

RENDICONTO DELLA GESTIONE, RIACCERTAMENTO RESIDUI E PAREGGIO DI BILANCIO

ODCEC BRESCIA 7 FEBBRAIO 2025

LA RECENTE GIURISPRUDENZA RILEVANTE IN MATERIA

Obblighi del revisore sul questionario al rendiconto

Gli Organi di revisione economico-finanziaria degli Enti Locali della Regione Campania dovranno trasmettere il questionario di rispettiva competenza in ordine al rendiconto della gestione 2019 secondo le linee-guida allegate alla deliberazione n. 9/SEZAUT/2020/INPR del 19 maggio 2020 a decorrere dal 16 dicembre 2020 fino al 26 febbraio 2021. I questionari - come sopra specificati - dovranno pervenire alla Sezione, entro e non oltre il predetto termine finale, unicamente per il tramite del Sistema Contabilità Territoriale (Con.Te.), previa registrazione e abilitazione delle utenze. Il mancato rispetto del termine ultimo previsto per l'inoltro del questionario in argomento sarà considerato ex se - senza necessità di ulteriori segnalazioni o solleciti - violazione degli obblighi posti a carico dell'Organo di revisione, con conseguente adozione da parte di questa Sezione di relativa deliberazione d'inadempienza da trasmettere al rappresentante legale pro-tempore dell'ente interessato, nonché agli organi consiliari rispettivamente interessati, con ogni conseguenza di legge.

Corte dei conti-Campania, delibera 15 dicembre 2020, n. 128/2020/INPR

Corte dei conti-Campania, delibera 15 dicembre 2020, n. 129/2020/INPR

- Gli Organi di revisione economico-finanziaria degli Enti Locali della Regione Basilicata devono provvedere all'invio alla Sezione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2019 unicamente tramite l'applicativo Con.Te. entro il termine ultimo del 15 febbraio 2021.

Corte dei conti-Basilicata, delibera 15 dicembre 2020, n. 55/2020/INPR

Nel predisporre la relazione sull'esercizio economico-finanziario dell'ente locale, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, legge 266/2005, gli organi di revisione devono attenersi ai criteri e alle linee-guida definiti dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, oltre a verificare la coerenza dei dati presenti nel sistema BDAP con quanto risultante dai documenti contabili tenuti e/o approvati dall'ente, eventuali errori o incongruenze non risolte, e la coerenza delle informazioni sugli organismi partecipati, segnalando alle Amministrazioni la necessità di operare le rettifiche/integrazioni necessarie. Quanto sopra costituisce supporto operativo fondamentale e propedeutico agli approfondimenti istruttori, di cui le sezioni regionali della Corte ravvisino la necessità, in sinergia con l'attività di revisione contabile degli organi interni degli enti territoriali, al fine di assicurare le verifiche sulla correttezza formale della gestione delle risorse pubbliche e sugli esiti effettivi dell'azione amministrativa. Pertanto, è doveroso che l'organo di revisione economico finanziaria ponga la massima attenzione all'esattezza e completezza nella compilazione del Questionario, anche per evitare, in un'ottica di efficientamento dell'azione degli organi amministrativi e di controllo, una duplicazione di adempimenti, specie se tesi a emendare mere omissioni o "errori materiali", che vanno il più possibile evitati ab origine.

Corte dei conti-Piemonte, delibera 23 giugno 2020, n. 73/2020/SRCPIE/PRSE

Corte conti, SSRR in spec. comp., sentenza n. 5/2024/EL

Il legislatore pone un obbligo di compilazione delle relazioni-questionario sui bilanci di previsione e rendiconti consuntivi degli enti locali direttamente in capo all'organo di revisione di questi ultimi (in veste monocratica o collegiale, ex art. 234 d.lgs. n. 267 del 2000). Quest'ultimo, pertanto, è parte necessaria del procedimento funzionale all'esercizio dei controlli di c.d. "*legalità finanziaria*" (come definiti dalla Corte costituzionale, cfr. sent. n. 60/2013) sulla gestione di bilancio degli enti locali, essendo l'organo interno direttamente e personalmente obbligato alla compilazione e produzione delle annuali relazioni-questionario (salva l'esigenza di una necessaria collaborazione da parte dei competenti organi e uffici interni), e, come tale, legittimato e interessato a ricorrere.

In assenza di impugnazione, infatti, come precisato, in altre occasioni (SS.RR. spec. comp., sentenze n. 15/2017 e n. 7/2018), l'accertamento della Sezione regionale di controllo si consolida, assumendo un carattere di definitività, che preclude l'esistenza di un successivo "*dovere di riesame*" (in ragione del carattere magistratuale delle funzioni espletate). Le deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo, pronunciate ai sensi dell'art. 148-*bis* del TUEL, se ritenute direttamente lesive delle situazioni giuridiche soggettive dei soggetti coinvolti, *ex lege*, nel procedimento di controllo (enti locali e organo di revisione) vanno, pertanto, tempestivamente impuginate (l'esigenza di garantire tutela ai soggetti controllati era stata sottolineata anche dalla Corte costituzionale, già dalla pronuncia n. 39/2014, i cui contenuti sono stati ripresi in seguito, per tutte sent. n. 18/2019).

Il tardivo invio della relazione-questionario costituisce *ex se* un'irregolarità, in quanto non permette alla Sezione regionale di avviare il prescritto controllo sulla gestione finanziaria e contabile dell'ente locale secondo il modulo procedimentale prefigurato dalla legge (può farsi rinvio, a mero titolo esemplificativo, alle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo per la Lombardia, n. 198/2017/PRSE, per l'Abruzzo, n. 27/2015/PRSP, per la Puglia, n. 130/2017/PRSP; per la Sicilia, n. 152/2017/PRSP). In base alla normativa ora esposta, l'organo di revisione economico-finanziaria degli enti locali, oltre ai compiti ed alle responsabilità discendenti dall'art. 239 TUEL, assume anche l'obbligo della presentazione della relazione-questionario alla competente sezione regionale di controllo, nel caso di specie non nell'interesse dell'ente verificato, ma di quello pubblico alla corretta gestione finanziaria. Peraltro, l'art. 239 del TUEL, dopo la riforma operata dal d.l. n. 174 del 2012, ha suggellato tale, necessario, rapporto di collaborazione fra controllore interno (organo di revisione) ed esterno (Corte dei conti), prevedendo che anche il secondo trasmetta al primo "*i rilievi e le decisioni assunti a tutela della sana gestione finanziaria dell'ente*".

L'omissione o il ritardo concretizza un'ipotesi di inadeguato adempimento dell'incarico professionale attribuito (cfr., per es. Sezione regionale di controllo per la Sardegna, deliberazione n. 27/2017/PRSE). Altre pronunce hanno sottolineato come il medesimo debba, altresì, tempestivamente riscontrare, ove richiesto, eventuali istanze istruttorie,

pena la possibile integrazione di eventuali responsabilità penali o amministrativo-contabili (Sezione regionale di controllo per la Puglia, deliberazione n. 135/2017/PSRP).

Come chiarito da precedenti pronunce (può farsi rinvio, per esempio, alle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo per la Lombardia, n. 192/2017/PRSE e n. 198/2017PSRE, per la Puglia, n. 135/2017/PRSP e per la Liguria, n. 31/2020/PRSP), l'organo di revisione tenuto alla compilazione ed all'invio della relazione-questionario è da individuare in quello *pro tempore* in carica al momento della scadenza del termine di adempimento, e non in quello (eventualmente differente) espletante le funzioni nell'esercizio a cui la relazione fa riferimento.

Questo non esclude che il revisore cessato dall'incarico possa essere chiamato a rispondere, *ex post*, di irregolarità verificatisi durante l'espletamento del proprio mandato, secondo i principi generali in materia di responsabilità, né che, eventualmente, possa essere destinatario di richieste istruttorie, da parte della Sezione regionale di controllo, nei casi in cui ci sia esigenza di acquisire, necessariamente da costui, elementi informativi o di valutazione (che, nella generalità dei casi, possono invece essere richiesti al revisore in carica o meglio, preferibilmente, ai competenti organi interni dell'ente locale che hanno adottato gli atti).

Naturalmente, a tal fine, risulta necessaria la doverosa collaborazione degli organi interni dell'ente locale, in particolare del responsabile del servizio economico e finanziario (onerato anch'egli, peraltro, di specifici obblighi di segnalazione alla Corte dei conti, ove la gestione finanziaria possa pregiudicare gli equilibri di bilancio, cfr. art. 153, co. 6, TUEL), senza il supporto dei quali l'organo di revisione non può materialmente adempiere al proprio mandato (cfr., in proposito, Sezioni regionali di controllo per il Veneto, deliberazione n. 24/2019/PRSE, e per la Liguria, deliberazione n. 31/2020/PRSP).

Il necessario raccordo tra organi e funzionari dell'ente locale e revisore dei conti risulta funzionale all'attendibilità e completezza dei dati da produrre ai sensi dell'art. 148-*bis* TUEL, che se, da un lato, in base alla legge, non possono che presupporre la riconducibilità delle informazioni contenute alla responsabilità del secondo, dall'altro, fanno rimanere ferma quella dei primi per l'omessa o insufficiente ostensione della necessaria documentazione (amministrativa e contabile).

Una decisione di accertamento dell'inadempimento alla produzione della relazione-questionario va adottata nel rispetto del principio del contraddittorio, notiziando ente e revisore e concedendo termine per la produzione di memorie o documenti. Si tratta di un'esigenza, funzionale all'adeguata cognizione e rappresentazione dei fatti oggetto del controllo di legalità finanziaria (bilanci, rendiconti, relazioni-questionario e altra documentazione allegata o pertinente) sottolineata sia dalla Corte costituzionale (che lo ha considerato anche uno dei presupposti per legittimare la sollevazione di questioni di legittimità costituzionale nell'esercizio della funzione in esame, cfr., per esempio, sentt. n. 18/2019 e n. 244/2020) sia dalle Sezioni riunite in sede di controllo (deliberazione n. 5/2022/QMIG) che dalle Sezioni riunite in speciale composizione (per esempio, sentt. n. 8/2021/EL, nonché, sia pure sotto differente prospettiva, sentt. n. 5, 6 e 7/2023/DELC).

Approvazione del 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 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.

Modalità di espletamento dei controlli di legalità finanziaria:

SSRR, spec. comp. n. 7/2021/EL il controllo sui piani di riequilibrio, analogamente a quello previsto dall'*art. 148-bis TUEL*, pur essendo riconducibile alla tipologia dei controlli di legalità e regolarità, non può essere del tutto assimilato al tradizionale controllo di legittimità sugli atti, ponendosi in una prospettiva non statica ma dinamica. La delibera impugnata, invece, concentra il proprio giudizio negativo sul piano a causa dell'esistenza di criticità già tempestivamente rimosse dall'ente oppure non dipendenti dalla sua volontà. Così operando il controllo diventa inidoneo a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio, atteso che il confronto tra fattispecie e parametro normativo è finalizzato a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio, in aderenza al principio - da leggersi in chiave necessariamente dinamica - dell'equilibrio tendenziale (Corte cost., n. 250/2013).

Il sistema integrato dei controlli di legalità finanziaria quale strumento di avvicinamento del momento del controllo e di prevenzione di ulteriori squilibri – Corte cost. n. 115/2020

Nella sentenza si ricorda che il decreto-legge n. 174/2012 ha previsto strumenti puntuali e coordinati per prevenire situazioni di degrado progressivo nella finanza locale.

Il comma 3 dell'*art. 148-bis* del d.lgs. n. 267 del 2000 prevede che qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria, mentre l'*art. 243-quater, comma 3, del d.lgs. n. 267 del 2000* dispone che, in caso di approvazione del piano, la Corte dei conti vigila sull'esecuzione dello stesso, adottando, in sede di controllo effettuato ai sensi dell'articolo 243-bis, comma 6, lettera a), apposita pronuncia.

Si tratta controlli di legittimità-regolarità sui bilanci di natura preventiva, finalizzati a evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio (sentenze n. 39 del 2014 e n. 60 del 2013). La loro tempestiva attivazione dopo l'approvazione del piano di rientro decennale – unitamente al controllo semestrale ai sensi del combinato disposto dei commi 3 e 6 dell'*art. 243-quater del d.lgs. n. 267 del 2000* – può interdire quelle gestioni che hanno costretto il legislatore a intervenire per l'ulteriore prolungamento della procedura di predissesto.

A tal fine, la sentenza richiama la possibilità, per la Corte dei conti, in sede di controllo, di ordinare gli incombenti istruttori previsti dall'*art. 3, comma 8, della legge n. 20/1994*, che dispone che *“la Corte dei conti può richiedere alle amministrazioni pubbliche ed agli organi*

di controllo interno qualsiasi atto o notizia e può effettuare e disporre ispezioni e accertamenti diretti. Si applica il comma 4 dell'articolo 2 del decreto-legge 15 novembre 1993, n. 453".

Su attualizzazione valutazione ai fini della richiesta di misure correttive ex art. 148-bis e dell'adozione del provvedimento di preclusione dei programmi di spesa
SSRR spec. comp., sentenze n. 4/2020 e n. 18/2020

Autotutela e rendiconti enti locali – limiti ad esercizio
SSRR, spec. comp., sentenza n. 16/2022/EL

CASSA VINCOLATA

Sezione Autonomie, deliberazione n. 31/2015/INPR (vedi anche n. 3/2016/QMIG)

Con riferimento alle entrate vincolate, occorre distinguere tra

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

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 non spese da riportare nel risultato d'amministrazione, che devono essere analiticamente dimostrate in nota integrativa.

Autonomie, deliberazione n. 17/2023/QMIG

Nelle ipotesi di entrate vincolate dalla legge o dai principi contabili alla effettuazione di una spesa, il vincolo di destinazione specifico, rilevante sia per la gestione di competenza che per quella di cassa, in assenza di indicazioni puntuali o univoche da parte della legge o dei principi contabili, si concretizza con l'approvazione dei previsti strumenti di programmazione che operino la scelta tra destinazioni talora eterogenee o alternative. Le

entrate indicate dalla Sezione remittente si considerano vincolate nei termini di cui in motivazione¹.

