d.lgs. n. 118/2011, all. 4-2, punto 10.2). L'utilizzo di somme vincolate riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria. L'esistenza in cassa di somme vincolate comporta che siano prioritariamente utilizzate rispetto alle anticipazioni di tesoreria.

Le entrate non gravate dai vincoli sopra indicati confluiscono nella cassa generale e sono utilizzabili per le correnti esigenze di pagamento. Il ricorso costante a somme derivanti da

risorse destinate ad investimento per il pagamento di spese ordinarie (con mancata realizzazione di programmi per mancanza di liquidità o formarsi di debiti per spese impegnate ma non pagate, perché le risorse vincolate non sono state ripristinate), potrebbe, nella valutazione d'assieme, costituire significativo sintomo di una criticità (come, peraltro, anche il ripetuto impiego delle anticipazioni di tesoreria potrebbe essere rivelatore di una crisi finanziaria strutturale), da segnalare per l'adozione delle idonee misure correttive.

Sotto il profilo della gestione di competenza, anche di queste somme deve essere tenuta adeguata evidenza, per la determinazione delle quote destinate ad investimento (e, può aggiungersi, vincolate) e non spese da riportare nel risultato d'amministrazione, che devono essere analiticamente dimostrate in nota integrativa.

Corte dei conti-Campania, delibera 18 aprile 2018, n. 59

L'utilizzo della cassa vincolata non ha un onere aggiuntivo, in quanto il tesoriere non assolve la funzione di finanziatore. Gli obblighi informativi posti dalla legge in capo al tesoriere sono oggetto necessario della prestazione complessa in cui consiste il servizio di tesoreria, che richiede una professionalità specifica tipica del settore finanziario. Non può, pertanto, applicarsi a tale servizio informativo il criterio corrispettivo previsto per le anticipazioni di tesoreria, in quanto non si utilizza danaro anticipato dal tesoriere, ma propria liquidità, corrispondente a cassa vincolata. Gli oneri informativi e organizzativi possano generare costi generali di gestione al tesoriere, ma essi rappresentano una componente implicita della prestazione dovuta, da valutare al momento dell'offerta della prestazione e della stipula della convenzione (tanto più se il servizio è stato affidato dopo l'entrata in vigore del d. lgs. n. 118 del 2011). Per tale ragione, il compenso offerto e stabilito contrattualmente al momento dell'affidamento del servizio non può che ricomprendere tutti i rischi ed i presumibili oneri prestazionali derivanti dall'attività, fatti salvi i rimedi previsti dal codice civile in caso di dimostrata eccessiva onerosità sopravvenuta.

Corte dei conti-Puglia, delibera 9 aprile 2020, n. 31

I proventi da alienazioni di immobili di edilizia residenziale pubblica ex art. 1, L. n. 560/1993, e art. 13, comma 1, D.L. n. 112/2008 (come modificato dall'art. 13, comma 1, lett. a), D.L. n. 47/2014) hanno natura di «entrate vincolate a destinazione specifica», ai sensi dell'art. 180, comma 3, lett. d), TUEL.

Corte dei conti-Liguria, delibere 8 marzo 2021, nn. 18/2021/PRSP e 20/2021/PRSP Ai sensi dell'art. 148 bis TUEL, costituiscono violazioni di norme di finanza pubblica ed irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari dell'Ente, le difficoltà di cassa con il reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria, la mancata costituzione della cassa vincolata, la lenta e scarsa attività di riscossione delle entrate tributarie e dei residui e la scarsa efficacia della lotta all'evasione tributaria, la mancata

adozione del piano della performance e la mancata certificazione da parte dell'organo di revisione della costituzione del fondo per il salario accessorio.

Su anticipazioni di cassa

Corte dei conti, SRC Molise, sentenza 28 febbraio 2018, n. 11

L'anticipazione di cassa, avente causa negoziale tipica e funzione economica di contratto di finanziamento finalizzato a sopperire a momentanee carenze di liquidità nel corso dell'esercizio, può esser ritenuta compatibile col divieto di cui all'art. 119, comma sesto, Cost., nei soli casi in cui sia concessa nel rispetto dei rigorosi parametri limitativi. In particolare, deve comunque essere di breve durata e di misura predeterminata, in modo che non costituisca un mezzo di copertura alternativo della spesa (principi trasposti nell'art. 3, comma 17, legge n. 350 del 2003). La Consulta ha enucleato la specifica causa contrattuale del rapporto di anticipazione di cassa, nella quale si combinano la funzione di finanziamento con quella di razionalizzazione dello sfasamento temporale tra flussi di spesa e di entrata, attraverso un rapporto di finanziamento a breve termine. La percentuale limitativa prevista dall'art. 222 TUEL si riferisce alle entrate accertate in conto competenza nel penultimo anno, e non anche a quelle presenti nella contabilità dell'ente in conto residui. In caso di differenza scaturisce un danno da porre a carico dell'agente contabile e a beneficio del comune.

Corte dei conti-Calabria, sentenza 12 febbraio 2020, n. 62

L'anticipazione di tesoreria non costituisce una forma d'indebitamento per l'ente locale che vi ricorre, essendo, piuttosto, un'obbligazione ex lege finalizzata a consentire agli enti locali di poter disporre di un'anticipazione di liquidità a breve termine, attinente al rapporto dare-avere tra l'ente locale ed il suo tesoriere. A seguito della dichiarazione di dissesto finanziario di un ente locale l'organismo straordinario di liquidazione ha competenza per tutti gli atti e i fatti di gestione verificatisi entro il 31/12 dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato, con esclusione delle anticipazioni di tesoreria relative a fatti di gestione successivi al 1° gennaio 2018.

Riaccertamento residui attivi e passivi

C. conti, SRC Emilia-Romagna, deliberazione 25 ottobre 2016 n. 100/PRSP Rendiconto – Entrate prive di titolo giuridico – Adozione di misure correttive – Necessità Costituisce grave irregolarità contabile e richiede, pertanto, l'adozione di idonee misure correttive la reiterata allocazione, nel rendiconto di un comune, di entrate (residui attivi) prive di titolo giuridico, con conseguente alterazione dell'avanzo di amministrazione.

