

Le verifiche di legittimità- regolarità della Corte dei conti sui rendiconti degli enti locali

Intervento OCDEC Roma 10.04.2024

Ref. Emanuele Petronio

I controlli delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti sugli enti locali

- matrice comune riconducibile alle finalità di garanzia della tenuta dell'intero sistema di finanza pubblica nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale n. 1 del 2012, che nel comma inserito all'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni ad assicurare, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico
- con riferimento agli articoli 97, primo comma, 81 e 119 della Costituzione, la Corte contribuisce a garantire, quale organo terzo e imparziale, l'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e la corretta gestione delle risorse collettive

Stretta legalità e cogenza dei controlli

I controlli di legittimità-regolarità sui bilanci pubblici sono rigorosamente ancorati a parametri di legge ed hanno assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari, proprio per prevenire e contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio di bilancio (art. 81, 97 e 119 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle amministrazioni pubbliche.

Il controllo è strumentale al rispetto degli «obblighi che lo Stato ha assunto nei confronti dell'Unione europea in ordine alle politiche di bilancio» (Corte costituzionale, sentenze n. 39 del 2014; n. 80 del 2017)

L'art. 100 Cost.

- funzione di controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria
- l'art. 100 Cost. opera in un modello di autonomia finanziaria ancora prevalentemente incentrato sulla finanza derivata, consentendo di proiettare la funzione ausiliaria della Corte dei conti ed i controlli ad essa intestati sugli Enti territoriali
- al contempo, il controllo deve essere rispettoso della posizione costituzionale delle Autonomie

La natura dei controlli

- I controlli di legittimità-regolarità, di natura esterna, obiettiva, neutrale e di carattere dinamico, sono orientati anche alla garanzia dell'equilibrio di bilancio, principio costituzionale che, per effetto del processo di integrazione europea, opera una necessaria integrazione del diritto del bilancio proprio dell'ordinamento costituzionale con quello sovranazionale

Il bilancio come bene pubblico

- il bilancio è un “bene pubblico” nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell’ente territoriale, in ordine sia all’acquisizione delle entrate, sia all’individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato
- «il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, [risiede essenzialmente nell’assicurare] ai membri della collettività la cognizione delle modalità di impiego delle risorse e i risultati conseguiti da chi è titolare del mandato elettorale» (Corte cost., sentenza n. 184 del 2016)

Caratteri del controllo

- la necessità di assicurare effettiva tutela al principio autonomista ed alla legalità finanziaria fonda l'impianto di forme di controllo neutrali, obiettive, para-giurisdizionali affidate alla Corte dei conti che possono così assicurare la tutela del bilancio come bene pubblico e della legalità finanziaria (Corte cost., sent. n. 18/2019 e 228 del 2017)
- ausiliarietà allo Stato ordinamento, non agli organi
- oggetto: bilancio come bene pubblico (no atto o attività, ma ciclo e saldo)

Corte costituzionale, nella sentenza 5 aprile 2013, n. 60

- “l’articolo 1, commi da 166 - 172, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 [...] ha attribuito alla Corte dei conti un controllo diretto [...] sui bilanci degli Enti Locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale anche attraverso i revisori dei conti, [...] nei confronti dei quali vengono emanate apposite linee-guida”, così da potersi configurare “un sindacato generale ed obbligatorio sui bilanci preventivi e consuntivi di ciascun ente locale, [...] esteso a tutto il territorio nazionale, [...] ai fini del rispetto del patto di stabilità interno e degli equilibri della finanza pubblica”

Il ruolo dell'organo di revisione

- ***l'organo di revisione economico-finanziaria degli enti locali, oltre agli obblighi e dalle responsabilità discendenti dalle competenze attribuite dall'art.239 TUEL (di verifica contabile e di assistenza alle decisioni degli organi politico-amministrativi), ha anche l'onere della corretta e integrale presentazione della relazione-questionario alla competente sezione regionale di controllo, non già nell'interesse dell'ente verificato, ma di quello pubblico alla sana e corretta gestione finanziaria***
- ***l'organo di revisione economico-finanziaria, pertanto, deve assicurare il raccordo fra l'ente locale e la competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti, trasmettendo le informazioni necessarie a valutare il rispetto dei principi di sana gestione finanziaria, la cui omissione o ritardo concreta un'ipotesi di inadeguato adempimento dell'incarico professionale attribuito (cfr. Sezione regionale di controllo per la Sardegna, 27 febbraio 2017, n.27/PRSE)***
- ***l'organo di revisione economico-finanziaria deve, altresì, tempestivamente riscontrare, ove richiesto, eventuali istanze istruttorie, pena la possibile interazione di eventuali responsabilità penali o amministrativo-contabili (Sezione regionale di controllo per la Puglia, 21 settembre 2017, n.135/PSRP; Sez. contr. Liguria, n.95/2020/PRSE)***