Corte conti, SRC Emilia-Romagna, deliberazione n. 167/2022/VSG

La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2022, ha avviato un'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso. Il questionario consta di due sezioni: nella prima si annoverano quesiti concernenti le verifiche di cassa e nella seconda vi rientrano domande relative al fondo rischi da contenzioso. Il Comune è stato selezionato ai fini dell'indagine. Dall'analisi delle risposte fornite dall'ente e dai verbali di cassa la Sezione:

- accerta il mancato accantonamento delle giacenze vincolate, nonostante l'ente abbia accertato sanzioni amministrative ex art. 208 del Codice della strada, e pertanto, richiama l'organo di revisione ad una più attenta, corretta e completa stesura dei verbali di cassa dai quali emergano le vicende genetiche afferenti alla gestione della liquidità, espressamente richieste dalla normativa dell'armonizzazione contabile (artt. 180, 195, 222, TUEL);
- in merito all'individuazione del fondo rischi da contenzioso, rileva la mancata adozione di una delibera di Giunta volta alla ricognizione del contenzioso (testimoniata dal mancato invio delle lettere annuali di aggiornamento ai legali dell'ente e del mancato accantonamento nel bilancio 2021-2023), inoltre, la Sezione, prende atto del successivo accantonamento al fondo rischi da contenzioso nel bilancio 2021, peraltro calcolato in modo forfettario, in contrasto con i principi dell'armonizzazione contabile, rammentando la specifica responsabilità che grava sugli organi dell'ente e sull'organo di revisione, in termini di puntuale e analitica vigilanza sul contenzioso pendente, come sulla corretta quantificazione degli accantonamenti relativi. La Sezione richiama specificamente l'organo di revisione alla verifica degli obblighi di accantonamento di cui è chiamato ad attestare la congruità, nonché sull'esigenza di una puntuale ed analitica ricognizione che esclude, per i motivi indicati in premessa, l'utilizzo della modalità di controllo a campione.

In termini, la più recente delibera SRC Emilia Romagna n. 16/2023

Corte dei conti-Piemonte, delibera n. 114/2021/SRCPIE/PRSE

La Corte sottolinea l'importante della corretta gestione della cassa vincolata: sul tema, nel rinviare a quanto analiticamente indicato al punto 10 dell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011, riguardante la contabilizzazione dell'utilizzo degli incassi vincolati degli enti locali, richiama quanto indicato al punto 10.4 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011) nella parte in cui evidenzia che nel corso dell'esercizio, sulla base del flag attribuito agli ordinativi di incasso e di pagamento ai sensi degli articoli 180, comma 3, lettera d), e 185, comma 2, lettera i), del TUEL, sia l'ente

¹ L'intervento normativo successivo alla delibera n. 17/2023/QMIG, Art. 5, comma 6-octies, d.l. n. 60/2024, convertito da legge n. 95/2024: Al fine di semplificare la gestione della liquidità degli enti locali, anche in considerazione delle esigenze di normalizzazione dei tempi di pagamento dei debiti commerciali, al testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) all'articolo 180, comma 3, lettera d), le parole: «da legge,» sono soppresse;
- b) all'articolo 185, comma 2, lettera i), le parole: «stabiliti per legge o» sono soppresse;
- c) all'articolo 187, comma 3-ter, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Il regime vincolistico di competenza si estende alla cassa solo relativamente alle entrate di cui alle lettere b) e c)».

che il tesoriere sono in condizione di determinare il saldo di cassa libero e il saldo di cassa vincolato. Sulla base dell'art. 180, comma 3, lett. d), TUEL, infatti, è il responsabile del servizio finanziario o altro dipendente individuato dal regolamento di contabilità che sottoscrive l'ordinativo d'incasso nel cui ambito devono essere indicati eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti dalla legge, da trasferimenti o da prestiti. Analoga considerazione vale, ai sensi dell'art. 185, comma 2, lett. i), TUEL, per i mandati di pagamento, nel cui ambito dev'essere indicato il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti.

Sul punto, richiama anche quanto affermato dalla Sezione delle Autonomie con la delibera n. 31/2015, nella parte in cui ha posto in evidenza come si debba avere adeguata evidenza contabile delle entrate vincolate ai fini della corretta ricostruzione delle poste che incidono sul risultato di amministrazione. Un non adeguato monitoraggio di tali poste contabili, infatti, potrebbe comportare la mancata apposizione di vincoli nel risultato di amministrazione, con la conseguente alterazione della relativa quota disponibile.

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 irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari dell'ente, le difficoltà di cassa con 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 e la mancata certificazione da parte dell'organo di revisione della costituzione del fondo per il salario accessorio.

SRC Lazio, deliberazione n. 7/2021

È da sottolineare l'importanza in termini generali, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari). L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o dalla volontà di terzi finanziatori) traspare chiaramente nell'articolo 195 del Tuel che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di queste risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria. A questo fine, l'articolo 180, comma 3, del Dlgs 267/2000 ha previsto, alla lettera d), che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, «gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti». Allo stesso modo, il successivo articolo 185, comma 2 ha imposto, alla lettera i), che anche i mandati di pagamento attestino «il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti».

Corte dei conti-Lombardia, delibera 15 ottobre 2019, n. 388

Sul se alcune specifiche entrate (somme attribuite ex lege n. 386/1975 e risorse introitate a titolo di TARI) possano essere considerate o meno a natura vincolata. In linea coi principi elaborati in materia dalla Sezione delle autonomie (delibera n. 31/2015/INPR), devono ritenersi entrate vincolate per cassa le somme trasferite ex lege n. 386/1975 a titolo di compensazione finanziaria a favore di "comuni italiani di confine". Circa le seconde, la Sezione rinvia alla propria delibera n. 157/2019, in cui ha ampiamente approfondito la fattispecie relativa alla gestione vincolata delle risorse derivanti dal servizio di raccolta e smaltimento rifiuti negli enti in dissesto finanziario, ponendo a fondamento delle proprie conclusioni quanto sostenuto dalla Sezione delle Autonomie (delibera n. 3/SEZAUT/2017) e, successivamente, positivizzato dal legislatore con l'art. 36 del d.l. n. 50/2017.

Corte dei conti-Toscana, delibera 10 marzo 2022, n. 33/2022/PRSE

La mancata considerazione, nella cassa vincolata dell'ente, dei proventi da sanzioni stradali, determina la non corretta e integrale contabilizzazione dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come invece previsto, rispettivamente, dall'art. 180 TUEL per le modalità di riscossione e dall'art. 195 per il loro successivo utilizzo. Tale irregolarità: i) non permette di definire l'ammontare complessivo delle entrate vincolate nella destinazione e l'eventuale loro impiego per il pagamento di spese correnti nel corso dell'esercizio ex art. 195 TUEL; ii) non consente la valutazione del rispetto dell'art. 222 TUEL in materia di anticipazione di tesoreria; iii) comporta una non corretta rappresentazione del fondo di cassa nel conto presentato dal tesoriere dell'Ente e allegato al rendiconto della gestione; iv) determina l'inosservanza dei principi contabili di attendibilità, veridicità e integrità del bilancio ed è anche suscettibile d'incidere sulla corretta gestione dei flussi di cassa e sulla loro verificabilità; v) comporta una distorta

rappresentazione dei dati di consuntivo e deve perciò essere corretta, garantendo una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa.

Corte dei conti, SRC Emilia Romagna, delibera n. 44 del 10 giugno 2024

Circa le risorse finanziarie derivanti dal PNRR, si rileva la mancata indicazione nei verbali di cassa dell'Organo di revisione, nonché le eventuali movimentazioni, anche negative, afferenti le poste del PNRR e richiama, altresì, l'Organo di revisione ad attuare una più completa stesura dei verbali di cassa.

Corte dei Conti Emilia-Romagna Sez. contr., Delib., 20 marzo 2023, n. 37

Il fondo cassa rappresenta la somma delle disponibilità liquide dell'Ente, ed è dato dalla somma algebrica del fondo cassa al 1° gennaio dell'esercizio considerato, delle riscossioni e dei pagamenti contabilizzati nel corso nel medesimo esercizio. Nel corso della gestione il tesoriere distingue la liquidità dell'ente in parte libera e vincolata. L'art. 180, D.Lgs. n. 267/2000 prescrive, al c. 3, lett. d), che l'ordinativo d'incasso riporti, fra le altre annotazioni, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti", e dal lato della spesa, l'art. 185 TUEL impone, al comma 2, lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino "il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti". In caso di crisi d'insufficienza dei fondi liberi, nel rispetto dei limiti previsti dall'art. 195 TUEL, il tesoriere provvede all'utilizzo delle risorse vincolate per pagare spese correnti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ex art. 222 TUEL. Successivamente, ai sensi dell'art. 195, con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate che sono state utilizzate per il pagamento di spese correnti. La ricostituzione dei vincoli è perfezionata con l'emissione di appositi ordinativi d'incasso e pagamento di regolazione contabile. Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (all. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011) prescrive espressamente che "Il mancato utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento delle spese correnti ai sensi dell'articolo 195 del TUEL comporta l'attivazione dell'anticipazione di tesoreria e, conseguentemente, la relativa spesa per interessi passivi. È pertanto necessaria, da parte degli enti, la massima attenzione nella gestione della propria liquidità, compresa quella temporaneamente depositata presso altri conti correnti e di depositi, al fine di evitare che l'ente vada in anticipazione quando dispone di risorse liquide e la relativa spesa per interessi". Appare prioritario, pertanto, l'implementazione di adeguate verifiche di cassa onde accertare le reali consistenze fra cassa libera e vincolata. La determinazione della giacenza di cassa vincolata al momento dell'avvio della nuova contabilità armonizzata, disciplinata dal D.Lgs. n. 118/2011, è stata oggetto di apposita disciplina in un paragrafo (il 10.6) del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (All. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011), risultando funzionale alla riduzione dei rischi di successiva emersione d'insufficienza di risorse per il finanziamento delle spese a cui le entrate vincolate erano destinate. La Sezione delle Autonomie, con la delibera n. 31/2015, ha avuto modo di precisare che il vincolo di cassa opera esclusivamente per le "entrate vincolate a destinazione specifica individuate dall'art. 180, c. 3, del T.U.E.L." restando conseguentemente escluse dall'obbligo sia le entrate di cui all'art. 187, c. 3-ter, lett. d, TUEL, che le "entrate con vincolo di destinazione generica". La destinazione delle risorse vincolate

rappresenta quindi una sorta di condizione apposta al loro utilizzo, al fine di garantire il raggiungimento della finalità pubblica programmata. La corretta gestione della cassa vincolata rileva pertanto ai fini degli equilibri di bilancio e in particolare alla corretta determinazione della situazione finanziaria dell'ente pubblico. Laddove nei verbali di cassa non emergano o emergano solo parzialmente i dati volti a chiarire i profili genetici della liquidità, né quelli funzionali volti a delineare l'entità degli obblighi di restituzione delle giacenze e le avvenute somme rimaste a debito, né infine l'eventuale profilo vincolistico di dette somme, si palesano lacune conoscitive indispensabili per la corretta determinazione del risultato di amministrazione: sia in ordine all'entità delle somme destinate alla ricostituzione delle giacenze vincolate (art. 195 TUEL), sia all'eventuale entità delle somme concesse con l'anticipazione di tesoreria (art. 222 TUEL) e di quelle da restituire al tesoriere in occasione della chiusura dell'esercizio. Ciò anche in riferimento a quanto sancito dall'art. 187, c. 3 bis, TUEL, a mente del quale è fatto divieto agli enti in crisi di liquidità l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, anche perché, come noto, su detta delibera l'Organo di revisione è chiamato a esprimere il proprio parere.

Su anticipazioni di cassa

Il ricorso all'anticipazione di tesoreria reiterato nel tempo costituisce sintomo di latenti squilibri nella gestione finanziaria e potrebbe mascherare forme di finanziamento a medio o lungo termine. L'istituto dell'anticipazione di tesoreria ha, difatti, carattere eccezionale e deve essere utilizzato per il superamento di crisi di liquidità meramente temporanee e non divenire mezzo ordinario e fisiologico di gestione per il pagamento delle spese. L'utilizzo improprio dell'anticipazioni di tesoreria (e delle entrate vincolate) può rappresentare, in sostanza, una elusione dell'articolo 119 della Costituzione, che consente di ricorrere all'indebitamento solo per finanziare le spese di investimento. La rilevanza delle tensioni nella gestione di cassa è anche attestata dall'articolo 148, commi 2, del Tuel, in virtù del quale il ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria costituisce uno dei possibili indicatori di squilibrio finanziario di un Ente, al verificarsi dei quali il ministero dell'Economia e delle Finanze - dipartimento della Ragioneria generale dello Stato - può attivare la procedura di verifica sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile degli enti locali.

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO DEL LAZIO - DELIBERAZIONE N. 45/2021

Corte dei conti-Lombardia, delibera 19 marzo 2021, n. 32

La mancata restituzione dell'anticipazione di Tesoreria al termine dell'esercizio dev'essere particolarmente attenzionata, poiché costituisce il sintomo di una reale difficoltà dell'Ente di fare fronte alle attività ordinarie con risorse proprie. L'anticipazione di Tesoreria è una forma di finanziamento a breve termine, a cui l'Ente ricorre per far fronte a momentanei problemi di liquidità. L'utilizzo di questo strumento finanziario ha carattere eccezionale e avviene nei casi in cui la gestione del bilancio abbia generato, principalmente in conseguenza della mancata sincronizzazione tra il flusso delle entrate e la decorrenza dei pagamenti, temporanee carenze di cassa in rapporto ai pagamenti da effettuare in un dato momento.

Al contrario, il reiterato ricorso ad anticipazioni di tesoreria, anche nell'ipotesi in cui non superi il limite previsto dall'art. 222, Tuel, e cioè i tre dodicesimi delle entrate accertate con riferimento ai primi tre titoli, rischia di divenire un mezzo ordinario e fisiologico di gestione per il pagamento delle spese, indice di latenti e reiterati squilibri nella gestione finanziaria, da non collegare pertanto al mero disallineamento temporale tra incassi e pagamenti. Il fenomeno potrebbe mascherare altresì forme di finanziamento a medio o lungo termine, con conseguente elusione dell'art. 119 Cost., che consente di ricorrere ad indebitamento solo per finanziare le spese d'investimento.

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. **In termini, SGR Campania n. 274/2021**

Impignorabilità giacenze di cassa

Art. 159 TUEL e Corte cost., sentenza n. 211/2003

Ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dei commi 2, 3 e 4, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, e 97, primo comma, della Costituzione, nella parte in cui non prevede che la impignorabilità delle somme destinate ai fini indicati alle lettere a), b) e c) del comma 2 non operi qualora, dopo la adozione da parte dell'organo esecutivo della deliberazione semestrale di preventiva quantificazione degli importi delle somme destinate alle suddette finalità e la notificazione di essa al soggetto tesoriere dell'ente locale, siano

emessi mandati a titoli diversi da quelli vincolati senza seguire l'ordine cronologico delle fatture così come pervenute per il pagamento o, se non è prescritta fattura, delle deliberazioni di impegno da parte dell'ente stesso.