Corte dei conti- Sez. Riun. in spec. comp., sentenza 24 aprile 2020, n. 4

E' legittima la cancellazione dei residui disposta in occasione del riaccertamento straordinario dei residui e non piuttosto in sede di rendiconto 2014; ciò, sul presupposto che ciascun cambiamento normativo che introduca modifiche sostanziali di prassi e abitudini amministrative non può che prevedere anche delle

misure straordinarie dirette a garantire il pieno raggiungimento dell'obiettivo che il legislatore si è prefissato.

Entrate vincolate e relative quote del risultato

C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazione 8 febbraio 2017, n. 3/QMIG Copertura delle spese con entrate vincolate e assunzione di impegni superiori alle entrate

Le gestioni vincolate preordinate a finanziare specifici interventi di spesa presuppongono un collegamento diretto e immediato fra le risorse che affluiscono al bilancio e le spese a cui le stesse sono destinate, nel senso che le prime devono sempre essere in grado di finanziare le seconde, al fine di garantire il raggiungimento degli obiettivi programmati (nella specie, l'integrale copertura dei costi del servizio essenziale di raccolta e smaltimento dei rifiuti). Pur essendo caratterizzate da una stretta correlazione tra le specifiche entrate e le relative spese, le gestioni vincolate possono dare luogo a debiti fuori bilancio nelle ipotesi in cui le stesse determinino l'assunzione di obbligazioni per importi superiori a quelli programmati e oggetto di copertura mediante le entrate vincolate.

Rientra nella competenza dell'organo straordinario di liquidazione degli enti locali in dissesto la decisione circa l'inserimento nella massa passiva della liquidazione dei debiti fuori bilancio derivanti dalla gestione vincolata delle risorse destinate al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, ove la spesa sostenuta per tale servizio non abbia trovato copertura nelle correlate entrate, costituite dalle tasse o tariffe destinate dalla legge al finanziamento del servizio stesso.

Corte dei conti-Sicilia, delibera 14 febbraio 2020, n. 9

Il giudice dei conti si esprime in ordine al riconoscimento o meno di fondi vincolati, sotto il profilo della competenza e della cassa, e quindi esclusi dal tetto di cui all'art. 23, comma 2, d.lgs. n. 75/2017, ai proventi derivanti: i) dall'incremento fino ad un massimo del 10% dei diritti ed oneri per il rilascio dei titoli abilitativi edilizi delle domande di sanatoria (art. 32, comma 40, D.L. n. 269/2003); ii) dal 50% delle somme riscosse a titolo di conguaglio dell'oblazione (art. 32, comma 41, D.L. n. 269/2003).

Accantonamenti e quote accantonate

Corte dei conti-Lombardia, delibera 30 gennaio 2019, n. 11/2019/PRSE

Nell'ipotesi in cui, nelle more della redazione del rendiconto dell'ente, emergano, a esercizio concluso, passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate, fermo restando che l'ente dovrà provvedere prima possibile alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso, per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.

Conferma del principio di diritto si trae dal **DM 1° settembre 2019**, correttivo degli allegati al d.lgs. n. 118/2011, che, al nuovo paragrafo 13 dell'Allegato 4/1, ha elevato a obbligo la rappresentazione, a preventivo e consuntivo, oltre dell'equilibrio di competenza, anche di:

- equilibrio di bilancio, calcolato al fine di tenere conto degli effetti sulla gestione di competenza derivanti dalla costituzione degli accantonamenti previsti dalle leggi e dai principi contabili e al rispetto dei vincoli specifici di destinazione;
- **equilibrio complessivo**, calcolato per tenere conto anche degli effetti derivanti dalle variazioni degli accantonamenti effettuate in sede di rendiconto, a seguito di eventi verificatosi dopo la chiusura dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce

Corte dei conti-Piemonte, delibera 5 novembre 2020, n. 132/2020/SRCPIE/PRSE

La salvaguardia degli equilibri deve essere rispettata non solo in sede previsionale, ma altresì confermata nella gestione annuale e, a tale fine, l'ordinamento degli enti locali individua precisi adempimenti, tra cui in particolare l'art. 147-quinquies, D.Lgs. n. 267/2000. L'accantonamento per passività potenziali, disciplinato al punto 9.2 dell'allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, dev'essere connesso a circostanze di fatto esistenti ed indicate almeno per sommi capi, dal momento che la legge ne consente lo svincolo solo allorché si accerti che la spesa potenziale non può più verificarsi. Se però quest'ultima non è indicata neppure con riferimento a categorie specifiche e l'appostamento viene adottato unicamente per "sopperire ad eventuali esigenze di carattere straordinario", l'accantonamento in parola risulta arbitrario ed è suscettibile di rendere problematico dimostrarne l'impossibilità di verificazione, con ciò ponendo sul bilancio un potenziale elemento di rigidità non necessaria.

Corte dei conti, Sezione delle autonomie, delibera 23 ottobre 2018, n. 21/QMIG

Ai fini di una corretta gestione finanziaria, l'emersione di un debito non previsto nel bilancio di previsione dev'essere portata tempestivamente al Consiglio dell'ente per l'adozione dei necessari provvedimenti, quali la valutazione della riconoscibilità, ai sensi dell'art. 194, comma 1, TUEL ed il reperimento delle necessarie coperture secondo quanto previsto dall'artt. 193, comma 3, e 194, commi 2 e 3 del medesimo testo unico. Gli impegni di spesa per il pagamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti e già scaduti devono essere imputati all'esercizio nel quale viene deliberato il riconoscimento. Per esigenze di sostenibilità finanziaria, con l'accordo dei creditori interessati, è possibile rateizzare il pagamento dei debiti riconosciuti in tre anni finanziari compreso quello in corso, ai sensi dell'art. 194, comma 2, TUEL, a condizione che le relative coperture, richieste dall'art. 193, comma 3, siano puntualmente individuate nella delibera di riconoscimento, con conseguente iscrizione, in ciascuna annualità del bilancio, della relativa quota di competenza secondo gli accordi del piano di rateizzazione convenuto con i creditori. Nel

caso in cui manchi un accordo con i creditori sulla dilazione di pagamento, la spesa dovrà essere impegnata ed imputata tutta nell'esercizio finanziario in cui il debito scaduto è stato riconosciuto, con l'adozione delle conseguenti misure di ripiano.