Parametri del controllo

- La nuova funzione di controllo di legittimità-regolarità sui bilanci degli enti locali, come icasticamente ricordato anche nella recente pronuncia n. 80/2021, riprendendo gli esiti della precedente sentenza n. 18 del 2019, si sostanzia nel valutare *“la conformità [degli atti sottoposti a controllo] [...] alle norme del diritto oggettivo, ad esclusione di qualsiasi apprezzamento che non sia di ordine strettamente giuridico”*

I parametri del controllo

- “il parametro normativo del controllo sui bilanci preventivi e successivi è costituito dalle regole e principi in materia di patto di stabilità, dal principio dell’equilibrio, dalle specifiche regole contabili dettate per dette finalità e, in generale, dal principio di legalità finanziaria” (Corte cost., sent. n. 40/2014)
- i controlli delle SRC devono andare nella direzione pertanto di una verifica non solo dei saldi anzidetti (equilibrio, indebitamento, saldo di finanza pubblica) contemplati dal citato art. 148-bis del TUEL (precipuamente attraverso l’esame del risultato di amministrazione: Corte cost. sent. n. 18/2019), ma anche della corretta analisi delle fattispecie giuridiche sottostanti “in vista dell’obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio” (Corte cost., sent. n. 184/2022)

Il concetto di equilibrio di bilancio

- «consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche» (Corte costituzionale, sentenza n. 250 del 2013)
- l'equilibrio prescrive che le risorse economiche, finanziarie e patrimoniali siano sufficienti e proporzionate in modo da potere sostenere integralmente le spese e i costi di gestione
- «*copertura economica delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia, dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse*» (C. Cost., sent. n. 274/2017)

L'equilibrio finanziario

- per ciò che concerne il vincolo di finanza pubblica di cui all'art. 1 co. 821 della L. n. 145/2018, la norma indicata prevede che gli enti si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo desunto, in ciascun anno, dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione, previsto dall'allegato 10 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118
- tale vincolo deve essere, tuttavia, tenuto distinto dall'equilibrio di bilancio
- “il complesso quadro normativo illustrato palesa come la disciplina dell'equilibrio finanziario complessivo degli enti territoriali, che trova contenuto nelle disposizioni del D.Lgs. n. 118 del 2011 (che ha anche modificato il D.Lgs. 267 del 2000) e nella legge n. 145 del 2018 non può essere sovrapposto con la normativa in tema di “pareggio di bilancio” (o “saldo di finanza pubblica”), funzionale all'osservanza degli obiettivi posti in sede europea, non potendo, peraltro, il comma 821 della legge n. 145 del 2018 determinare il superamento delle prescrizioni dell'art. 9 della legge n. 243 del 2012, in virtù dei limiti posti al legislatore ordinario dall'art. 81, sesto comma, della Costituzione” (Sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 4/2019/RQ)

Esiti del controllo

- attribuzione di poteri cogenti alla Corte dei conti, i quali si spingono fino a prescrivere la doverosa rettifica delle risultanze del risultato di amministrazione, onde evitare la formazione di disavanzi e di situazioni pregiudizievoli che l'ordinamento vuole scongiurare
- il precetto dell'equilibrio è tale da imporre «all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio» (Corte cost, sent. n. 250/2013)