Gestione attiva della liquidità

La possibilità di gestione attiva della propria liquidità da parte del Comune, nella prospettiva di ottenere un rendimento maggiore rispetto alla tesoreria, è da ritenere incompatibile con il vigente quadro normativo in materia, almeno così come delineato fino al termine di sospensione del sistema di tesoreria mista (salvo che non rientrino tra le eccezioni di cui al terzo periodo dell'articolo 35, comma 8, del decreto legge 1/2012, come pure specificato dalla circolare del ministero dell'Economia e delle Finanze n. 11 del 24 marzo 2012). Del resto - ai sensi dell'articolo 209 del Tuel - il servizio di tesoreria è finalizzato anche alla custodia di titoli e valori e agli adempimenti connessi previsti dalla legge, dallo statuto, dai regolamenti dell'ente o da norme pattizie. Il sistema di tesoreria mista, infatti, ha subito una radicale riforma a opera del d.l. 1/2012, il quale ha previsto la sospensione della tesoreria mista e l'introduzione del sistema di tesoreria unica, limitando, quindi, l'attività dei tesorieri comunali alla cura dei pagamenti e delle riscossioni, senza possibilità di gestire la liquidità dell'ente. Secondo la circolare Mef n. 11 del 24 marzo 2012, peraltro, «sono invece esclusi da questo circuito (tesoreria unica statale) i titoli e depositi che costituiscono accantonamenti per fondi di previdenza a capitalizzazione per la quiescenza del personale dipendente, i valori mobiliari provenienti da atti di liberalità di privati, che hanno posto uno specifico vincolo di destinazione al lascito, nonché gli investimenti temporanei di risorse rivenienti da operazioni di indebitamento non sorrette da contributo pubblico. L'esclusione dall'applicazione delle norme di tesoreria unica per le somme provenienti da operazioni di mutuo, prestito e altre forme di indebitamento per le quali non è stato previsto alcun sostegno dello Stato, delle regioni e di altre pubbliche amministrazioni generalizza l'applicazione di una norma già prevista per gli enti locali (articolo 14-bis del decreto legge 151/1991 convertito con legge 202/1991). Queste somme restano depositate presso il tesoriere/cassiere dell'ente, ovvero presso altro istituto bancario.

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO DEL VENETO - PARERE N. 116/2021

Modello Piano annuale flussi di cassa

Art. 6 c. 1 del decreto-legge 155/2024 ha disposto: "Al fine di rafforzare le misure già previste per la riduzione dei tempi di pagamento, dando attuazione alla milestone M1C1-72 bis del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, adottano entro il 28 febbraio di ciascun anno, un piano annuale dei flussi di cassa, contenente un cronoprogramma dei pagamenti e degli incassi relativi all'esercizio di riferimento. Il piano annuale dei flussi di cassa è redatto sulla base dei modelli resi disponibili sul sito istituzionale del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato."

Il piano è articolato temporalmente in trimestri e l'elaborazione delle previsioni di cassa deve essere realizzata sulla base della codifica SIOPE aggregata, come espressa nello schema, ma è consentito per gli enti che lo ritenessero più utile e agevole a livello di compilazione seguire una ulteriore articolazione sempre sulla base dei codici SIOPE.

Anticipazioni di liquidità a restituzione pluriennale

Contabilizzazione anticipazioni liquidità e ripiano eventuali disavanzi

- **C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 19/2014/QMIG** (su natura anticipazioni liquidità ex d.l. n. 35/2013) e **deliberazione n. 33/2015/QMIG** (su contabilizzazione entrate da anticipazioni liquidità al fine di mantenere funzione impressa dal legislatore);
- **C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 28/2017/QMIG** (contabilizzazione anticipazioni liquidità da parte delle regioni; pronuncia **superata da Corte cost. n. 80/2021**)

Anticipazioni di liquidità – contabilizzazione e ripiano disavanzi nel caso delle regioni (precipitati applicativi conseguenti a Corte cost. n. 4/2020 e n. 80/2021)

Rinvio a Corte conti, SRC Liguria, deliberazione n. 70/2021/PARI (relazione allegata, paragrafi 1.11.1 e 2.3.6) e **art. 52, comma 1-bis, d.l. n. 73/2021²**.

C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazione 18 dicembre 2015, n. 33/QMIG (utilizzo 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

² 1-bis Al fine di garantire il coordinamento della finanza pubblica, l'esercizio delle funzioni fondamentali e l'erogazione dei servizi pubblici essenziali da parte degli enti locali, in attuazione delle sentenze della Corte costituzionale n. 4 del 28 gennaio 2020 e n. 80 del 29 aprile 2021, l'eventuale maggiore disavanzo al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente, derivante dal riappostamento delle somme provenienti dalle anticipazioni di liquidità di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e al decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, sterilizzate nel fondo anticipazione di liquidità, distinto dal fondo crediti di dubbia esigibilità, a decorrere dall'esercizio 2021 è ripianato in quote costanti entro il termine massimo di dieci anni, per un importo pari al predetto maggiore disavanzo, al netto delle anticipazioni rimborsate nel corso dell'esercizio 2020.

1-ter. A decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali iscrivono nel bilancio di previsione il rimborso annuale delle anticipazioni di liquidità nel titolo 4 della spesa, riguardante il rimborso dei prestiti. A decorrere dal medesimo anno 2021, in sede di rendiconto, gli enti locali riducono, per un importo pari alla quota annuale rimborsata con risorse di parte corrente, il fondo anticipazione di liquidità accantonato ai sensi del comma 1. La quota del risultato di amministrazione liberata a seguito della riduzione del fondo anticipazione di liquidità è iscritta nell'entrata del bilancio dell'esercizio successivo come "Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità", in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto è data evidenza della copertura delle spese riguardanti le rate di ammortamento delle anticipazioni di liquidità, che non possono essere finanziate dall'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità stesso.

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.

Su utilizzo FAL ai fini del FCDE:

- C. conti, SSRR spec. comp., sentenze n. 21/2017/EL e n. 26/2016/EL (legittimavano utilizzazione), superate da **Corte cost., sentenza n. 4/2020** (sollevata da C. conti, SSRR spec. comp., ordinanza n. 5/2019/EL) che ha dichiarato illegittimo art. 2, comma 6, del d.l. n. 78/2015, che consentiva utilizzo del FAL ai fini della dimostrazione di congruità del FCDE

Su rideterminazione FCDE in caso di cancellazione di residui attivi:

- SRC Umbria, deliberazione n. 34/2018
- SSRR spec. comp., sentenza n. 4/2020/EL

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.

Anticipazioni a enti in piano di riequilibrio

Corte costituzionale, sentenza n. 224/2023

- 1) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 43, comma 1, del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133, convertito in legge 11 novembre 2014, n. 164, nella parte in cui non prevede che l'utilizzo delle risorse agli stessi enti attribuibili a valere sul fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali di cui all'art. 243-ter del TUEL, deve avvenire solo a titolo di cassa;
- 2) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 43, comma 2, del d.l. n. 133 del 2014, come convertito, nella parte in cui non prevede che è garantita idonea iscrizione nel fondo anticipazione di liquidità di una somma di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio e non restituite, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata.

Riaccertamento residui attivi e passivi

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.

Corte dei conti-Emilia Romagna, delibera 12 aprile 2021, n. 52

Il mantenimento di residui attivi risalenti può comportare un'indebita dilatazione della spesa. Il mantenimento di residui attivi eventualmente inesigibili nel conto del bilancio incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione dell'avanzo di amministrazione. Al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui risalenti anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, occorre attivare per tempo idonee procedure di ricognizione e verifica delle singole posizioni

creditorie/debitorie, finalizzate al loro progressivo esaurimento; di conseguenza, dev'essere posta attenzione nell'operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza. Al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale, il legislatore ha stabilito che, al termine di ciascun esercizio e prima dell'inserimento in bilancio dei residui, l'ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie/debitorie; considerata la finalità della norma, deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale: l'ente, cioè, non può limitarsi a verificare la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione delle singole poste, ma deve accertare l'effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento.

Corte dei conti-Lombardia, delibera 14 aprile 2021, n. 60/2021/PRSE

Sebbene il punto 9.1. del principio 4.2. allegato al D.Lgs. n. 118/2011 non imponga automaticamente la cancellazione dei residui attivi trascorsi tre anni dalla scadenza del credito non riscosso, tuttavia, il mantenimento di quelli più risalenti, anche oltre il termine ordinario di prescrizione, costituisce un'evenienza eccezionale, che dev'essere oggetto di adeguata ponderazione da parte dell'ente.

Quanto al ripiano del disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui, la Sezione evidenzia che, secondo il disposto dell'art. 4, comma 2, D.M. 2 aprile 2015, il controllo del ripiano del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui va effettuato verificando "se il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno risulta migliorato rispetto al disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione cui il rendiconto si riferisce, aggiornato ai risultati del rendiconto dell'anno precedente". Pertanto, qualora il risultato di amministrazione al 31 dicembre, dopo tutti gli accantonamenti, i vincoli e le somme destinate, risulti positivo, il maggior disavanzo derivante dal passaggio alla contabilizzazione armonizzata e dai primi accantonamenti obbligatori previsti da tale normativa, fra cui in particolare, il fondo crediti di dubbia esigibilità, deve ritenersi ripianato e, conseguentemente, l'ente non ha più ragione di continuare ad applicare la quota di ripiano del relativo disavanzo.

In merito alla quantificazione del fondo contenzioso e alle modalità di mappatura del rischio di soccombenza connesso alle cause pendenti, la Sezione richiama la giurisprudenza di questa Corte (cfr. deliberazioni Campania n. 125/2019/PRSP, per il Lazio n. 18/2020/PRSE e per la Lombardia n. 69/2020/PRSE) che ha fatto riferimento, ai fini della classificazione delle passività potenziali tra passività "probabili", "possibili" e da "evento remoto", agli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare allo IAS 37 e all'OIC 31.

Corte dei conti, sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, n. 26 del 29 gennaio 2024.

Al fine di conferire trasparenza ed affidabilità ai bilanci, il legislatore impone alle amministrazioni comunali di effettuare, al termine di ogni esercizio, un'operazione di riaccertamento. Questa pratica è finalizzata a verificare lo stato delle posizioni creditorie, assicurando che solo le voci per le quali si possa prevedere una riscossione con un grado di

certezza ragionevole vengano inserite nel bilancio. L'esistenza di residui inesigibili nel bilancio incide negativamente sull'attendibilità del risultato di amministrazione, come previsto dall'art. 187 del TUEL. Pertanto, diventa imperativo attivare tempestivamente procedure di ricognizione e verifica per le posizioni creditorie di dubbia sussistenza, risalenti nel tempo, al fine di assicurare gli equilibri nella gestione finanziaria.

Modalità alternative di riscossione e transazioni

Corte conti, sez. giur. Umbria, sentenza 24 febbraio 2022, n. 9

La giurisprudenza ha più volte rimarcato come sia sindacabile una transazione ove irragionevole, altamente diseconomica o contraria ai fini istituzionali. Il medesimo principio trova applicazione nel senso che è altrettanto sindacabile è la scelta di non concludere una transazione palesemente vantaggiosa, in applicazione del più generale principio in base al quale il limite all'insindacabilità delle scelte discrezionali della P.A. risiede nell'esigenza di accertare che l'attività svolta si sia ispirata a criteri di ragionevole proporzionalità tra costi e benefici. In conclusione, costituisce danno erariale non addivenire a una transazione palesemente vantaggiosa, da determinarsi in misura pari alla differenza tra il costo complessivo sostenuto per la soccombenza e quello che sarebbe derivato dalla conciliazione.

Per una ricostruzione complessiva dei presupposti e limiti entro cui concludere transazioni, può farsi rinvio a:

Corte conti Campania, Sez. contr., deliberazione 25 maggio 2022, n. 31

Corte dei conti-Umbria, delibera 13 luglio 2022, n. 64

E' possibile per un comune dare il proprio assenso a un accordo, avente ad oggetto crediti tributari, con un imprenditore in crisi per la ristrutturazione dei debiti ai sensi dell'art. 182-bis, R.D. 16 marzo 1942, n. 267, fermo restando il rispetto di tutti i requisiti di legge, mentre non è applicabile la disciplina della transazione fiscale, derogatoria rispetto al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ad eccezione delle fattispecie tassativamente previste dall'art. 182-ter, R.D. n. 267/1942, ossia per i soli tributi amministrati dalle Agenzie fiscali.

Corte dei conti-Toscana, delibera 2 luglio 2021, n. 40

L'art. 182-bis legge fallimentare può trovare applicazione ai crediti, non solo tributari, di spettanza degli enti locali, qualora non possano essere oggetto di transazione fiscale ai sensi dell'art. 182-ter.

Corte dei conti-Molise, delibera 13 agosto 2021, n. 72

Disamina generale sulla definizione delle controversie tributarie mediante conciliazione giudiziale e alle pattuizioni in ordine al compenso spettante al legale dell'Ente.

Corte dei conti-Abruzzo, delibera 10 novembre 2021, n. 343

Parere in merito alla possibilità di accettare un pagamento a titolo transattivo, mediante assolvimento parziale da parte di soggetti terzi, rispetto alle posizioni debitorie di una

società in stato di liquidazione, nei confronti della quale sia stata infruttuosamente esperita una procedura esecutiva.

Corte dei conti-Basilicata, delibera 27 febbraio 2020, n. 4

La Sezione ritiene che l'inderogabilità della normativa tributaria e la vincolatività della funzione impositiva non consentano agli enti locali di sottrarsi, qualora sussistano i presupposti, dall'irrogazione di eventuale sanzione pecuniaria prevista dalla legge in caso di omesso versamento dei tributi locali, ferma la possibilità del Giudice eventualmente adito di accertare la sussistenza o meno delle varie condizioni prescritte dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente nel caso sottoposto alla sua cognizione.

Corte dei conti-Molise, delibera 13 marzo 2020, n. 15

Esclude l'applicazione dell'istituto della *datio in solutum* (art. 1197 c.c.) alle obbligazioni tributarie, con particolare riferimento al pagamento dei tributi locali

Corte dei conti-Piemonte, delibera 14 aprile 2020, n. 35

Su (im)possibilità da parte di un ente locale di accettare, in luogo dell'adempimento di un'obbligazione tributaria, consistente nel pagamento dell'imposta dovuta, una prestazione diversa costituita dalla cessione di un terreno. La Sezione rappresenta che l'ordinamento, in via generale, disciplina detta ipotesi di *datio in solutum* nell'art. 1197 c.c., in base al quale "il debitore non può liberarsi eseguendo una prestazione diversa da quella dovuta, anche se di valore uguale o maggiore, salvo che il creditore lo consenta". Ma osserva che l'obbligazione tributaria deve rispettare propri principi, quali: quello di legalità di cui all'art. 23 Cost., di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., da cui derivano i precetti dell'universalità, della progressività, nonché dell'uguaglianza del carico tributario a cui si ricollega il principio d'imparzialità disciplinato dall'art. 97 Cost.; si evidenzia, in tal modo che dev'essere il legislatore a disciplinare le fattispecie di tributo alle quali è possibile adempiere mediante prestazioni diverse dall'esatto adempimento. A tal fine il legislatore ha disciplinato specifiche ipotesi di adempimento mediante *datio in solutum*, per le imposte sui redditi con l'art. 28-bis, D.P.R. n. 602/1973, e per l'imposta sulle successioni e donazioni nell'art. 39, D.Lgs. n. 346/1990, in entrambi i casi in materia di beni culturali. Va osservato che l'istituto disciplinato dall'art. 1197 c.c. non va confuso con la compensazione, ex art. 8, comma 1, L. n. 212/2000, concernente -Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente-. Conseguentemente, in assenza di una normativa specifica al riguardo, relativa ai tributi locali, non è possibile il ricorso generalizzato all'istituto della *datio in solutum* ex art. 1197 c.c. previsto dal legislatore esclusivamente per le imposte sul reddito e per l'imposta sulle successioni e donazioni, in materia di beni culturali. Inoltre, l'accettazione di una prestazione in luogo dell'adempimento di un debito tributario determinerebbe come conseguenza la cancellazione di residui attivi. Ciò inciderebbe in modo negativo sul risultato di amministrazione in particolar modo qualora dette prestazioni venissero considerate generalmente ammesse e la facoltà venisse riconosciuta a tutti i contribuenti in assenza di una disciplina specifica e tassativa.