Fondo passività potenziali per concessione garanzie

C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 30/QMIG del 9 novembre 2015 Concessione di garanzie da parte di ente locale a società partecipate - Accantonamento

Il limite costituzionale del ricorso all'indebitamento per finanziare spese di investimento non esclude che gli enti territoriali possano concedere alle società partecipate garanzie finalizzate a investimenti, fermo restando il divieto di rilasciarle alle società (non quotate) che abbiano registrato perdite per tre esercizi consecutivi. Nella determinazione del limite quantitativo all'indebitamento degli enti territoriali, l'esclusione dal limite posto dall'art. 207 TUEL è consentito solo nell'ipotesi in cui sia accantonato l'intero importo del debito garantito, così precostituendo la copertura degli oneri conseguenti all'eventuale escussione

della garanzia concessa.

Corte dei conti-Piemonte, delibera 14 aprile 2020, n. 36

Secondo un costante filone giurisprudenziale, le lettere di patronage "forte" devono considerarsi una forma d'indebitamento, soggetta ai limiti dettati dall'art. 204 del TUEL. In quanto figura giuridica non codificata nei suoi elementi costitutivi, la lettera di patronage, sia "debole" che "forte" e quand'anche sottoscritta da organo funzionalmente non competente, potrebbe talora anche ritenersi idonea a far sorgere legittimo affidamento, presso il creditore destinatario, in ordine al buon esito dell'operazione di finanziamento; elemento -questo- rilevante quale possibile fonte di responsabilità, quanto meno precontrattuale ex artt. 1336 e 1337 c.c., e quindi foriero di effetti sul bilancio dell'Ente.

Con riguardo alle garanzie tipiche e atipiche a carico degli enti, il principio contabile applicato della contabilità finanziaria, punto 5.5 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 dispone che, al momento della concessione della garanzia, in contabilità finanziaria non si effettua alcuna contabilizzazione, giacché il debito è solo eventuale. Tuttavia, precisa la norma, nel rispetto del principio della prudenza, è opportuno che, nell'esercizio in cui è concessa, l'ente effettui un accantonamento tra le spese correnti, che confluisce in apposita quota del risultato di amministrazione a copertura dell'eventuale onere in caso di escussione del debito garantito. L'obbligo di appostamento contabile è parimenti, espressamente, stabilito, per le lettere di patronage c.d. "forti" dal principio contabile della contabilità economico-patrimoniale, punto 7.2 dell'Allegato 4/3 al d.lgs. n. 118/2011.

In difetto di accantonamento integrale, l'esistenza di una garanzia comporta l'obbligo di computare gli oneri per interessi, assunti con la lettera di *patronage*, nel limite stabilito dall'art. 204 del TUEL. In caso di risoluzione transattiva, con riconoscimento ai creditori di un importo inferiore a quello inizialmente preteso, le somme accantonate in eccedenza possono essere liberate.

L'assimilazione di una delegazione di pagamento a una garanzia personale, ai fini del rispetto delle norme di finanza pubbliche imposte agli enti territoriali (fra cui i limiti quantitativi all'indebitamento delle regioni, ex art. 162, comma 6, d.lgs. n. 118/2011), va effettuata sulla base del contenuto negoziale delle clausole presenti nei contratti o negli atti negoziali intercorrenti fra le parti (delegante, delegato e delegatario). In aderenza agli artt. 1268 e 1269 c.c., nonché agli orientamenti desumibili dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, la "delegazione di debito" (delegatio promittendi) aggiunge un nuovo debitore (delegato), con posizione di obbligato, accanto al debitore originario (delegante), in modo da rafforzare la posizione del creditore delegatario, mentre la "delegazione di pagamento" ha mera funzione solutoria (delegatio solvendi), prevedendo che l'obbligazione sia adempiuta da un terzo (delegato) anziché dal debitore (delegante), senza aumentare gli obbligati verso il creditore delegatario.

Fondo perdite società partecipate

Sezione regionale di controllo Liguria, 11 ottobre 2018, n. 127

Ambito soggettivo di applicazione – Misura accantonamento – Esercizio di riferimento – Necessità – Ratio normativa.

L'art. 21 del d.lgs. n. 175/2016 impone la costituzione di un accantonamento in caso di perdite registrate da tutte le società partecipate da enti territoriali, posto che il riferimento al c.d. elenco ISTAT, presente nella norma, perimetra gli enti partecipanti, non le società partecipate. L'accantonamento deve essere pari al valore della perdita registrata dalla società e, in caso di pluralità di partecipazioni, deve essere suddiviso tra gli enti partecipanti in quota proporzionale alla relativa percentuale, senza essere limitato, in termini assoluti, dal valore della frazione di patrimonio netto detenuta. Per le società che erogano servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato d'esercizio si intende la differenza tra il valore ed i costi della produzione, come declinato dall'art. 2425 codice civile nella formulazione vigente. Gli enti soci devono effettuare l'accantonamento nel primo bilancio di previsione successivo alla formale emersione del risultato negativo, palesato dall'approvazione del bilancio d'esercizio della società. Gli enti territoriali soci devono procedere all'accantonamento anche nell'ipotesi in cui sia approvato un piano di risanamento ex art. 14 d.lgs. n. 175/2016, nel quale non sia previsto alcun esborso finanziario a copertura delle perdite. Il fondo in parola ha la funzione di limitare la capacità di spesa dell'ente locale, costituendo strumento indiretto di induzione all'alienazione di partecipazioni societarie non economiche.

Corte dei conti-Piemonte, delibera 15 giugno 2020, n. 63/2020/SRCPIE/PRSE

Qualora un organismo partecipato presenti un risultato di esercizio negativo che non venga immediatamente ripianato, l'Ente locale partecipante è tenuto ad accantonare, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, l'importo corrispondente in apposito fondo vincolato del bilancio di previsione dell'anno successivo (art. 21, D.Lgs. n. 175/2016). La relazione diretta che s'instaura tra le perdite registrate dagli organismi partecipati e la conseguenziale contrazione degli spazi di spesa effettiva disponibili per gli enti proprietari a preventivo, ha l'obiettivo di una maggiore responsabilizzazione degli enti locali nel perseguimento della sana gestione degli organismi partecipati. Tuttavia, nonostante la previsione degli accantonamenti di cui sopra, il "soccorso finanziario" nei confronti degli organismi partecipati è da considerare precluso, allorché si versi nella condizione di reiterate perdite di esercizio, e di cui all'art. 6, comma 19, D.L. n.