Le fasi del controllo di legalità finanziaria

- Fase 1: accertamento di irregolarità che impongono all'ente l'adozione di misure correttive da parte dell'ente locale entro 60 giorni
- Fase 2: accertamento dell'idoneità delle misure correttive a salvaguardare gli equilibri di bilancio o adozione di misure inibitorie qualora l'ente locale non trasmetta nei termini le misure correttive adottate o le stesse siano valutate inadeguate dalla SRC
- Eventuale avvio della procedura del dissesto guidato qualora emergano irregolarità finanziarie tali da far ritenere che l'ente locale non sia più in grado di garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili (incapacità funzionale) o di far fronte ai crediti liquidi ed esigibili di terzi (incapacità finanziaria)

Le misure correttive

- il controllo previsto dall'art. 148-bis del Tuel è caratterizzato da originali profili morfologici e funzionali (Corte cost. sent. n. 40/2014)
- esso, in particolare, contempla misure interdittive atte a prevedere con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura dell'ente, le quali sono funzionali a garantire l'equilibrio dinamico delle risultanze finanziarie contenute nel bilancio. Infatti, se la previsione normativa *«allo scopo di assicurare l'effettività dei controlli finanziari della Corte dei conti, ha attribuito alle pronunce di accertamento delle sezioni regionali di controllo della stessa Corte, da esso previste, effetti (...) imperativi nei riguardi degli enti del Servizio sanitario Pagina 55 di 61 nazionale e, nel caso di inosservanza degli obblighi imposti, inibitori dell'azione amministrativa degli stessi enti»* (Corte Cost., sent. n. 157/2020), è ragionevole ritenere che vadano ascritti alla Sezione regionale anche poteri cogenti volti a imporre e operare le necessarie rettifiche e modifiche delle risultanze del rendiconto, affinché questo ossequi le regole dell'armonizzazione contabile e il precetto dell'equilibrio di bilancio

Il risultato di amministrazione

- ai fini del primo parametro preso in considerazione dalla norma dell'art. 148-bis del Tuel, si evidenzia che “il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci” (Corte cost., sent. n. 247/2017)
- la disciplina della contabilità pubblica, laddove richieda anche complessi elaborati e allegati, deve trovare nel risultato di amministrazione un veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo (Corte cost., sent. n. 274/2017)

Il risultato di amministrazione

- nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del Tuel quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato in uscita
- l'art. 187 TUEL precisa poi che il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati
- nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione

Il risultato di amministrazione

- «Il risultato negativo di amministrazione costituirebbe **l'esito finale della gestione** e, come tale, sarebbe determinato dall'attuazione dei documenti di programmazione finanziaria, in particolare del bilancio di previsione e delle relative variazioni, concernenti le previsioni di entrata e le conseguenti autorizzazioni di spesa. A sua volta, il risultato di amministrazione **influenzerebbe le successive gestioni** in virtù del nesso di continuità che lega gli esercizi finanziari» (Corte Cost. n. 89/2017)

Accantonamenti e disavanzo

- i fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità
- nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188

L'influenza del risultato di amministrazione sugli esercizi successivi

La **quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente** può essere utilizzata, nel rispetto dei vincoli di destinazione, con provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:

- a) per la copertura dei debiti fuori bilancio;
- b) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio previsti dalla legislazione vigente, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;
- c) per il finanziamento di spese di investimento;
- d) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
- e) per l'estinzione anticipata dei prestiti.

L'eventuale disavanzo di amministrazione accertato a seguito dell'approvazione del rendiconto è applicato al primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio in corso di gestione.

Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato 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 D.lgs. n. 118/2011 e artt. 187 e 188 D.lgs. n. 267/00)

Il fondo crediti di dubbia esigibilità

- tale fondo «assolve alla funzione di precludere l'impiego di risorse di incerta acquisizione. In sostanza esso è un fondo rettificativo, in diminuzione di una posta di entrata, finalizzato a correggere il valore nominale dei crediti dell'ente in relazione alla parte di essi che si prevede di non incassare in corso di esercizio. Per questo motivo, in parte entrata si iscrive il credito al valore nominale (punto 3.3 dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118 del 2011), mentre tra le passività si inserisce l'importo di prevedibile svalutazione (art. 46 «Fondo crediti di dubbia esigibilità», del d.lgs. n. 118 del 2011 e punto 3.3 dell'allegato 4/2 del medesimo decreto), il quale viene accantonato proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale» (Corte cost. n. 279/2016)