ENTRATE VINCOLATE E DESTINATE

Corte cost. n. 110/2022 su entrate vincolate delle regioni

Il ricorso contestava alla regione, in costanza di un piano di rientro del disavanzo di amministrazione, la possibilità di attribuire un vincolo di destinazione ad alcune entrate straordinarie non aventi natura ricorrente, atteso che l'art. 42, comma 5, lettera d), del d.lgs. n. 118 del 2011, evocato quale parametro interposto (art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., in materia di armonizzazione dei bilanci), prevede che ci si possa avvalere di tale facoltà *“solo se la regione non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio”*.

Secondo Corte cost., il ricorrente ha ommesso di considerare che il vincolo alle risorse oggetto della previsione impugnata non è attribuito dalla medesima norma regionale, bensì direttamente dalla legge statale. Pertanto, non viene in rilievo la lettera d) della suddetta disposizione, bensì la precedente lettera a) (*“a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;”*). La fattispecie è stata, dunque, ricondotta nei vincoli *«previsti dalla legge statale nei confronti delle Regioni»*, come chiarito anche nel paragrafo 9.7.2 dell'All. 4/1 al d.lgs. n. 118 del 2011.

SSRR spec. comp., sentenza n. 23/2019/EL

Risparmi da rinegoziazione dei mutui da contabilizzare fra *“entrate destinate”* e, come tali, utilizzabili per ripiano disavanzi da riaccertamento straordinario dei residui ex DM 2/4/2015.

Sezione delle autonomie, deliberazione 8 febbraio 2017, n. 3/QMIG

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.

Corte conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 13/2013/QMIG

L'art. 255, comma 9, del TUEL consente agli enti in dissesto di utilizzare anche le alienazioni di beni per il finanziamento della massa passiva debitoria, anche di parte corrente, possibilità estesa, sulla base di quanto disposto dall'art. 243-bis, comma 8, lett. g), del TUEL, anche agli enti che hanno fatto ricorso al piano di riequilibrio finanziario pluriennale (in termini, fra le altre, SRC Lombardia, delibera n. 81/2017/PRSP).

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

Sul riconoscimento o meno della natura di entrate vincolate, sotto il profilo della competenza e della cassa, dei proventi derivanti da:

- 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);
- 50% delle somme riscosse a titolo di conguaglio dell'oblazione (art. 32, comma 41, D.L. n. 269/2003).

Corte dei conti-Emilia Romagna, delibera 14 giugno 2022, n. 64/2022/PRSE

I contributi rientranti nel PNRR hanno natura di risorse vincolate (sia in termini di competenza sia in termini di cassa) soggette a stringenti obblighi di monitoraggio e rendicontazione. In particolare, sul punto, assume specifico rilievo il D.M. Economia e finanze 11 ottobre 2021, che all'art. 3, comma 3, stabilisce le regole contabili di tali risorse, chiarendo che *“con riferimento alle risorse del PNRR dedicate a specifici progetti gli enti territoriali e i loro organismi e enti strumentali in contabilità finanziaria accendono appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione o del bilancio finanziario gestionale al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico”*. L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o derivante da trasferimenti o prestiti) emerge dall'art. 195 TUEL che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché, dopo la novella apportata dal D.Lgs. n. 126/2014, la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria (delibera della Sezione delle autonomie della Corte dei conti, n. 31/2015/INPR). A tal fine, l'art. 180, comma 3, lett. d), TUEL, prescrive che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, *“gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti”*. Allo stesso modo, il successivo art. 185 impone, al comma 2, lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino *“il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti”*. La determinazione della giacenza di cassa vincolata è oggetto di disciplina nel principio contabile, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 10.6.

Corte dei conti-Campania, delibera 28 febbraio 2022, n. 9

Considerato che non è previsto un termine per l'utilizzazione delle somme trasferite dallo Stato per attuare misure urgenti di solidarietà alimentare, con conseguente obbligo di restituzione in caso di mancata utilizzazione, l'ente s'interroga in ordine alla possibilità di destinare parte residua del fondo alimentare 2020 a copertura del costo che dovrebbe sostenere per il servizio di mensa scolastica erogato nella scuola dell'infanzia e in quella primaria. Al quesito il Collegio ritiene di dare risposta negativa: la parte residua del fondo alimentare 2020 non può essere destinata a *“copertura generalizzata ed in favore di tutti gli utenti”* del costo del servizio mensa scolastica, *“che altrimenti dovrebbe sostenere l'Ente”*. Nella fattispecie, vengono in rilievo trasferimenti statali erogati a favore del livello di governo più vicino ai cittadini per una specifica destinazione (c.d. vincoli derivanti da trasferimenti). Si tratta, infatti, di risorse vincolate a una specifica finalità di solidarietà alimentare nell'ambito delle misure adottate per fronteggiare gli effetti economici negativi della pandemia in corso, che non possono essere distratte da tale finalità. Non è previsto un

termine per l'utilizzazione di tali risorse da parte dei Comuni. Nel caso in cui, entro l'esercizio finanziario, l'Ente non riesca a impegnare la spesa correlata al trasferimento finalizzato, l'economia concorre alla determinazione del risultato di amministrazione e confluisce nella quota vincolata da destinarsi con le modalità dettate dall'art. 187 Tuel e dai principi contabili. Pertanto, con riferimento al quesito oggetto d'esame, qualora le somme di cui si discorre non fossero state impegnate entro il 31 dicembre 2020, esse avrebbero dovuto costituire quota vincolata del risultato di amministrazione 2020.

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

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.

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

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 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.

Corte conti Emilia-Romagna Sez. contr., Delib., 13 febbraio 2023, n. 27

L'art. 56-bis, c. 11, D.L. 69/2013, impone agli enti territoriali di destinare all'estinzione anticipata dei mutui, e quindi alla riduzione del proprio indebitamento, il 10% delle risorse nette derivanti dall'alienazione del patrimonio immobiliare disponibile e la restante quota a spese d'investimento; ciò implica che, 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. Trattandosi, di entrate soggette a vincoli di destinazione, non residua in capo all'ente alcun margine di discrezionalità, e la relativa giacenza è assoggettata alle regole stabilite per i vincoli di cassa, ex artt. 180 e 195, TUEL.

Commento: l'interpretazione appare necessitante di approfondimenti in ragione della declaratoria di incostituzionalità, da parte di Corte cost., sentenza n. 189/2015, dell'originaria formulazione dell'art. 56-bis del d.l. n. 69/2013, disposizione che imponeva di destinare il 10 per cento delle entrate da alienazioni immobiliari esclusivamente alla riduzione del debito. L'art. 7, comma 5, d.l. n. 78/2015, invece, approvato subito dopo la declaratoria di incostituzionalità, prevede che gli enti territoriali destinino la ridetta quota del 10 per cento "prioritariamente" all'estinzione anticipata dei mutui e, "per la restante quota" (in caso di assenza di debito o di sua intervenuta estinzione) secondo quanto stabilito dal comma 443 dell'articolo 1 della legge n. 228/2012, vale a dire anche ad investimenti.

Corte dei conti-Piemonte, delibera 19 marzo 2019, n. 23

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.

Commento: su art. 56-bis, norma eccezionale, interpretazione appare condivisibile. Su art. 1, comma 443, legge n. 228/2012 occorre forse approfondimento, visto che si tratta di norma ricognitiva di un principio contabile di carattere generale, in base al quale le entrate di parte capitale (anche da eventuale alienazione di patrimoniali indisponibili) finanziano spese di parte capitale, salvo le eccezioni previste dalla legge.

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.

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 destinati 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.

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, 2021 e 2022, 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

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.

Corte dei conti-Emilia Romagna, delibera 21 gennaio 2019, n. 3

Sulla possibilità di finanziare, con i proventi derivanti dalle sanzioni stradali, la realizzazione e la manutenzione di impianti di videosorveglianza, destinati anche al controllo e alla sicurezza stradale.

Corte dei conti-Marche, delibera 6 marzo 2019, n. 12

I risparmi derivanti da operazioni di rinegoziazione dei mutui costituiscono "entrate" da destinare a investimenti, salvo le eccezioni previste dalla legge (per esempio, fino al 2024, è consentito utilizzo libero)

Corte dei conti-Puglia, delibera 4 agosto 2020, n. 81

In materia di fondi a gestione vincolata (TARI e proventi da contravvenzioni al codice della strada) da parte di Ente in stato di dissesto finanziario.

Corte dei conti-Puglia, delibera 9 febbraio 2018, n. 19/PAR

In assenza di una previsione normativa atta ad imprimere un vincolo di destinazione analogo a quello previsto per le entrate di parte capitali dei canoni da affrancazione, i canoni enfiteutici di cui agli artt. 9 e 10, L. n. 1766 del 1927, costituiscono entrate non vincolate.

Corte dei conti-Friuli Venezia Giulia, delibera 11 maggio 2017, n. 41

La destinazione dei proventi da urbanizzazione dev'essere esclusivamente correlata, in un'ottica volta ad assicurare la copertura degli interventi necessari a consentire l'insediamento umano nel territorio, alle specifiche ipotesi previste dalla legge; non è ammissibile per l'ente lo scomputo dell'entrata corrispondente al provento relativo al permesso di costruire (pur teoricamente compensata da una futura eventuale minore spesa) al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge.

Corte dei Conti-Lazio Sez. contr., Delib., n. 61/2022/PAR

Le entrate da oneri di urbanizzazione e i fondi della contrattazione decentrata confluiscono nella cassa disponibile dell'OSL trasferita nella massa attiva dell'OSL. Si tratta di entrate che ricadono nella gestione vincolata dell'ente che passa a quella dell'OSL, salvo il ripristino del vincolo a chiusura del dissesto.

Corte dei Conti-Sicilia Sez. contr., Delib., n. 95/2022/PAR

Ai sensi dell'art. 3-bis, D.L. n. 174/2012, convertito dalla L. n. 213/2012, i comuni in stato di dissesto finanziario sono destinatari di un contributo del Ministero dell'Interno destinato ad incrementare la massa attiva gestita dalla commissione straordinaria di liquidazione; sulla scorta dei principi generali, appare logico affermare che una volta emesso il decreto di finanziamento, quest'ultimo, a prescindere dal lasso di tempo intercorso per il suo effettivo accreditamento, deve necessariamente essere destinato, in quanto vincolato, a incrementare la massa attiva che, nello specifico, deve obbligatoriamente tenerne conto, in quanto contributo destinato esclusivamente a tale finalità: detto vincolo è disposto con il decreto ministeriale di attribuzione delle somme, di cui l'accREDITAMENTO rappresenta solamente la fase esecutiva. La gestione del contributo de quo rientra nelle esclusive competenze gestionali del Ministero e della commissione di liquidazione.

Corte dei conti-Emilia Romagna, delibera 10 febbraio 2016, n. 18

Alla luce del vigente quadro normativo, si ritiene sussistente ed attuale, anche in assenza dell'emanazione del decreto di cui all'art. 25, comma 2, L. n. 120 del 2010, il vincolo sulle entrate derivanti dalle sanzioni stradali, per la parte destinata agli enti proprietari delle strade ove è stato effettuato l'accertamento delle violazioni, in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 142, commi 12-bis/12-quater, D.Lgs. n. 285 del 1992.

Corte dei conti-Veneto, delibera 6 aprile 2016, n. 254

Non potendo dubitarsi della natura precettiva ed imperativa dell'art. 208, commi 4 e 5-bis, del vigente Codice della Strada, le regole che disciplinano l'impiego dei proventi delle sanzioni stradali, che si traducono nell'imposizione di un vincolo di destinazione ex lege, devono ritenersi ineludibili. Ne consegue che la loro violazione concretizzi un'irregolarità contabile ed un comportamento non conforme alla sana gestione finanziaria.

Corte dei conti-Piemonte, delibera 25 maggio 2016, n. 64

L'Ente ha escusso una polizza fideiussoria costituita da una ditta privata a favore del Comune a garanzia dei lavori di ripristino ambientale, conseguenti a coltivazione di cava su un terreno di proprietà privata, per l'esecuzione dei quali il Comune deve sostituirsi al soggetto inadempiente. L'importo escusso e il conseguente utilizzo sono stati inseriti a partite di giro. Con l'assumere direttamente la realizzazione delle opere sia pure inizialmente affidate al privato, il Comune, lungi dal divenire il mero esecutore di una determinazione altrui, mantiene quella discrezionalità ed autonomia decisionale che escludono le relative transazioni dal novero dei servizi conto terzi. La corretta procedura da seguire dev'essere individuata nell'inclusione del relativo importo nell'avanzo vincolato, con corrispondente eliminazione del residuo passivo. Occorre ancora ricordare che il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, al paragrafo 9.2 consente l'applicazione, anche prima dell'approvazione del rendiconto, o in costanza di esercizio provvisorio, dell'avanzo vincolato. Infatti, se da un lato il principio ricorda come non sia conforme ai precetti dell'art. 81 Cost., realizzare il pareggio di bilancio, in sede preventiva, attraverso l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non ancora accertato a seguito dell'approvazione del consuntivo dell'esercizio precedente, dall'altro permette l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione presunto costituite dai fondi vincolati e dalle somme accantonate.

Corte dei conti Puglia Sez. contr., Delib., (ud. 24 gennaio 2023) 31 gennaio 2023, n. 9

L'obbligazione per i permessi di costruire è "articolata in due quote":

- 1) la prima ("oneri di urbanizzazione") è immediatamente esigibile, ed è collegata al rilascio del permesso, salva la possibilità di rateizzazione;
- 2) la seconda ("costo di costruzione") è esigibile nel corso dell'opera ed, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera.