78/2010, convertito dalla L. n. 122/2010, con disposizione confermata dall'art. 14, comma 5, D.Lgs. n. 175/2016. Per le società partecipate che gestiscono servizi di pubblico interesse in caso di crisi d'impresa è necessario predisporre un piano di risanamento, approvato dall'autorità di regolazione di settore comunicato alla Corte dei conti ai sensi dell'art. 14, comma 5, D.Lgs. n. 175/2016, che contempli il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro tre anni.

Corte dei conti-Sicilia, delibera 18 febbraio 2021, n. 25

Il giudice dei conti si esprime sulla possibilità per l'ente locale di svincolare le somme accantonate nello specifico fondo correlato al risultato d'esercizio negativo delle proprie società partecipate (art. 21, d.lgs. n. 175/2016), in particolare delle condizioni legittimanti lo svincolo derivante dal ripiano delle perdite da parte del medesimo organismo partecipato.

Entrate destinate a investimenti (e relative quote nel risultato d'amministrazione)

Corte dei conti-Piemonte, delibera 6 febbraio 2019, n. 8

In caso di deposito di una sentenza esecutiva si determina in capo all'ente l'obbligo di attivare la procedura di riconoscimento di un debito fuori bilancio, *ex art. 194*, comma 1, lett. a), *TUEL*. Nel periodo antecedente all'emissione della sentenza, il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (*All. 4/2*, punto 5.2, lett. h, *D.Lgs. n. 118 del 2011*), in presenza di contenzioso d'importo particolarmente rilevante, consente di ripartire l'accantonamento annuale, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente.

Il termine di 120 giorni previsto dall'art. 14, D.L. n. 669 del 1996, preclude al creditore la sola notifica dell'atto di precetto per avviare un'azione esecutiva nei confronti dell'ente inadempiente. Invece, sin dalla notifica della sentenza munita di formula esecutiva sorge in capo al debitore l'obbligo d'avviare la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio, nel cui ambito occorre individuare le risorse necessarie alla copertura della spesa. In proposito, i proventi da alienazione di beni patrimoniali disponibili non possono avere destinazione diversa da quelle indicate negli artt. 1, comma 443, legge di stabilità 2013 e 193, comma 3, TUEL, come modificato dall'art. 1, comma 444, salvo i casi contemplati dal TUEL in materia di dissesto (art. 255) e di accesso al fondo di rotazione di cui all'art. 243-ter e per le finalità di cui all'art. 243-bis del TUEL, nei quali detti proventi concorrono a finanziare l'intera massa passiva (Sezione autonomie, delibera n. 14//2013/QMIG).

SRC Lombardia, Deliberazione n. 81/2017/PAR

I proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni previste dal DPR n. 380/2001 (c.d. "oneri di urbanizzazione") possono essere destinati al finanziamento di spese correnti nei limiti stabiliti, dal 2018, dall'art. 1, comma 460, della legge 11 dicembre 2016, n. 232.

I proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili possono essere destinati, di regola, solo alla copertura di spese di investimento o alla riduzione dell'indebitamento, come prescritto dall'art. 1, comma 443, della legge n. 228/2012 e dell'art. 56-bis, comma 11, del decreto-legge n. 69/2013, convertito dalla legge n. 98/2013.

<u>Tali entrate possono essere utilizzate anche per il finanziamento di spese correnti esclusivamente nelle ipotesi eccezionali</u> previste dall'art. 255, comma 9, del TUEL (situazione di <u>dissesto</u>) o dall'art. 243-bis, comma 8, lett. g), del TUEL, ove l'ente abbia fatto ricorso alla procedura di <u>riequilibrio finanziario pluriennale</u> o, ancora, dall'art. 2, comma 4, del DM 2 aprile 2015 per il ripiano del maggior <u>disavanzo di amministrazione derivante dal passaggio al nuovo sistema contabile armonizzato</u>.

Corte dei conti-Marche, delibera 11 luglio 2018, n. 32

Dalla lettura dell'art. 56-bis del d.l. n. 69/2013, come riformulato dall'art. 7, comma 5, del d.l. n. 78/2015, emerge che la legge prevede espressamente il vincolo di destinazione di detti proventi. La norma, infatti, impone agli enti territoriali di destinare in via prioritaria, in sede di predisposizione del bilancio di previsione, all'estinzione anticipata dei mutui la quota del 10 per cento delle risorse nette derivanti dall'alienazione del patrimonio immobiliare disponibile (e la restante quota a spese di investimento). Qualora, nel corso dell'esercizio, non si sia provveduto ad estinguere anticipatamente prestiti, la parte non utilizzata deve confluire, in sede di rendiconto, nella parte vincolata dell'avanzo d'amministrazione, in aggiunta all'eventuale quota confluita allo stesso titolo negli esercizi precedenti, e potrà essere utilizzata nel momento in cui l'ente decida di procedere alla estinzione anticipata. Si tratta, infatti, di entrate soggette a vincoli di destinazione derivanti in modo specifico dalla normativa, che prevede dette finalità come prioritarie, senza alcuna possibilità da parte dell'ente di disporre di tali somme in maniera difforme.

Commento: l'art. 1, comma 443, della legge n. 228/2012, in base al quale "In applicazione del secondo periodo del comma 6 dell'articolo 162 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, i proventi da alienazioni di beni patrimoniali disponibili possono essere destinati esclusivamente alla copertura di spese di investimento ovvero, in assenza di queste o per la parte eccedente, per la riduzione del debito", deve ritenersi implicitamente abrogato a seguito della riformulazione dell'art. 162, comma 6, del TUEL, da parte del d.lgs. n. 126/2014 (correttivo del d.lgs. n. 118/2011), che rinvia, per l'individuazione delle entrate di parte capitale che possono finanziare spese correnti, al solo Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011 e non anche alle norme di legge pregresse (mentre quelle successive rilevano in aderenza al generale principio di successione delle leggi nel tempo). In tale direzione l'art. 7, comma 5, del d.l. n. 78/2015, successivo al d.lgs. n. 126/2014, sembra richiamare la facoltà concessa dal comma 443, mantenendolo vigente, nel momento in cui, integrando il comma 11 dell'articolo 56-bis del decreto legge n. 69/2013, convertito dalla legge n. 98/2013, aggiunge il periodo seguente: "Per gli enti territoriali la predetta quota del 10% è destinata prioritariamente all'estinzione anticipata dei mutui e per la restante quota secondo quanto stabilito dal comma 443 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228".

L'art. 1, comma 866, L. n. 205 del 2017, che consente agli enti locali di destinare i **proventi derivanti dalle alienazioni patrimoniali**, anche derivanti da piani di razionalizzazione, per finanziare le quote capitali dei mutui o dei prestiti obbligazionari in ammortamento nell'anno o in anticipo rispetto all'originario piano d'ammortamento, non possiede natura retroattiva, in quanto ha natura eccezionale, introducendo una rilevante deroga alla regola generale sull'equilibrio di bilancio corrente degli enti locali. In particolare, il comma 866, in difformità rispetto alla regola generale secondo cui i proventi delle alienazioni patrimoniali sono destinati al finanziamento di spesa d'investimento (art. 199, D.Lgs. n. 267 del 2000), consente l'utilizzo per finanziare la quota capitale di mutui e prestiti obbligazionari in scadenza nell'anno o in esercizi futuri.

Corte dei conti-Lombardia, delibera 4 marzo 2020, n. 24

Le norme in materia di vincoli di destinazione dei proventi da alienazione del patrimonio disponibile (art. 1, comma 443, L. n. 228/2012 e art. 56-bis, comma 11, D.L. n. 69/2013) non possano trovare applicazione nei confronti dei beni patrimoniali indisponibili, indipendentemente dalla loro commerciabilità. Trattasi, infatti, di norme aventi uno specifico ambito d'applicazione oggettiva che non lascia spazio a interpretazioni estensive. D'altra parte quando il legislatore ha voluto sottoporre allo stesso trattamento i beni patrimoniali disponibili e i beni patrimoniali indisponibili, non si è specificatamente riferito agli uni o agli altri; si pensi all'art. 1, comma 866, L. n. 205/2017, dove la norma ha fatto riferimento alla possibilità, per gli enti locali, di utilizzo dei proventi derivanti dalle "alienazioni patrimoniali", anche di quelli derivanti da azioni o piani di razionalizzazione, senza distinguere tra beni del patrimonio disponibile o indisponibile dell'Ente.

SRC Puglia, deliberazione 12 dicembre 2018, n. 163

L'art. 1, comma 460, della legge n. 232 del 2016, come modificato dall'art. 1-bis, comma 1, del d.l. n. n. 148/2017, convertito dalla legge n. 172/2017 dispone che, a decorrere dal 1° gennaio 2018, i proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni previste dal testo unico di cui al DPR 6 giugno 2001, n. 380, sono destinati esclusivamente e senza vincoli temporali alla realizzazione e alla manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, al risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate, a interventi di riuso e di rigenerazione, a interventi di demolizione di costruzioni abusive, all'acquisizione e alla realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico, a interventi di tutela e riqualificazione dell'ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e della tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico, nonché a interventi volti a favorire l'insediamento di attività di agricoltura nell'ambito urbano e a spese di progettazione per opere pubbliche. Da quanto sopra esposto, deriva che i proventi in parola, dal 1° gennaio 2018, possono essere destinate solo agli specifici utilizzi, attinenti prevalentemente a spese in conto capitale. Alla luce delle predette considerazioni, assumono la natura di entrate vincolate, e non semplicemente destinate

Anche l'avanzo generato dai medesimi proventi, accertato nella vigenza della normativa precedente, dovrà essere utilizzato secondo quanto prescritto dall'art. 1, comma 460.

Corte dei conti-Piemonte, delibera 23 settembre 2019, n. 70

I principi generali dell'ordinamento contabile degli enti locali affermano il divieto di finanziare spese correnti con entrate in conto capitale, alla luce dell'esigenza di assicurare il mantenimento degli equilibri di bilancio espresso dall'art. 162, comma 6, TUEL. L'utilizzo, in deroga, di entrate in conto capitale per finanziare spese correnti, può essere autorizzato solo da specifiche disposizioni di legge. Dal 1° dicembre 2018, i proventi degli oneri di urbanizzazione devono essere destinati esclusivamente agli specifici utilizzi, attinenti prevalentemente a spese in conto capitale, indicati dall'art. 1, comma 460, legge n. 232/2016, come modificato dall'art. 1-bis, comma 1, D.L. n. 148/2017. La destinazione originaria impressa ai fondi di finanziamento oggetto di trasferimento dal soggetto concedente non può essere modificata dal soggetto beneficiario del trasferimento.

Contra, Commissione Arconet, che, in risposta alla FAQ n. 28 del 19 febbraio 2018, ha precisato che l'art. 1, comma 460, della legge n. 232 del 2016, per le entrate derivanti da titoli abilitativi edilizi e relative sanzioni, individua un insieme di possibili destinazioni, la cui scelta è rimessa alla discrezionalità dell'ente, non rappresentando un vincolo di destinazione specifico ma una generica destinazione ad una categoria di spese.

Per 2020 e 2021, art. 109, comma 2, d.l. n. 18/2020 consente di destinare i **proventi delle** concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal testo unico di cui al DPR n. 380/2001 alle spese, anche correnti, necessarie a fronteggiare l'emergenza Covid.

Corte dei conti, Emilia-Romagna, delibera 31 maggio 2019, n. 35

In base al d.lgs. n. 118 del 2011, la destinazione annuale dei canoni di locazione dell'edilizia residenziale pubblica va effettuata per la parte di ricavi eccedente l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità. Gli scostamenti dai principi di detto decreto non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma possono risultare strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio, consistente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio. La destinazione annuale dei canoni può essere eseguita per la parte eccedente l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e, quindi, solo per la parte di proventi effettivamente riscossi.

C. conti, SRC Liguria, deliberazione 21 marzo 2016, n. 24/PRSE

Contratti su prodotti c.d. derivati – Flussi attivi – Omessa destinazione a spese di investimento o ad apposito fondo rischi – Grave irregolarità contabile.

Costituisce grave irregolarità contabile, per il pericolo che ne deriva a carico del bilancio di un ente locale, la mancata destinazione dei flussi attivi di contratti su prodotti c.d. derivati a spese di investimento o all'accantonamento in un fondo rischi che consenta di equilibrare eventuali successive perdite.

Avanzo libero

Corte dei conti, SRC Lazio, delibera 30 luglio 2019, n. 83

La spesa per il mantenimento di minori in casa famiglia, posta a carico del comune con provvedimento dell'Autorità giudiziaria, ha carattere di "spesa corrente a carattere non permanente", ex art. 187, comma 2, lett. d), TUEL, e può trovare copertura anche con l'utilizzazione dell'avanzo libero di amministrazione, nel rispetto dei limiti, anche temporali, delineati dall'art. 187 TUEL.