Pertanto, la prima quota è accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso, mentre "la seconda è accertata a seguito della comunicazione di avvio lavori e imputata all'esercizio in cui, in ragione delle modalità stabilite dall'ente, viene a scadenza la relativa quota (3.11 dell'All. 4/2 al D.Lgs n. 118/2011).

Ciò sta a significare che anche i crediti derivanti dal rilascio dei permessi di costruire possono dar luogo a entrate di dubbia e difficile esigibilità e, pertanto, richiedere la loro svalutazione mediante congruo accantonamento a FCDE, salvo che non si tratti di "crediti assistiti da fideiussione" (3.3 dell'All. 4/2 cit.).

Giova sottolineare anche il punto 3.7.1 del Principio contabile 4.2 in base al quale "le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari e le liste di carico sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui sono emessi il ruolo, l'avviso di liquidazione di accertamento e le liste di carico, a condizione però, che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto (nei casi in cui la legge consente espressamente l'emissione di ruoli con scadenza nell'esercizio successivo).

Corte conti Emilia-Romagna Sez. contr., Delib., 13 febbraio 2023, n. 27

Rileva la mancata destinazione di entrate da alienazione alle finalità di cui all'art. 56-bis, D.L. n. 69/2013, inserito dalla legge di conversione n. 98/2013, e pertanto, richiama l'ente a una corretta applicazione della normativa, rammentando che tali entrate sono soggette ai vincoli di destinazione derivanti in modo specifico dalla normativa, senza alcuna possibilità da parte dell'ente di disporre di tali somme in maniera difforme a quanto prescritto.

Corte conti-Veneto, delibera 27 febbraio 2023, n. 52

L'imposta di soggiorno può finanziare solo specifici ambiti funzionali inerenti al turismo, come declinati dall'art. 4, c. 1, d.lgs. n. 23/2011, e non quelli riferibili soltanto in via mediata e incidentale all'ambito turistico. Infatti, la disposizione d'interesse non corrisponde a formula aperta, bensì a previsione che individua separatamente in termini specifici e rigorosi, singole fattispecie, quali:

- 1) interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive;
- 2) interventi di manutenzione, fruizione e recupero di beni culturali ed ambientali locali;
- 3) servizi pubblici locali inerenti ai predetti interventi.

Corte dei conti, SGR Lazio, sentenza 10 aprile 2017, n. 69

Responsabile finanziario ritenuto responsabile del danno erariale causato all'ente locale per l'utilizzo di somme a destinazione vincolata (mutuo) ad altri fini (maggiori costi sopportati dal Comune per ritardati pagamenti a valere su fondi ricevuti con destinazione vincolata, ma utilizzati per altri scopi).

Corte dei conti Sez. I App., Sent., 4 aprile 2022, n. 152

Condanna il funzionario di un IPAB, destinataria di un contributo regionale, per averne sviato l'utilizzo rispetto alla destinazione prevista dall'ente erogante. La responsabilità del fatto non è stata interamente imputata al suddetto funzionario, in quanto per la regolarità delle procedure contabili e amministrative attinenti le entrate vincolate è necessario il contributo sia del servizio finanziario, del tesoriere (che non dovrebbe accettare gli ordinativi d'incasso, nel caso in cui i vincoli di destinazione non risultano regolarmente apposti) e dell'organo di revisione (che nell'ambito delle ordinarie verifiche di cassa deve accertare le modalità di gestione delle entrate aventi specifica destinazione e della concordanza fra contabilità dell'ente e contabilità del tesoriere in relazione a tali poste): lo sviamento dei finanziamenti vincolati ad altre finalità (copertura delle spese correnti) e il successivo mancato reintegro degli stessi non si sarebbero potuti realizzare se anche altri soggetti, interni all'IPAB (il responsabile dell'Ufficio finanziario e il direttore generale) o ad essa legati da specifici obblighi di verifica e controllo della contabilità (il tesoriere e il revisore dei conti), avessero svolto il proprio ruolo con la diligenza ad essi richiesta, stante i ruoli rivestiti e se fossero stati, quanto meno, osservanti del principio del buon andamento dell'azione amministrativa. In forza di ciò la Corte ha condannato il funzionario preposto, pur riconoscendo la sussistenza di una responsabilità parziale anche in capo al responsabile dell'ufficio finanziario dell'ente, nonché della banca tesoriera e del revisore dei conti dell'ente stesso.

ACCANTONAMENTI A BILANCIO E QUOTE ACCANTONATE NEL RISULTATO

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 verifica, 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 crediti di dubbia esigibilità

Corte dei conti-Campania, delibera 14 ottobre 2019, n. 196

La Sezione ricostruisce la natura del FCDE come atipico fondo rischi, con funzione di salvaguardia rispetto ad un rischio operativo, chiarendo che il FCDE è un istituto che opera sul terreno "macro" del raggiungimento effettivo degli equilibri di bilancio, consentendo di raggiungere il saldo di equilibrio nella continuità degli esercizi finanziati, attraverso una incidenza sul risultato d'amministrazione (artt. 187/ 188 TUEL) e del saldo di equilibrio per competenza (art. 162 TUEL).

Diversamente, talvolta, il legislatore si occupa di definire i criteri di copertura "micro" delle singole spese, individuando la tipologia di risorse da drenare come risparmio pubblico ed il criterio di calcolo delle stesse. Così accade nel caso della TARI e della "copertura" del ciclo di gestione dei rifiuti sul territorio comunale. In proposito, ai sensi dell'*art. 1, comma 654, L. n. 147/2014*, la tariffa deve assicurare la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio, ad esclusione dei costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Il Comune non può sottrarsi agli effetti svalutativi e alla necessità di ulteriori coperture e deve attenersi ai criteri di legge per il calcolo del FCDE.

Corte dei conti Puglia Sez. contr., Delib., (ud. 24 gennaio 2023) 31 gennaio 2023, n. 9

Anche i crediti derivanti dal rilascio dei permessi di costruire possono dar luogo a entrate di dubbia e difficile esigibilità e, pertanto, richiedere la loro svalutazione mediante congruo accantonamento a FCDE, salvo che non si tratti di "crediti assistiti da fideiussione" (§ 3.3 dell'All. 4/2 cit.).

Corte conti, Emilia Romagna, delibera 9 febbraio 2023, n. 24/2023/PRSE

L'Organo di revisione, esercitando la propria funzione di collaborazione con l'organo consiliare di cui al c. 1, lett. a), art. 239 TUEL, è chiamato anzitutto a un'attività di monitoraggio nel tempo che si può articolare non solo nell'esame del trend del FCDE, ma anche nella valutazione di altri indicatori, quali, ad esempio: indicatore di velocità di riscossione che misura la capacità di esazione dei crediti dell'ente e che si ottiene calcolando

il rapporto tra le riscossioni in c/competenza e gli accertamenti; tasso di formazione dei residui attivi che misura il livello di formazione dei residui attivi per effetto della gestione dell'esercizio considerato e che si ottiene calcolando il rapporto tra la differenza degli accertamenti e le riscossioni in c/competenza e gli accertamenti; tasso di smaltimento dei residui attivi che misura il grado di riscossione dei residui attivi provenienti dagli esercizi precedenti che si ottiene calcolando il rapporto tra le riscossioni in conto residui e i residui passivi iniziali e tutti gli altri indicatori di misurazione delle performance delle entrate di cui all'art. 18-bis, D.Lgs. n. 118/2011. Quando dai monitoraggi effettuati sulla riscossione emergano criticità, l'organo di revisione è tenuto a suggerire all'ente di intraprendere percorsi virtuosi improntati a maggiore efficienza.

Fondo rischi contenzioso

Il risultato di amministrazione, accertato o presunto, nel sistema contabile del *D.Lgs. n. 118 del 2011* deve esprimere in modo unitario, chiaro e veritiero lo stato degli equilibri dell'ente. 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 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.

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

L'allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011 (cfr. punto 5.2. lettera h) prevede l'obbligo per l'ente locale di costituire un fondo rischi per far fronte ad oneri derivanti da sentenza qualora, a seguito di contenzioso, il comune abbia una «significativa probabilità di soccombere».

Il principio in parola prescrive all'Ente di valutare il grado di possibilità/probabilità/quasi certezza dei contenziosi pendenti, al fine di procedere ai necessari accantonamenti per evitare che gli importi derivanti dalle relative sentenze di condanna siano tali da minare gli equilibri di bilancio. Tali accantonamenti devono, peraltro, essere effettuati già nel corso del giudizio di primo grado e, soprattutto, prima della sentenza di condanna la quale, essendo de iure esecutiva, non rientra più tra le fonti delle c. d. passività potenziali, ma tra quelle dei debiti da riconoscere fuori bilancio, in assenza di una specifica copertura finanziaria. L'importo del Fondo rischi non può costituire la risultante di una stima "forfettaria", effettuata sulla scorta di indicazioni meramente verbali dei legali incaricati e non, viceversa, di una puntuale ricognizione del contenzioso, come richiesto dal principio contabile su richiamato. Il rischio di una stima forfettaria è, all'evidenza, quello di non dare adeguata rappresentazione agli oneri di rilevante entità finanziaria che potrebbero insorgere a

conclusione dei giudizi in corso e che il bilancio potrebbe non riuscire ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 Tuel), con tutte le conseguenze in punto di mantenimento degli equilibri finanziari di bilancio: un'adeguata costituzione del fondo rischi consente all'Ente di preconstituirsì risorse sufficienti a fronteggiare e neutralizzare gli effetti pregiudizievoli discendenti da un'eventuale soccombenza giudiziale. Come evidenziato dalla Sezione delle autonomie, tale accantonamento risulta essenziale al fine di assicurare il rispetto degli equilibri di bilancio e dei principi di sana e prudente gestione, motivo per il quale «risulta essenziale procedere a una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti che deve essere verificata dall'Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura di eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza» (cfr. Sezione delle autonomie, deliberazione n. 14/2017/INPR). Va sottolineato, altresì, il ruolo dell'Organo di revisione che deve essere periodicamente informato del contenzioso in corso, ai fini del pieno ed efficace rispetto dei principi contabili e della segnalazione delle eventuali irregolarità.

Corte dei conti-Puglia, delibera 9 luglio 2021, n. 112/2021/PRSP

Il disequilibrio della parte corrente del bilancio è un indicatore che fa presumere che, in termini di competenza, le risorse strutturali su cui l'Ente fa affidamento non siano sufficienti a fare fronte al complesso delle obbligazioni gravanti sullo stesso e perciò, ai fini di giustificarne le ragioni, eventuali difficoltà addotte dall'ente nella fase di riscossione delle entrate risultano inconferenti. 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 in futuro l'impossibilità di verifica, con ciò ponendo sul bilancio un potenziale elemento di rigidità non necessaria.

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

- Sulla copertura di spese derivanti da sentenza esecutiva in assenza di un fondo contenzioso già accantonato dall'Ente, il giudice dei conti evidenzia che ciò che rileva ai fini della determinazione delle iniziative da assumere al riguardo è l'emissione di tale pronuncia, dal momento che l'esistenza di una sentenza esecutiva 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, per cui, dalla notifica della sentenza munita di formula esecutiva sorge comunque in capo al debitore l'obbligo d'avviare la procedura di riconoscimento del relativo debito fuori bilancio nel cui ambito l'Ente deve individuare le risorse necessarie alla copertura della spesa, senza poter ricorrere alla dismissione di un immobile giacché 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, legge di stabilità 2013*, 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, casi nei quali detti proventi concorrono a finanziare l'intera massa passiva (Sezione delle autonomie, delibera n. 14/SEZAUT/2013/QMIG).

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

SRC Emilia Romagna, n. 111 del 13 novembre 2024.

La centralità della verifica sul risultato di amministrazione, quale "parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci", richiede uno scrutinio attento, inoltre, delle poste che compongono il predetto saldo fondamentale, in termini di indispensabile certezza, affidati a organi a cò deputati. Come noto, l'avanzo di amministrazione si suddivide in fondi liberi, accantonamenti, vincolati e destinati agli investimenti.

Rilevano a tal riguardo le verifiche espletate dall'Organo di revisione economico-finanziaria, attinenti l'entità delle quote accantonate al fondo rischi, la cui indiscutibile esigenza di determinazione matematica non può risolversi nell'enunciazione di un mero giudizio valutativo, ma richiede al contrario un procedimento di apprendimento, frutto cioè di una ricognizione puntuale del contenzioso, che si risolve nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza. In particolare, per il Fondo rischi, "particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso.

SRC Emilia Romagna, deliberazione n. 61/2024/VSG

La quantificazione del fondo presenta una "indiscutibile esigenza di determinazione matematica che non può risolversi nell'enunciazione di un mero giudizio valutativo, ma richiede al contrario un procedimento di apprendimento, frutto cioè di una ricognizione puntuale del contenzioso (secondo quanto indicato dal principio contabile e dalla deliberazione n. 14/2017/INPR della Sezione Autonomie), che si risolve nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza.

Corte dei Conti Sicilia Sez. contr., Delib., (ud. 1 marzo 2023) 8 marzo 2023, n. 84

Il fondo contenzioso non può dirsi correttamente calcolato se manca il valore del giudizio e soprattutto la valutazione del rischio di soccombenza in percentuale rispetto al valore del contenzioso stesso.

Corte conti Emilia-Romagna Sez. contr., Delib., 13 febbraio 2023, n. 27

In merito al fondo rischi da contenzioso, prende atto della dichiarata assenza, nonostante le dimensioni dell'ente, di accantonamenti al fondo rischi da contenzioso, esorta ad un puntuale adempimento degli obblighi in merito, rammentando, in via generale, la specifica responsabilità che grava sugli organi dell'ente e sull'organo di revisione, in termini di puntuale e analitica vigilanza sulle casistiche di contenzioso pendente, così come sulla corretta quantificazione degli accantonamenti relativi e infine richiama specificamente l'organo di revisione alla verifica degli obblighi di accantonamento di cui è chiamato ad attestare la congruità, nonché, in ogni caso e anche a prescindere dall'eventuale assenza del fondo rischi, sull'esigenza di una puntuale e analitica ricognizione che esclude, per i motivi indicati in premessa, l'utilizzo della modalità di controllo a campione.

Fondo passività potenziali per concessione garanzie

C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 30/QMIG del 9 novembre 2015

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.

Corte dei conti-Liguria, delibera 6 luglio 2020, n. 63

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

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.

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.