Corte dei conti, SRC Veneto, delibera 11 aprile 2018, n. 111

Dalla normativa vigente emerge il *favor* del legislatore all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione per l'estinzione anticipata di mutui, che l'ente può attuare nel rispetto dei criteri fissati con l'art. 187, comma 2, lett. *e*), TUEL, come integrato dall'art. 26-*bis*, del d.l. n. 50 del 2017, convertito dalla legge n. 96 del 2017, nonché valutando attentamente la convenienza complessiva dell'operazione, sia al momento che negli anni futuri.

Anticipazioni di liquidità

C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazione 18 dicembre 2015, n. 33/QMIG (utilizzazione e modalità di contabilizzazione)

Gli enti locali che hanno ricevuto anticipazioni di liquidità dallo Stato per il pagamento di debiti scaduti sono tenuti a sterilizzarne gli effetti nel rendiconto, per evitare che le relative entrate producano effetti espansivi della capacità di spesa nei successivi bilanci. Pertanto, gli enti sono tenuti a prevedere nel bilancio di previsione, nel titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti, un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, le cui economie confluiranno, a fine esercizio, nel risultato di amministrazione. Tale fondo va ridotto, annualmente, della quota capitale rimborsata nell'esercizio, da prevedere e iscrivere in bilancio come impegno contabile.

Corte dei conti-Piemonte, delibera 23 giugno 2020, n. 70/2020/SRCPIE/PRSE

Nei bilanci degli enti locali la sterilizzazione degli effetti che le anticipazioni di liquidità, erogate ex D.L. 35/2013, producono sul risultato di amministrazione va effettuata stanziando nel Titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, d'importo pari alle

anticipazioni incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato d'amministrazione come quota accantonata, ex art. 187 TUEL. Il fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità va ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell'esercizio. Per evitare che l'utilizzo del fondo di sterilizzazione possa produrre effetti espansivi della capacità di spesa dell'ente, l'impegno contabile per il rimborso dell'anticipazione va imputato ai singoli bilanci degli esercizi successivi in cui vengono a scadenza le obbligazioni giuridiche passive corrispondenti alle rate di ammortamento annuali. La relativa copertura finanziaria va assunta a valere sulle risorse che concorrono all'equilibrio corrente di competenza, individuate ex novo ovvero rese disponibili per effetto di una riduzione strutturale della spesa. In conformità all'indirizzo giurisprudenziale consolidato, gli enti che non avessero proceduto fin dall'inizio ad operare una sterilizzazione delle somme introitate a titolo di anticipazioni di liquidità ed avessero poi proceduto alla costituzione del fondo e al relativo accantonamento, non possono sottrarsi al criterio generale e inderogabile della necessità del recupero di un eventuale disavanzo di amministrazione.

Corte dei conti-Piemonte, delibera 5 novembre 2020, n. 130/2020/SRCPIE/PRSE

Nei bilanci degli enti locali la sterilizzazione degli effetti che le anticipazioni di liquidità erogate ex D.L. n. 35/2013, convertito dalla L. n. 64/2013, producono sul risultato di amministrazione va effettuata stanziando nel Titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, d'importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata ai sensi dell'art. 187, D.Lgs. n. 267/2000. Il fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità va ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell'esercizio. Qualora l'ente locale abbia mantenuto come residuo passivo il debito residuo d'importo corrispondente all'anticipazione ancora da restituire, una simile contabilizzazione, seppur errata, ha comportato di fatto la sterilizzazione dell'anticipazione, evitando l'espansione della spesa. L'Ente, tuttavia, per regolarizzare la posizione, deve, comunque, procedere a cancellare il residuo e ad iscrivere il FAL. Si tratta di operazione neutra ai fini del risultato di amministrazione.

Corte dei conti-Molise, delibera 13 luglio 2020, n. 44

L'art. 39-ter, comma 1, D.L. n. 162/2019 esclude la necessità di comparare i risultati di amministrazione relativi al 2019 e agli esercizi precedenti, tenendo conto, per tutti gli esercizi interessati, del maggiore accantonamento a titolo di fondo anticipazione di liquidità conseguente alla sentenza della Corte Cost. n 4/2020. L'accantonamento del fondo anticipazione di liquidità (col conseguente obbligo di calcolare l'eventuale peggioramento del risultato di amministrazione) al termine del solo esercizio 2019 non integra una violazione del giudicato costituzionale, tenuto conto del principio generale di continuità degli esercizi finanziari.

L'art. 39-ter, comma 3, D.L. n. 162/2019, trova la sua *ratio* nella necessità di "sterilizzazione" degli effetti delle anticipazioni di liquidità incassate.

Le modalità di ripiano dell'eventuale disavanzo d'amministrazione, disciplinate dall'art. 39-ter, comma 2, impongono di distinguere i casi in cui l'importo (emerso o peggiorato nel 2019) risulti inferiore o pari all'"incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità" da quelli in cui tale limite sia superato. In tale ultima ipotesi, la quota di disavanzo aggiuntiva - non operando per essa la norma derogatoria introdotta dall'art. 39-ter - sarà assoggettata alle ordinarie regole in materia di periodo di ripiano (di regola triennale, ex art. 188 TUEL), coesistendo con la quota quantificata e da ripianare ai sensi del citato comma 2 (concorrendo altresì, in caso di

peggioramento di un disavanzo già accertato nel 2018, con le quote di recupero di tale originario disavanzo ancora non ripianate).

Corte dei conti-Lazio, delibera 14 ottobre 2020, n. 99

Il Comune che, nell'ambito di una procedura di riequilibrio, riceve un'anticipazione di liquidità a valere sul fondo rotazione di cui all'art. 243-ter TUEL, è tenuto a restituirla secondo quanto previsto dalla specifica normativa di settore, non potendosi avvalere del più diluito sistema di restituzione previsto per le diverse anticipazioni di cui al D.L. 35/2013, assoggettate a diverse regole di contabilizzazione e restituzione. L'art. 39-ter, D.L. 162/2019, non può quindi essere applicato alle anticipazioni di liquidità previste dall'art. 243-ter TUEL.

Fondo di rotazione per demolizione opere abusive - contabilizzazione

Corte dei conti-sez. Autonomie, delibera 31 dicembre 2020, n. 22/SEZAUT/2020/QMIG

Il ricorso al Fondo per le demolizioni delle opere abusive non rientra nella nozione d'indebitamento in quanto le opere di demolizione, pur se realizzate dal comune, sono finanziate dall'autore dell'abuso edilizio, chiamato a rifondere le spese sostenute a tal fine dal comune. Il rischio connesso alla mancata riscossione di tale entrata da parte del comune va sterilizzato mediante congruo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, secondo le regole stabilite dai principi contabili.

Fondo pluriennale vincolato

Corte dei conti-Lombardia, delibera 12 settembre 2019, n. 352

Per la corretta contabilizzazione della spesa di progettazione rileva il riferimento agli stanziamenti sull'opera complessiva, a cui la fase progettuale è funzionalmente e strutturalmente correlata. La progettazione di un'opera, seppur articolata secondo vari livelli, non può prescindere da un quadro determinato a monte, relativamente alla sua realizzazione e, sotto il profilo contabile, relativamente a una chiara previsione ed effettiva contezza delle relative forme di finanziamento. Il conferimento di un incarico relativo alle spese di progettazione, secondo le regole predette e da contabilizzare tra le spese d'investimento, pertanto, va inserito nell'ambito di un'effettiva programmazione dell'opera, ove anche le risorse e i mezzi finanziari complessivi da utilizzare devono essere conosciuti o conoscibili ex ante, con un grado d'attendibilità tale da evitare che si faccia ricorso a un affidamento non funzionalizzato al perseguimento di un concreto interesse pubblico. Risulta, altresì, indispensabile l'accertamento della fattibilità e della finanziabilità dell'opera, quale condizione minima e imprescindibile per il conferimento di un incarico di progettazione. Ciò vale anche nell'ipotesi in cui si decida di far rientrare l'affidamento dell'incarico tra le spese correnti, dovendo l'ente, se del caso, valutare attentamente tale possibilità, pur sempre nel rispetto dei principi e delle regole contabili e del perseguimento dell'interesse pubblico della comunità amministrata.

Disavanzo - Ripiano

Corte dei conti-Campania, delibera 28 gennaio 2021, n. 3

Un Sindaco chiede alla Sezione di controllo di sapere se, ex art. 43, D.L. n. 133/2014 "è possibile utilizzare (e stanziare) il fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali anche per dare copertura allo squilibrio emerso in sede di predisposizione del bilancio di previsione non dipendente all'applicazione del disavanzo o dal finanziamento di debiti fuori bilancio, ma da una eccedenza delle spese previste (defalcate del disavanzo applicato e dei debiti fuori bilancio) sulle entrate previste". Il Magistrato ha dato un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma in esame: "L'unica interpretazione che consente di considerare l'art. 43, D.L. n. 133/2014 compatibile con la golden rule di cui all'art. 119, comma 6, Cost. è quella secondo la quale la liquidità immessa nel Fondo di rotazione non è strettamente "aggiuntiva" solo se dà copertura a spese cristallizzate (il disavanzo accertato e i DFB quantificati all'atto di approvazione del PRFP) nel complesso dei bilanci - preventivi e consuntivi - attraverso cui si compie il percorso di riequilibrio contabile". Pertanto, "non è possibile disporre del Fondo di rotazione per dare copertura allo squilibrio emerso in sede di predisposizione del bilancio di previsione non dipendente dall'applicazione del disavanzo o dal finanziamento dei debiti fuori bilancio (come previsto dall'art. 243 bis comma 6, TUEL), ma da un'eccedenza delle spese previste ("defalcate del disavanzo applicato e dei debiti fuori bilancio) sulle entrate previste".

- Il ricorso al Fondo per le demolizioni delle opere abusive non rientra nella nozione di indebitamento", con le conseguenze che ope legis discendono dall'inquadramento nei suddetti termini dell'istituto in parola.

Rendiconto ed equilibri di bilancio – in generale

C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazione 12 gennaio 2016, n. 2/QMIG Conciliazione debiti e crediti fra enti locali e società partecipate o altri enti strumentali

L'art. 11, comma 6, lett. j), d.lgs. n. 118/2011, che prevede l'inserimento nella relazione sulla gestione, da allegare al rendiconto degli enti territoriali, anche degli esiti della verifica dei crediti/debiti reciproci coi propri enti strumentali e società partecipate, è funzionale ai principi di trasparenza e veridicità dei bilanci e mira a salvaguardarne gli equilibri attenuando il rischio d'emersione di passività latenti. Fermo restando la responsabilità dell'organo esecutivo nel redigere la nota informativa di verifica dei debiti/crediti reciproci coi propri enti strumentali e società partecipate, l'obbligo d'asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di revisione sia degli enti territoriali che degli organismi strumentali/partecipati, al fine di garantirne una piena attendibilità. Tale asseverazione è obbligatoria e non prevede la corresponsione di compensi aggiuntivi. Nelle società per azioni e in accomandita per azioni è tenuto alla prescritta asseverazione il soggetto a cui è attribuita la revisione legale dei conti, ex art. 2409-bis c.c. Nelle società a responsabilità limitata, ove non sia obbligatoria la nomina del revisore legale dei conti, ex art. 2477, comma 2, c.c., è rimessa all'autonomia statutaria la facoltà di designare un organo di controllo. Per le aziende speciali e le istituzioni, l'art. 114, comma 7, TUEL prevede, per le

prime, un apposito organo di revisione e, per le seconde, che le funzioni siano esercitate dall'organo di revisione dell'ente locale. In caso di mancata individuazione, nello statuto della società a responsabilità limitata o di un consorzio, del pertinente organo di controllo interno, spetta all'ente territoriale socio individuare l'organo chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori.

Equilibrio di bilancio art. 9 legge n. 243/2012 (ex patto di stabilità interno)

Per incidenza utilizzo fondo rischi, SRC Marche n. 33/2017/PAR

Il problema si pone(va) anche per il fondo a copertura delle perdite di società partecipata o degli altri organismi strumentali o, comunque, per l'applicazione delle altre quote vincolate, destinate e accantonate del risultato di amministrazione (come per l'avanzo libero).

Dal 2019, problema venuto meno a seguito delle sentenze della Corte costituzionale n. 247/2017 e n. 101/2018 (cfr. art. 1, commi 819 e seguenti, legge n. 145/2018)

Corte costituzionale, 29 novembre 2017, n. 247

Legge rinforzata n. 243/2012 – Equilibrio di bilancio – Risultato di amministrazione e fondo pluriennale vincolato – Possibilità di utilizzazione.