Corte dei conti Emilia-Romagna Sez. contr., Delib. 14 marzo 2023, n. 33

La Corte ribadisce l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine correggere i potenziali e sia pure apparenti fattori di squilibrio, derivanti dall'obbligo di dare immediata copertura finanziaria alle spese per il finanziamento dell'opera con risorse accertate in un determinato esercizio, tramite l'imputazione delle stesse spese su più esercizi successivi secondo la cadenza della realizzazione dell'opera e la maturazione delle relative obbligazioni passive. L'art. 183, c. 3, TUEL, stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative a investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. D.Lgs. n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato. Come precisato sul punto dalla Sezione delle autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(...) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. del. n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015). Sotto tale profilo, la Sezione delle autonomie richiama pertanto gli enti locali a impegnare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi e a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

Conciliazione debiti/crediti con società e altri enti strumentali

C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazione 12 gennaio 2016, n. 2/QMIG

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.

Corte dei conti-Emilia Romagna, delibera 12 aprile 2021, n. 52/2021/PRSE

Nell'ambito dell'asseverazione dei reciproci rapporti creditori e debitori, una società partecipata ha negato l'invio dei prospetti nonostante i molteplici tentativi dell'ente locale giustificando tale rifiuto con la non applicabilità dell'art. 11, comma 6, lett. j), del D.Lgs. n. 118/2011 ai rapporti con il Comune, in quanto la quota di partecipazione del Comune nella società (0,0605%) non rientrerebbe nelle casistiche di società partecipate, controllate e propri enti strumentali. Al riguardo la Corte ha ricordato che la normativa discrimina in base alla quota di partecipazione societaria esclusivamente all'art 11-quinquies del citato D.Lgs. n. 118/2011, con riferimento all'obbligo di redazione del bilancio consolidato, non rilevando tale parametro ai fini dell'applicazione dell'adempimento di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), il quale riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e va esteso anche alle società quotate nei mercati regolamentati.

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 consiliaura in corso e coincidano con il periodo di mandato elettivo di una nuova amministrazione non costituisce impedimento giuridico-contabile 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 consiliaura/legislatura regionale, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo. Ad esempio, se la consiliaura/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, ovvero 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 per 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 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 5.2, lett. h).

C. conti, Sezione delle autonomie, deliberazione 2 febbraio 2016, n. 3/QMIG

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.

Avanzo libero - applicazione

Corte cost. n. 167/2021, avanzo libero non assimilabile a utile di esercizio e, come tale, utilizzo non rientra in assoluta discrezionalità degli enti territoriali, ma è soggetto a forme di impiego tipizzate ed elencate dalla legge in ordine di priorità (art. 46 d.lgs. n. 118/2011 e art. 187 d.lgs. n. 267/2000)

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.

Corte dei conti-Lombardia, delibera 25 settembre 2019, n. 367

L'utilizzo della quota libera dell'avanzo di amministrazione per il finanziamento delle spese "relative a collocamento di minori e madre degli stessi" è possibile, ex art. 187, comma 2, lett. d), TUEL, ove la modulazione degli oneri a carico del comune si sostanzia in concreto in "spese non permanenti".

Corte dei conti-Basilicata, delibera 25 luglio 2022, n. 111

Possibilità di utilizzare una quota dell'avanzo di amministrazione non vincolata per finanziare spese correnti una tantum legate all'impennata congiunturale ed improvvisa delle utenze energetiche.

Corte dei conti-Veneto, delibera 28 luglio 2022, n. 116

Possibilità di utilizzare una quota dell'avanzo di amministrazione non vincolata per finanziare spese correnti una tantum legate all'accoglienza di profughi provenienti dall'Ucraina.

Corte dei conti-Basilicata, delibera 26 luglio 2022, n. 35

L'avanzo di amministrazione può essere utilizzato per finanziare progetti d'inserimento lavorativo per persone che vivono in situazioni di disagio economico e sociale solo nella misura in cui risponda alle specifiche finalità contenute nel comma 2 dell'art. 187 TUEL, nell'ordine di priorità ivi indicato, purché si sostanzii in concreto in spese di carattere non permanente e sempre che il finanziamento di tale progetto sia ascrivibile alle competenze del Comune in materia.

Corte dei conti Lombardia, delibera n. 149 del 3 giugno 2024

Ai sensi dell'art. 187, comma 2, del T.U.E.L., l'ente locale, nell'esercizio della propria autonomia e discrezionalità, previa approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio finanziario, può destinare all'estinzione anticipata di prestiti e mutui la quota non vincolata dell'avanzo di amministrazione così accertato, nel rispetto dell'ordine di priorità stabilito dalla legge.

Disavanzi d'amministrazione – Ripiano

- **Corte costituzionale, sentenze n. 70/2012** (su limiti e tempi per utilizzabilità avanzo d'amministrazione) e **n. 279/2016** (illegittimità applicazione avanzo libero in presenza di disavanzi d'amministrazione; rigoroso rispetto di norme e principi contabili per legittimare rientri pluriennali da disavanzi)
- **Corte costituzionale, sentenze n. 181/2015, n. 89/2017 e n. 80/2021** (illegittimità utilizzo anticipazioni di liquidità a copertura, di competenza, di disavanzi pregressi);
- **Corte costituzionale, sentenza n. 6/2017** (limiti a legittima approvazione bilancio di previsione in "*disavanzo tecnico*");
- **Corte costituzionale, sentenza n. 274/2017** (su natura e presupposti del disavanzo delle regioni da mutui autorizzati e non contratti);
- **Corte costituzionale, sentenza n. 18/2019** (su limiti al ripiano pluriennale di un disavanzo d'amministrazione non generato da cause eccezionali, quali l'introduzione, da parte del legislatore, di un nuovo sistema contabile);
- **Corte costituzionale, sentenza n. 115/2020** (su assenza di un preciso limite temporale predeterminato al ripiano di disavanzi, purché accompagnato da un attendibile programma di risanamento e congrue coperture, oggetto di tempestivo controllo da parte della Corte dei conti)
- **Corte costituzionale, sentenza n. 246/2021** (su tempestività accertamento e ripiano disavanzo di amministrazione; necessità di formalizzare un programma di recupero; non ammissibilità di ripiano di un disavanzo, anche se ereditato da amministrazione precedente, entro arco temporale di successiva consiliatura)
- **Corte costituzionale, sentenza n. 235/2021**, deroghe eccezionali a regola secondo cui il disavanzo deve essere coperto nell'esercizio successivo al rendiconto o entro il triennio (e comunque non oltre il termine della consiliatura) hanno un perimetro applicativo condizionato dalla sostenibilità economica del rientro e dalla trasparenza dei meccanismi di risanamento in termini di responsabilità di mandato e di equilibrio intergenerazionale.

Tempestività accertamento e ripiani disavanzo di amministrazione – Necessità di formalizzare programma di recupero (Corte cost. n. 246/2021 e n. 168/2022)

1) La principale questione oggetto di esame. Emersione e ripiano tempestivo disavanzo di amministrazione³

Il paragrafo 9.2.28 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011 disciplina gli effetti della «tardiva approvazione» del rendiconto di un esercizio, ritardo che non consente l'applicazione del disavanzo oltre il bilancio dell'esercizio successivo a quello in cui si è formato. In questo caso il disavanzo di amministrazione è ritenuto assimilabile al disavanzo non ripianato di cui alla lettera b) del paragrafo 9.2.26, e, per l'effetto, va recuperato applicandolo per l'intero importo all'esercizio in corso di gestione (rimanendo preclusa la possibilità di considerarlo un "nuovo" disavanzo, con conseguente ripiano triennale).

2) Non ammissibile ripiano ereditato da amministrazione precedente entro arco temporale di successiva consiliatura

Corte cost. n. 246/2021 non ritiene convincente argomento fondato su un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 42, comma 12, del d.lgs. n. 118 del 2011, diretta a consentire ai nuovi amministratori democraticamente eletti di recuperare gradualmente, nel corso dell'intera legislatura e senza essere astretti da non proporzionati vincoli di spesa, il disavanzo "ereditato" da quella precedente. La previsione in parola, infatti, disciplina una fattispecie di carattere generale che prescinde dall'avvicendamento degli organi di governo dell'ente da una legislatura alla successiva, in quanto essa si limita a considerare la situazione in cui un esercizio finanziario si chiuda senza che sia stato ancora approvato il rendiconto di quello precedente. Gli effetti che la stessa ne fa discendere non possono, pertanto, essere neutralizzati dalla circostanza della scadenza del mandato di una compagine amministrativa e ciò anche in forza del più generale principio di continuità dei bilanci e degli esercizi finanziari, che richiede il collegamento tra i bilanci secondo la loro sequenza temporale (sentenza n. 274/2017).

3) Il principio di ordinaria copertura triennale dei disavanzi d'amministrazione

Le previsioni regionali impugnate (scrutate in Corte cost. n. 246/2021) si ponevano in contrasto anche con l'evocato art. 42, comma 12, del d.lgs. n. 118 del 2011 e, di conseguenza, con l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., in quanto disegnavano una estensione del percorso di ripiano anche negli esercizi 2023 e 2024, determinandone una complessiva durata quinquennale.

La norma statale, invece, è chiara nell'ammettere, in subordine al ripiano immediato, la possibilità di frazionare il recupero del disavanzo «*negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della legislatura regionale, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio*» (art. 42, comma

³ La norma impugnata consentiva il recupero delle componenti del disavanzo rinvenienti dagli esercizi 2018 e 2019 negli esercizi dal 2020 al 2024 (concentrando, peraltro, la maggior parte del ripiano negli ultimi esercizi).

12, terzo periodo, del d.lgs. n. 118 del 2011). In sostanza, la norma interposta – espressione della esigenza di armonizzare i bilanci pubblici quanto allo specifico profilo della disciplina del disavanzo di amministrazione e della uniformità dei tempi del suo ripiano (**sentenza n. 235/2021**) – non consente di superare la durata della programmazione triennale, ritenuta congrua per il ripristino dell’equilibrio dell’ente turbato dalla emersione di un disavanzo ordinario. Il che non appare arbitrario dato il determinante rilievo che il “*fattore tempo*” assume per l’effettività delle regole di corretta gestione finanziaria.

4) La necessaria approvazione di un piano ai fini del rientro dal disavanzo

La censura discendeva dalla considerazione che l’art. 42, comma 12, d.lgs. n. 118/2011 subordina la possibilità del ripiano triennale alla “contestuale” adozione di un piano di rientro, avente la funzione di individuare i provvedimenti necessari alla effettiva attuazione del recupero del disavanzo. Ciò al fine di orientare a tale obiettivo le concrete scelte gestionali dell’ente, attraverso uno strumento immediatamente operativo e dai contenuti puntuali, che va anche allegato al bilancio di previsione e al rendiconto, come richiesto dall’art. 42, comma 13.

Sul tema, più di recente

Corte conti, SRC Piemonte, deliberazione n. 8/2023/PRSP

Su norma premiale in caso di maggior recupero disavanzo

Corte cost. n. 199/2021

Non richiede esigenza di previa approvazione di uno specifico piano di rientro per beneficiare di quanto previsto dall’art. 111, comma 4-bis, del d.l. n. 18/2020, in quanto il DM 7 settembre 2020, modificativo dei principi contabili contenuti nell’Allegato 4/2 al 118/2011 (paragrafi 9.2.25-9.2.30), è entrato in vigore successivamente.

Ma nel solo 2020 o anche dopo se percorso di recupero del disavanzo è iniziato prima?

Corte cost. n. 246/2021

sembra richiedere, a regime, per poter fruire del beneficio della ridotta o mancata applicazione in parte spesa di quote di disavanzo d’amministrazione in caso di recupero superiore in esercizi precedenti, la previa approvazione formale di un piano di rientro (anche se disavanzo si è formato in esercizi precedenti al DM 7/9/2020)

Corte dei conti Sez. Autonomie, Delib., 17 maggio 2023, n. 9/QMIG

La facoltà di non applicare al bilancio degli esercizi seguenti il disavanzo di amministrazione ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato, per effetto dell’anticipo delle attività riguardanti maggiori accertamenti/minori impegni previsti in bilancio per gli esercizi successivi in attuazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale previsto dall’art. 243-bis TUEL, può essere esercitata anche dagli Enti il cui suddetto piano sia ancora oggetto d’esame presso la Commissione di cui all’art. 155 TUEL.

Il ripiano del o dei disavanzi d'amministrazione? Corte cost. n. 115/2020

Corte cost. n. 115/2020 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 2-ter dell'art. 38 del d.l. n. 34/2019⁴, che aveva stabilito che la riproposizione del piano di riequilibrio (a seguito della sentenza Corte cost. n. 18/2019) dovesse contenere il ricalcolo pluriennale, fino a un massimo di venti anni, del disavanzo oggetto del piano modificato, "ferma restando la disciplina prevista per gli altri disavanzi". Nell'occasione, la Consulta ha ritenuto che non sia in contrasto con gli artt. 81, 97 e 119 della Costituzione la durata astrattamente fissata in venti anni del percorso di ripiano, mentre lo ha affermato per il meccanismo di manipolazione del deficit che la norma avrebbe introdotto, consentendo di sottostimare, attraverso la strumentale tenuta di più disavanzi, l'accantonamento annuale finalizzato al risanamento, ritardando nel tempo il riequilibrio.

Il **DM MEF 7 settembre 2020**, di aggiornamento dei principi contabili allegati al d.lgs. n. 118/2011, ha riscritto i paragrafi 9.2.20 e seguenti dell'Allegato 4/2 (Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria), chiarendo come, pur essendo unico il disavanzo di amministrazione, il percorso di recupero deve osservare le regole normative specificatamente dettate in ragione della sua genesi (derivante dalla gestione, da riaccertamento straordinario dei residui, da fondo anticipazione liquidità, etc.) e delle possibilità offerte dal legislatore in ordine ai tempi di ripiano ed alle risorse utilizzabili.

Si rinvia, per i dettagli, ai paragrafi (aggiornati dal DM 7 settembre 2020):

- 9.2.20 e 9.2.25 e seguenti ed Esempio n. 13 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011;
- 9.11.7 e 13.10.3 dell'Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011

Ripiano disavanzi e fondi perequativi

Corte cost. n. 4/2020 e 115/2020

Difficoltà dell'ente territoriale a riscuotere crediti non giustifica meccanismo finanziario di prolungato differimento pluriennale del rientro dal deficit, in ragione della ridotta capacità fiscale della popolazione di riferimento. Corte cost. precisa che un conto è la misura del gettito, legata alle condizioni socio-economiche del territorio, altro è la capacità di riscuotere i tributi, collegata all'efficienza del sistema di riscossione. Una capacità di riscossione inferiore alla media nazionale è un problema prevalentemente organizzativo; diverso è il problema dell'insufficienza strutturale del gettito fiscale ad assicurare i servizi essenziali. In tal caso, la Carta costituzionale prevede interventi ispirati alla solidarietà. Pertanto, le disfunzioni organizzative devono essere rimosse e non possono essere computate nell'attivazione dei meccanismi di solidarietà previsti dal terzo, quarto e quinto comma

⁴ La Corte costituzionale, invece, ha mantenuto in vita il comma 2-bis del ridetto art. 38 (che ha consentito di rimodulare o riformulare il piano di riequilibrio al fine di adeguarlo alla normativa vigente, quale risultante a seguito della precedente sentenza n. 18/2019) ed il comma 2-quater (in virtù del quale le rimodulazioni/riformulazione in parola non sospendono eventuali azioni esecutive e sono istruite e approvate con un procedimento accelerato).

dell'art. 119 Cost⁵. È in ordine al deficit strutturale imputabile alle caratteristiche socio-economiche della collettività e del territorio, e non alle patologie organizzative, che deve essere rivolto l'intervento diretto dello Stato.

Corte costituzionale, sentenza n. 219/2022

Ha chiarito che il quadro normativo e quello costituzionale consentono di affrontare le situazioni patologiche della finanza locale, sia quando queste siano imputabili a caratteristiche socio-economiche della collettività e del territorio, mediante l'attivazione dei meccanismi di solidarietà previsti dall'art. 119, terzo e quinto comma, Cost. (quindi, in ipotesi di deficit strutturali),

sia quando le disfunzioni sono dovute a patologie organizzative, per il rilievo e contrasto delle quali il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, ha previsto strumenti puntuali e coordinati per prevenire situazioni di degrado progressivo nella finanza locale (**sentenza n. 115/2020**).

L'intervento del legislatore. L'art. 53 del d.l. n. 104/2020

L'art. 53 del d.l. 14 agosto 2020, n. 104, convertito dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126⁶, al fine di attenuare gli effetti finanziari derivanti, sugli enti locali in piano di riequilibrio, dalla

⁵ Art. 119, commi terzo, quarto e quinto, Costituzione:

La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

⁶ Art. 53, commi 1 e 4, d.l. n. 104/2020

1. In attuazione della sentenza della Corte costituzionale n. 115 del 2020, per favorire il risanamento finanziario dei comuni il cui deficit strutturale è imputabile alle caratteristiche socio-economiche della collettività e del territorio e non a patologie organizzative, è istituito, nello stato di previsione del Ministero dell'interno, un fondo con una dotazione di 100 milioni di euro per l'anno 2020 e 50 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021 e 2022, da ripartire tra i comuni che hanno deliberato la procedura di riequilibrio finanziario di cui all'articolo 243-bis del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e che alla data di entrata in vigore del presente decreto risultano avere il piano di riequilibrio approvato e in corso di attuazione, anche se in attesa di rimodulazione a seguito di pronunce della Corte dei conti e della Corte costituzionale, e l'ultimo indice di vulnerabilità sociale e materiale (IVSM), calcolato dall'ISTAT, superiore a 100 e la cui capacità fiscale pro capite, determinata con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 30 ottobre 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 267 del 16 novembre 2018, risulta inferiore a 395.

4. Le risorse di cui al comma 3 non possono essere utilizzate secondo le modalità previste dall'articolo 43 del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 novembre 2014, n. 164, e sono contabilizzate secondo le modalità previste dal paragrafo 3.20-bis del principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. La quota del risultato di amministrazione accantonata nel fondo anticipazione di liquidità è applicata al bilancio di previsione anche da parte degli enti in disavanzo di amministrazione.

Art. 1, comma 775, legge n. 178/2020

775. Il fondo di cui all'articolo 53, comma 1, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, è incrementato di 100 milioni di euro per l'anno 2021 e di 50 milioni di euro per l'anno 2022, da ripartire tra i comuni che hanno deliberato la procedura di riequilibrio finanziario di cui all'articolo 243-bis del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e che alla data di entrata in vigore della presente legge risultano avere il piano di riequilibrio approvato e in corso di

sentenza della Corte costituzionale n. 115/2020, ha concesso un'anticipazione (da contabilizzare in aderenza alle modalità previste dal paragrafo 3.20-bis dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, che, attualmente, richiama le disposizioni dell'art. 52, comma 1-ter, del d.l. n. 73/2021, convertito dalla legge n. 106/2021) a favore dei comuni in piano di riequilibrio il cui deficit strutturale è imputabile alle caratteristiche socio-economiche della collettività e del territorio e non a patologie organizzative.

La valutazione delle risorse straordinarie attribuite ex art. 53 d.l. n. 104/2020 e art. 1, comma 775, legge n 178/2020 in sede di PRFP - SSRR spec. comp. n. 8/2021/EL

Nel caso di specie, il comune, per gli anni 2021 e 2022, aveva ricevuto risorse straordinarie in applicazione dell'art. 53, comma 1, del d.l. n. 104/2020 e dell'art. 1, comma 775, della legge n. 178/2020, che ha previsto un fondo per il sostegno dei comuni in deficit strutturale (per caratteristiche socio-economiche della collettività e del territorio). Le risorse sono state assegnate per euro 2.358.251.94, pari al 38 per cento della somma di disavanzo da ripianare. La sentenza evidenzia come il ridetto contributo eccezionale sia stato destinato agli enti con il piano in corso di esecuzione per sopperire al verosimile rallentamento del programma di recupero determinato dagli effetti della pandemia da Covid-19 in contesti socio-economici già in difficoltà. Presuppone, pertanto, l'approvazione di un piano che attesti la potenziale idoneità a conseguire gli obiettivi di risanamento prefissati, che, tuttavia, potrebbero essere pregiudicati da un calo delle entrate tributarie o dalla sospensione del prelievo fiscale nel periodo della pandemia.

L'estensione del contributo agli enti in attesa di approvazione del piano, operato dall'art. 1, comma 775, della legge n. 178/2020, è stata ritenuta giustificata dal fatto che, nelle more dell'approvazione, gli enti devono procedere, comunque, a dare esecuzione provvisoria al piano di riequilibrio, ma la sua conferma non può prescindere da un giudizio positivo sulla reale idoneità del PRFP a conseguire gli obiettivi prefissati.

La sottostima della massa passiva (che cela un disavanzo più ingente di quello risultante dagli atti del piano di riequilibrio), la produzione di ulteriori disavanzi (che richiedono il reperimento di altre risorse) e la scarsissima capacità di realizzazione delle entrate (imputabile a carenze strutturali, non solo legate agli effetti economici della pandemia) hanno fatto ritenere il contributo ricevuto non rilevante o decisivo ai fini del conseguimento dello stabile riequilibrio finanziario del comune.

Corte conti, SSRR in spec. comp., sentenza n. 8/2021/EL

L'incremento di un disavanzo d'amministrazione quale causa di non approvazione di un PRFP

EQUILIBRIO DI BILANCIO ART. 9 LEGGE N. 243/2012 (EX PATTO DI STABILITÀ INTERNO)

Corte costituzionale, 29 novembre 2017, n. 247

attuazione, anche se in attesa di rimodulazione a seguito di pronunce della Corte dei conti e della Corte costituzionale, nonché tra i comuni che alla medesima data risultano avere il piano di riequilibrio in attesa della deliberazione della sezione regionale della Corte dei conti sull'approvazione o sul diniego del piano stesso.

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

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

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

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

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 vevoli 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 (e, da ultimo, n. 5/2024)

DEBITI FUORI BILANCIO – RATEIZZAZIONI

Corte dei conti-sez. Autonomie, delibera 21 novembre 2019, n. 27/SEZAUT/2019/QMIG

Il pagamento di un debito fuori bilancio riveniente da una sentenza esecutiva deve, sempre, essere preceduto dall'approvazione da parte del Consiglio dell'ente della relativa deliberazione di riconoscimento.

Su necessità di procedere a riconoscimento anche in presenza di adeguati accantonamenti a fondo rischi o ad altri fondi:

Per non necessità, per esempio, C. conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 265/2017/PAR (e, in termini meno netti, deliberazione n. 326/2017/PAR);

Per necessità (orientamento prevalente), per esempio, a C. conti, SRC. Puglia, deliberazioni n. 122/2016/PRSP e n. 80/2017/PAR.

Argomento a favore della necessità si trae dall'emendamento operato dalla legge di bilancio per il 2019 (art. 1, comma 901, legge 145/2018), che, per la similare (non identica, cfr. SRC Piemonte, delibera n. 360/2013/PAR) procedura di riconoscimento per i lavori di somma urgenza (art. 191, comma 3, TUEL), ha eliso l'inciso "*qualora i fondi specificamente previsti in bilancio si dimostrino insufficienti*" (cfr. SRC Sicilia, deliberazione n. 121/2019/PAR)

Su imputazione spese al bilancio in caso di accordi di rateizzazione

(punti 5 e 9.1 del Principio contabile applicato, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011⁷):

- **Corte conti, SSRR spec. comp.**, sentenza n. 11/2018/EL;
- **Corte conti, Sezione delle Autonomie**, deliberazione n. 21/2018/QMIG.

Possibilità di rateizzazioni ampliate da art. 53, comma 6, d.l. n. 104/2020, convertito da legge n. 126/2020, in base al quale, in presenza di piani di rateizzazioni con durata superiore al triennio, ente locale "*può garantire la copertura finanziaria delle quote annuali previste negli accordi con i creditori in ciascuna annualità dei corrispondenti bilanci, in termini di competenza e di cassa. Nella relativa deliberazione consiliare viene dettagliatamente motivata l'impossibilità di utilizzare altre risorse*".

Corte dei conti-sez. Riun., sentenza 16 dicembre 2020, n. 37/2020/EL

In materia di copertura finanziaria dei debiti fuori bilancio, con particolare riguardo alla durata massima di eventuali piani di rateizzazione e all'applicazione dei medesimi principi alle transazioni.

Corte dei conti-Lazio, delibera 23 febbraio 2021, n. 14

Il quesito verte sulla possibilità, da parte di un ente locale, di riconoscere, ex art. 194 TUEL, la legittimità dei debiti fuori bilancio originati da sentenze sfavorevoli emesse nei confronti di una società in house strumentale quali debiti da sentenza esecutiva (art. 194, comma 1, lett. a) ovvero da acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3, art. 191 (art. 194, comma 1, lett. e) TUEL. Il Collegio esclude, in tali ipotesi, il ricorso alle procedure di riconoscimento del debito fuori bilancio dell'ente locale di cui all'art. 194, comma 1, lett. a) e lett. e) alla luce, in particolare, dell'alterità soggettiva tra una P.A. e un proprio ente in house e delle regole ordinarie dell'autonomia patrimoniale e della limitazione di responsabilità che governano i rapporti tra società di capitali a partecipazioni pubblica ed enti soci. Il sostegno finanziario, erogato da un ente locale a un organismo partecipato per far fronte agli oneri da contenzioso di quest'ultimo, appare inquadrabile nella diversa fattispecie dell'accollo di debiti altrui che l'ente pubblico, pur non essendovi obbligato, potrebbe, in astratto, decidere di deliberare, in via contrattuale, nell'ambito delle proprie scelte discrezionali, previa valutazione di sostenibilità finanziaria dell'operazione,

⁷ L'emersione di debiti assunti dall'ente e non registrati quando l'obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese, con imputazione all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto.

razionalità economica e rigorosa motivazione delle specifiche e concrete ragioni di interesse pubblico (non riducibili alla sola tutela delle ragioni creditorie) tali da giustificare la perdita del beneficio della limitazione legale della propria responsabilità patrimoniale.

Corte dei conti-Sardegna, delibera 17 maggio 2021, n. 33

I maggiori oneri fiscali cui il comune deve far fronte a seguito dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate devono essere considerati passività pregresse, giacché non sono stati causati dall'assenza dell'impegno di spesa, ma da fattori estrinseci e, in larga parte, imprevedibili (in quanto derivanti dalla controversa interpretazione della normativa in materia di aliquota IVA agevolata). Alle maggiori somme dovute l'ente potrà far fronte con l'ordinaria procedura di spesa (art. 191 TUEL) eventualmente ricorrendo alle opportune variazioni di bilancio qualora si rivelassero necessarie.

Corte dei conti-Molise, delibera 18 maggio 2021, n. 35

In merito il quesito - teso a sapere se l'art. 191, comma 4, TUEL (rapporto obbligatorio intercorrente, ai fini della controprestazione e per la parte non riconoscibile ai sensi dell'art. 194, comma 1, letto. e), tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura) sia applicabile anche agli incarichi di patrocinio in giudizio, in cui non sia predeterminabile a priori il compenso - ritiene che la disposizione trova applicazione anche agli incarichi in esame atteso che anche le spese relative a incarichi di patrocinio in giudizio sono assoggettate ai principi generali espressi nel primo comma del citato art. 191. Ad esse si estende, altresì, l'onere di comunicare le informazioni relative all'impegno e, nel caso del suo mancato assolvimento, la facoltà del terzo interessato di non eseguire la prestazione sino al momento della comunicazione dei dati.

La sottoscrizione di una transazione che non comporti oneri per il comune non necessita di previo riconoscimento di debiti fuori bilancio. Qualora, invece, vi sia nella transazione una definizione anche di rapporti debitori e creditori tra i soggetti stipulanti potrebbe essere opportuno il previo riconoscimento dei debiti fuori bilancio quando gli stessi non siano presenti nella contabilità dell'ente e sempre se sussiste un'utilità per il comune stesso.

Corte dei conti-Lazio, delibera 7 giugno 2021, n. 48

La richiesta di parere ha ad oggetto il ritardo dell'amministrazione nel riconoscimento del debito scaturente da sentenza, e le modalità della contabilizzazione dell'aggravio derivante; aggravio consistito nelle spese legali e in quelle di procedure esecutive (tra le quali, ad esempio, quelle sopportate dal terzo per la sua dichiarazione); in disparte i profili di responsabilità erariale derivanti dal ritardo e/o omissione dell'ente, ciò che preme evidenziare è che l'ente ha chiesto un'indicazione sulle modalità di contabilizzazione degli ulteriori aggravii monetari frutto del suo colpevole ritardo. La soluzione è ritenere che le maggiori somme sborsate a seguito di pignoramento presso terzi vanno ricomprese nella lett. a) (sentenze esecutive) dell'art. 194 TUEL.

Corte dei conti-Campania, delibera 15 giugno 2021, n. 166

- Il Comune ha formulato una richiesta di parere in tema di riconoscibilità, ex art. 194 TUEL, come debito fuori bilancio del disavanzo di una società, indirettamente partecipata, affidataria del servizio di gestione dell'impianto natatorio comunale. La Sezione ribadisce il principio di diritto per cui non è consentita un'indiscriminata riconoscibilità come debito fuori bilancio, tramite la procedura prevista dall'art. 194 TUEL, del disavanzo di un organismo partecipato da un ente locale che potrà essere oggetto di riconoscimento solo in presenza degli specifici presupposti richiesti dall'art. 194, comma 1, lett. b) e c), TUEL.

Corte dei conti-Lombardia, delibera 18 marzo 2020, n. 34

- Il giudice dei conti si esprime sulla possibilità di autorizzare il funzionario competente alla liquidazione, a valere sull'esercizio 2020, di spese riguardanti fatture di energia elettrica e riscaldamento dell'anno 2019, che non è stato possibile impegnare nel corso del medesimo esercizio 2019.