L'interpretazione dell'art. 9 della legge n. 243/2012, come modificato dalla legge n. 164/2016, non può che essere quella secondo cui l'avanzo di amministrazione rimane nella disponibilità dell'ente che lo realizza. Una lettura conforme a Costituzione fa ritenere che gli enti territoriali in avanzo di amministrazione abbiano, in aderenza all'art. 10 della medesima legge rinforzata, la mera facoltà, e non l'obbligo, di mettere a disposizione delle politiche regionali e nazionali di investimento una parte o l'intero avanzo. Il risultato di amministrazione è parte integrante del complessivo equilibrio di bilancio degli enti territoriali, pertanto non può essere oggetto di "prelievo forzoso" attraverso indirette prescrizioni tecniche. L'art. 9 della legge n. 243/2012 non altera, altresì, la struttura e la gestione temporale del fondo pluriennale vincolato, non potendo incidere, sia quantitativamente che temporalmente, sulle risorse legittimamente accantonate per la copertura di programmi, impegni e obbligazioni passive concordate negli esercizi anteriori. Gli enti territoriali mantengono la piena facoltà di utilizzare il fondo pluriennale vincolato alle scadenze e per gli importi programmati.

Corte Costituzionale, 6 dicembre 2017, n. 252

Indebitamento e garanzia dell'equilibrio fra entrate finali e spese finali – Intese regionali.

Le intese previste dall'art. 10 della legge n. 243/2012, nel caso in cui un ente territoriale intenda finanziare un investimento mediante indebitamento o l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti, costituiscono lo strumento per garantire l'equilibrio di bilancio richiesto dal precedente art. 9 (fra le sole entrate e spese "finali") in riferimento all'intero comparto regionale. Ciò impone di mettere in relazione gli enti che hanno la disponibilità di "spazi finanziari" e quelli che tali spazi chiedono di utilizzare per spese di investimento da coprire con il ricorso all'indebitamento, che viene così neutralizzato nel bilancio complessivo degli enti in questione. Le modalità ed i contenuti delle intese devono

ritenersi rimessi alla disponibilità degli enti. Tuttavia, la genericità della previsione, che ne fa una disposizione di principio, potrebbe richiedere, oltre all'intervento meramente tecnico affidato al regolamento, una disciplina integrativa da adottare con atti di livello primario.

Corte Costituzionale, 17 maggio 2018, n. 101

Saldo di finanza pubblica – Risultato di amministrazione e fondo pluriennale vincolato – Preclusione e limiti di utilizzazione – Illegittimità.

L'art. 1, comma 466, della legge n. 232/2016, recante la disciplina attuativa dell'art. 9 della legge n. 243/2012, è illegittimo nella parte in cui stabilisce che, a partire dal 2020, ai fini della determinazione del richiesto equilibrio di bilancio, le spese impegnate nei precedenti esercizi debbano trovare finanziamento nelle sole entrate di competenza, senza poter utilizzare il fondo pluriennale vincolato. È illegittimo, altresì, nella parte in cui non prevede l'impiego dell'avanzo di amministrazione accumulatosi, a vario titolo, in esercizi precedenti. Ove le norme di coordinamento di finanza pubblica in esame precludessero l'utilizzazione, negli esercizi successivi, di risultato di amministrazione e dei fondi destinati a spese pluriennali, queste risorse si configurerebbero come "attivo strutturale inertizzato", inutilizzabile per le destinazioni già programmate.

SS.RR. spec. comp., 18 aprile 2019, n. 12/EL

Saldo finanza pubblica – Applicazione risultato di amministrazione – Interpretazione

Costituisce dovere del giudice adottare un'interpretazione delle norme conforme ai principi affermati in precedenti sentenze della Corte costituzionale. Alla luce delle motivazioni contenute nelle sentenze n. 247/2017 e n. 101/2018, il saldo di finanza pubblica prescritto agli enti territoriali dall'art. 1, commi 710 e seguenti, della legge n. 208/2015 (poi disciplinato dall'art. 1, commi 466 e seguenti, della legge n. 232/2016), strutturato contabilmente in aderenza alle disposizioni contenute nell'art. 9 della legge rinforzata n. 243/2012, attuativa dell'art. 81, comma sesto, della Costituzione, deve conteggiare, oltre al saldo fra le entrate e le spese c.d. finali, anche l'eventuale applicazione al bilancio di quote del risultato d'amministrazione, risorsa che, una volta accertata nelle forme di legge, rimane nella disponibilità dell'ente.

SS.RR. contr., 17 dicembre 2019, n. 20/QMIG

Equilibrio di bilancio – Obiettivi imposti da legge rinforzata n. 243/2012 – Pareggio complessivo richiesto da ordinamento contabile enti territoriali – Concorrenza.

Alle disposizioni introdotte dalla legge rinforzata n. 243/2012, tese a garantire, fra l'altro, che gli enti territoriali concorrano al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica posti in ambito europeo, strutturati secondo le regole valevoli in quella sede, si affiancano le norme aventi fonte nell'ordinamento giuridico-contabile degli enti territoriali, tese a garantire il complessivo equilibrio, di tipo finanziario, di questi ultimi.

Gli enti territoriali hanno l'obbligo di rispettare il pareggio di bilancio sancito dall'art. 9, commi 1 e 1-bis, della legge n. 243/2012, anche quale presupposto per la legittima contrazione di indebitamento finalizzato a investimenti (art. 10, comma 3, legge n. 243/2012). I medesimi enti territoriali devono osservare gli equilibri complessivi finanziari di bilancio, prescritti dall'ordinamento contabile di riferimento (aventi fonte nei d.lgs. n. 118/2011 e n. 267/2000, nonché, da ultimo, dall'art. 1, comma 821, della legge n. 145/2018) e le altre norme di finanza

pubblica che pongono limiti, qualitativi o quantitativi, all'accensione di mutui o al ricorso ad altre forme di indebitamento.

Per ulteriori approfondimenti in relazione all'equilibrio di bilancio richiesto dall'art. 9 della legge rinforzata n. 243/2012, anche come condizione per la legittima contrazione di debito finalizzato a investimenti: Circolari MEF-RGS n. 3/2019 e n. 5/2020