Corte dei conti-Val d'Aosta, delibera 24 aprile 2020, n. 4

- Il riconoscimento di legittimità del debito fuori bilancio, derivante da sentenza esecutiva, per le spese legali che il comune è stato condannato a rifondere alla controparte vittoriosa in primo grado, già correttamente e doverosamente riconosciuto con delibera del consiglio comunale ex art. 194, comma 1, lett. a), TUEL, non può estendersi alla diversa fattispecie di debito derivante dall'acquisizione del servizio legale di difesa in giudizio del comune rimasto soccombente.

Corte dei conti-Lombardia, delibera 3 agosto 2020, n. 99

Il quesito riguarda, nell'ambito del complesso procedimento volto alla quantificazione delle somme da riconoscere ex art. 194, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 267/2000, la problematica inerente i criteri di determinazione dell'utile d'impresa da scorporare dalla componente c.d. «riconoscibile». A tal fine, la giurisprudenza contabile ha più volte richiamato i parametri utilizzati dalla giurisprudenza amministrativa e della stessa Corte dei conti per il ristoro del c.d. «danno da concorrenza», ritenendo che tale utile sia da quantificare «... in una percentuale del valore dell'appalto, 10% o 5% a seconda che si tratti di appalto di lavori o di forniture di beni e servizi. Trattasi del criterio liquidatorio dell'utile d'impresa, che viene mutuato dalle cause di risarcimento per equivalente, nel caso in cui non sia possibile la reintegrazione in forma specifica della pretesa dell'impresa ricorrente vittoriosa. Esso muove dal presupposto della spettanza, al privato contraente a causa dei vizi della procedura ad evidenza pubblica, del solo arricchimento senza causa, ai sensi dell'art. 2041 c.c., in luogo del corrispettivo contrattuale. In applicazione di tale criterio, il danno (alla concorrenza), nel giudizio di responsabilità, è individuato nei pagamenti eccedenti la quota riconducibile all'arricchimento senza causa, sicché l'utile d'impresa rappresenta la misurazione di tale eccedenza». Va ricordato che tale criterio deriva originariamente dall'applicazione analogica operata dalla giurisprudenza nella valutazione del danno risarcibile all'impresa appaltatrice in caso di contenzioso con la stazione appaltante, dell'art. 345, L. n. 2248/1865, allegato F, attualmente riprodotto nell'art. 109, D.Lgs. n. 50/2016, che quantifica(va) in tale misura il danno risarcibile a favore dell'appaltatore in caso di recesso della P.A. Ritene la Sezione che tale criterio sia meramente presuntivo e, pertanto, ove

l'amministrazione abbia concreti elementi per ritenere che l'utile d'impresa, nel caso concreto, possa discostarsi da tali parametri, sia in positivo che in negativo, ben possa procedere a scomputare dalla somma da riconoscere l'utile d'impresa effettivo. A parere del collegio, tale interpretazione si rinviene anche nell'obiettivo circostanza che l'offerta economica, nell'attuale quadro normativo in materia di contratti pubblici, è soggetta o - meglio - dovrebbe essere soggetta, a un'attenta analisi in ordine a tutte le sue componenti. Ciò è espressamente previsto, ad esempio, nell'*art. 97, D.Lgs. n. 50/2016*, laddove sono indicati in casi in cui si debba procedere alla valutazione, ovvero all'esclusione automatica, delle offerte ritenute anomale; ciò non esclude, tuttavia, che l'Ente goda di ampia facoltà nel procedere alla valutazione facoltativa di un'offerta sospetta di anomalia. Tale premessa è necessaria per evidenziare che la componente relativa all'utile d'impresa non è fissa, ma può variare di volta in volta ed è spesso oggetto di attenta valutazione da parte dell'amministrazione. In diversi casi, ad esempio, la giurisprudenza amministrativa ha ritenuto che un utile d'impresa esiguo non è di per sé idoneo a determinare l'anomalia di un'offerta (per tutte *C.G.A. 25 giugno 2018, n. 368*). Pertanto, la Sezione ritiene possibile individuare una diversa quantificazione dell'utile d'impresa solo in presenza di specifiche valutazioni, ovviamente effettuate ex ante, vale a dire prima della stessa esecuzione della fornitura/del servizio/dell'opera e delle quali l'amministrazione abbia la disponibilità, in base alle quali sia stato possibile individuare e valutare l'esatta composizione dell'offerta, ivi compreso le sue componenti inderogabili, al fine di vagliarne l'attendibilità, la conformità alle prescrizioni di legge e, da ultimo, l'effettivo utile d'impresa conseguito dal prestatore d'opera, di servizi e di forniture.

Corte dei conti-Puglia, delibera 30 maggio 2019, n. 60

Mutui per la copertura di debiti fuori bilancio

Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 67 del 11 marzo 2024

La possibilità per l'ente locale di fare ricorso a mutui è subordinata alla circostanza che l'ente stesso "non possa documentalmente" provvedere con le risorse espressamente indicate dall'*art. 193, comma 3*, il cui utilizzo per la copertura dei debiti fuori bilancio è funzionale alla salvaguardia degli equilibri di bilancio.

L'articolo 194, comma 3 prevede dunque, ove non possa provvedersi con le modalità espressamente indicate nell'*art.193, commi 2* (rateizzazione del debito con accordo coi creditori) e 3, la possibilità di ricorrere ai mutui per il finanziamento di debiti fuori bilancio, ma solo per spese di investimento, dato il vincolo dell'*art. 119* della Costituzione. Il legislatore limita ulteriormente la possibilità di indebitamento degli enti, richiedendo di soddisfare le condizioni poste negli *artt. 202* e seguenti del TUEL e, in particolare, introducendo un vincolo quantitativo con l'*art.204*, derogabile esclusivamente nel caso di ente in piano di riequilibrio (ex *art.243-bis, comma 8, lettera g*).

La contrazione del mutuo per l'escussione della garanzia

Ammissibilità dell'assunzione di un mutuo per far fronte all'escussione di una fideiussione a garanzia di un soggetto concessionario resosi inadempiente al pagamento delle rate del mutuo sottoscritto per la realizzazione di un'opera pubblica, nella delibera n. 15 del 27 settembre 2024 della Corte dei conti, Sezione delle Autonomie.

È da considerare spesa d'investimento quella dovuta all'escussione di una fideiussione a seguito dell'inadempienza al pagamento di un mutuo contratto da un soggetto concessionario per l'esecuzione di un'opera pubblica.

La conseguente assunzione del mutuo da parte dell'ente locale deve soggiacere alle seguenti condizioni: l'importo del nuovo mutuo deve limitarsi al solo debito residuo senza includere penali o interessi di mora; deve ridurre il valore finanziario totale della passività; la durata del nuovo mutuo non deve eccedere la vita utile dell'investimento».

Riconoscimento del debito fuori bilancio senza un contratto scritto

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Piemonte, con la delibera n. 179 del 13 ottobre 2024, ha formulato un parere in ordine alla possibilità "di procedere al riconoscimento di un debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, c. 1, lett. e del D.Lgs. 267/2000 in assenza di un contratto redatto in forma scritta".

Il quesito origina dai contrastanti orientamenti della giurisprudenza contabile sul punto (per la tesi favorevole Sez. contr. Sicilia, del. n. 178/2023/PAR, Sez. contr. Puglia del. n. 111/2021/PAR; per la tesi contraria Sez. contr. Liguria, del. n. 58/2010/PRSP, Sez. contr. Trentino-Alto Adige/Sudtirolo, del. n. 35/2018/PAR).

Il Comune chiede inoltre se, in caso di risposta affermativa al primo quesito, "sia sufficiente che l'istruttoria accerti (ed in che modo) l'effettivo svolgimento delle prestazioni e l'arricchimento da parte dell'ente".

Corte dei conti Sicilia Sez. contr., Delib., (ud. 14 giugno 2023) 20 giugno 2023, n. 178

Il riconoscimento del debito fuori bilancio, nella fattispecie disciplinata dall'art. 194, c. 1, lett. e), TUEL, è ammissibile - senza effetti sananti - nell'ipotesi di nullità del contratto, a condizione che sussistano gli inderogabili presupposti di legge della «utilità e arricchimento per l'ente» e dell'inerenza all'«espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza», i quali richiedono una completa istruttoria e un'analitica motivazione, soprattutto laddove il vizio di validità e d'efficacia negoziale risulti connesso all'illiceità della causa o dei motivi, oppure ancora del suo oggetto.

Corte dei conti Liguria Sez. contr., Delib. 29 dicembre 2022, n. 66

Il riconoscimento di un debito fuori bilancio deve avvenire tempestivamente, così come previsto anche all'art. 193, c. 2, TUEL che, come noto, prevede che "almeno una volta entro il 31 luglio" l'organo consiliare adotti, "lett. b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'art. 194". Inoltre, il tardivo riconoscimento di un debito fuori bilancio produce una non corretta rappresentazione finanziaria e patrimoniale, traducendosi, in ultima analisi, in un modus operandi che potrebbe potenzialmente celare l'emersione di un disavanzo, che può alterare il raggiungimento degli equilibri di bilancio e che può, altresì, falsare la corretta elaborazione d'indicatori finanziari di significativa rilevanza come quelli necessari ai fini dell'individuazione degli enti locali strutturalmente deficitari di cui all'art. 242 TUEL e al D.M. interno di concerto con il MEF 28 dicembre 2018.

Il debito fuori bilancio per le perdite della partecipata in liquidazione

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per le Marche, con la delibera n. 45 del 22 maggio 2024, ha formulato parere se l'ente-socio possa ripianare perdite pregresse della partecipata in liquidazione riconoscendo debiti fuori bilancio.

Il primo aspetto è inerente al divieto di soccorso finanziario delle società a partecipazione pubblica poste in liquidazione e che versino in situazione di crisi.

Il secondo riguarda la riconoscibilità come debiti fuori bilancio delle risorse da erogare alla partecipata per l'attività svolta, in assenza di contratto di servizio, nei nove anni decorrenti dalla messa in liquidazione.

La Corte dei conti ricorda in primo luogo, la regola generale per cui è vietato alle amministrazioni pubbliche di effettuare trasferimenti straordinari a favore delle società partecipate che abbiano registrato per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio, salvo che non ricorrano le speciali condizioni indicate nel secondo periodo del c. 5 dell'art. 14 del D. Lgs. 175/2016, che presuppongono l'esistenza di un piano di risanamento della società. Tale divieto di soccorso finanziario opera anche per le società poste in liquidazione le quali, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza contabile, proprio perché rimangono in vita senza la possibilità di intraprendere nuove operazioni rientranti nell'oggetto sociale, ma al solo fine di risolvere i rapporti finanziari e patrimoniali pendenti, non possono, per definizione, prospettare alcuna possibilità di recupero o risanamento.

Debiti fuori bilancio per lavori di somma urgenza

- In presenza di lavori di somma urgenza per i quali non si sia rigorosamente rispettata la tempistica e tutte le condizioni procedurali scaturenti dall'applicazione del combinato disposto di cui agli artt. 163, D.Lgs. n. 50/2016 e 191, D.Lgs. n. 267/2000, è sempre necessario adottare una delibera per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio in tal modo originati. Tanto in considerazione del fatto che, in tal caso, il rinvio alle modalità previste dall'art. 194, lett. e) per il riconoscimento di detti debiti, non riveste una valenza esclusivamente procedimentale, ma anche sostanziale, con la conseguenza che, in tal caso, il riconoscimento opererà esclusivamente nei limiti dell'utilità ricevuta dall'amministrazione, mentre per la parte non riconoscibile (l'utile d'impresa) il rapporto obbligatorio intercorrerà tra il privato fornitore e il funzionario che ha disposto illegittimamente il pagamento dell'opus. Laddove, invece, l'iter procedurale seguito dall'amministrazione si sia svolto nell'ambito dei ristretti termini previsti dalla legge, il riferimento alle "modalità" di cui all'art. 194, lett. e), è da intendersi nel senso che è sempre necessaria l'adozione della delibera consiliare con la quale riconoscere la spesa sostenuta per lavori di somma urgenza, purché strettamente attinenti alla rimozione dello stato di pericolo e in tal caso l'utilitas per l'amministrazione coincide con la spesa sostenuta come risultante dalla perizia tecnica e dal corrispettivo concordato consensualmente. Infatti, tale modalità procedurale, sia pure derogatoria rispetto all'ordinaria gestione contabile, è stata estesa dal legislatore, con la novella di cui all'art. 1, comma 901, L. n. 145/2018, all'intera materia dei lavori di somma urgenza e di protezione civile: pertanto, laddove non solo l'attività gestionale, ma l'intero procedimento si sia mantenuta entro l'alveo temporale segnato dalla legge, non v'è ragione che giustifichi la decurtazione dell'utile d'impresa.

Corte dei conti-Basilicata, delibera 27 febbraio 2020, n. 5

Il giudice dei conti fornisce la corretta interpretazione dell'art. 191, comma 3, TUEL, a seguito della modifica recata dall'art. 1, comma 901, legge finanziaria 145 del 2018.

Corte dei conti-Sicilia, delibera 4 giugno 2019, n. 118

- La Sezione aderendo alla soluzione espressa dalle Sezioni Riunite con la sentenza n. 12/2007, ritiene che il debito si considera maturato al momento del deposito della sentenza di condanna emessa a carico del comune, evidenziando come "deve rilevarsi che l'art. 194 del D.Lgs. n. 267/2000, nel disciplinare il riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio, espressamente contempla i debiti fuori bilancio "derivanti da" sentenze esecutive (comma 1, lett. a). Dunque, a differenza delle altre fattispecie di debiti fuori bilancio (che può dirsi che maturino con la delibera di riconoscimento), nel caso della sentenza esecutiva il comando del giudice esclude ogni discrezionalità e sposta a monte il momento della maturazione del debito".

Corte dei conti-Lombardia, delibera 7 ottobre 2019, n. 373

Il divieto di azioni esecutive contro l'ente dissestato

Il divieto di intraprendere o proseguire azioni esecutive contro l'ente locale dissestato per il giudicato dopo la dichiarazione ma per fatti anteriori, nella sentenza del Consiglio di Stato, n. 2039 del 1 marzo 2024.

In tema di enti locali, l'art. 248, comma 2, del TUEL a norma del quale, dalla data della dichiarazione di dissesto e sino all'approvazione del rendiconto della gestione liquidatoria (art. 256), non possono essere intraprese o proseguite azioni esecutive nei confronti dell'ente per i debiti che rientrano nella competenza dell'organo straordinario di liquidazione, si applica anche all'esecuzione di giudicati formati dopo la dichiarazione di dissesto, ma relativi a fatti o atti anteriori alla stessa, pur qualora si tratti di obbligazioni liquidate in via definitiva solo successivamente.