Le funzioni dell'accantonamento a FCDE

- «il FCDE “a previsione” ha lo scopo di garantire una effettiva copertura delle spese programmate, declinando l'equilibrio di bilancio in stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria (sent. n. 138/2013)» (C. cost., 28 gennaio 2020, n. 4)
- il FCDE “a consuntivo” è invece una componente negativa del risultato di amministrazione, che ha lo scopo di svalutare i residui attivi registrati a chiusura degli esercizi precedenti a quelli del bilancio di previsione. Tale fondo è registrato nella riga “b” del prospetto di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 118/2011 per impedire una sopravvalutazione della capacità di spesa o di copertura dei debiti pregressi
- i due FCDE, in questo modo, fanno sì che il pareggio annuale di bilancio (art. 40 del d.lgs. n. 118/2011) e l'equilibrio tra entrate e spese nella continuità degli esercizi finanziari (art. 42 del d.lgs. n. 118/2011) non si basi più solo sulla correlazione giuridica tra debiti e crediti complessivi, ma anche sulla “sostenibilità finanziaria”, ovvero sulla capacità dei crediti di generare i flussi di cassa necessari a estinguere e pagare i debiti» (Sez. Riun. sent. n. 20/2021)

Le modalità di calcolo del FCDE

- il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità mette in relazione la consistenza dei residui attivi (articolati distintamente) alla fine dell'esercizio con le percentuali di accantonamento calcolate e poi applicate (punto 13.9 dell'all. 4/1 al d.lgs. 118/2011)
- modalità di calcolo (punto 3.3 ed esempio n. 5 di cui all'all. 4/2 al d.lgs. 118/2011):
 - 1) determinare, per ciascuna delle categorie di entrate, l'importo dei residui complessivo alla fine dell'esercizio appena concluso
 - 2) calcolare, in corrispondenza di ciascuna tipologia di entrata, la media del rapporto tra gli incassi (in c/residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi

L'individuazione dei crediti di dubbia esigibilità

- alcuni crediti sono esclusi per espressa previsione del principio contabile: crediti da altre amministrazioni pubbliche, crediti assistiti da fidejussione, entrate tributarie che, sulla base dei principi contabili di cui al paragrafo 3.7, sono accertate per cassa (punto 3.3. ed esempio n. 5 all. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011)
- per gli altri crediti spetta al singolo ente individuare le categorie di entrate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione (è una scelta discrezionale, le cui motivazioni devono essere illustrate nella nota integrativa al bilancio)

Gli accertamenti per cassa: consentiti soltanto nei casi individuati dal principio contabile (all. 4/2 d.lgs. n. 118/2011)

3.7.5 **Le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti** sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto o, per i gettiti derivanti dalle manovre fiscali delle regioni nell'esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze;

Gli enti locali possono accertare l'addizionale comunale Irpef per un importo pari a quello accertato nell'esercizio finanziario del secondo anno precedente quello di riferimento e comunque non superiore alla somma degli incassi dell'anno precedente in c/residui e del secondo anno precedente in c/competenza, riferiti all'anno di imposta (ad esempio, nel 2016 le entrate per l'addizionale comunale irpef sono accertate per un importo pari agli accertamenti del 2014 per addizionale irpef, incassati in c/competenza nel 2014 e in c/residui nel 2015). In caso di modifica delle aliquote, l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento in cui sono state introdotte le variazioni delle aliquote e in quello successivo, è riproporzionato tenendo conto delle variazioni deliberate. In caso di modifica della fascia di esenzione, l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento e in quello successivo, è stimato sulla base di una valutazione prudenziale. In caso di istituzione del tributo, per il primo anno, l'accertamento è effettuato sulla base di una stima prudenziale effettuata dall'ente mediante l'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale.

Sono accertate per cassa **la tassa automobilistica, l'imposta provinciale di trascrizione, la tassa relativa al rilascio delle licenze per la caccia e la pesca, il tributo speciale per il conferimento dei rifiuti in discarica e l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori.**

Si raccomanda di gestire e controllare con attenzione i crediti derivanti dai tributi accertati per cassa.

3.7.6 Sono accertate per cassa anche **le entrate derivanti dalla lotta all'evasione delle entrate tributarie riscosse per cassa**, salvo i casi in cui la lotta all'evasione è attuata attraverso l'emissione di avvisi di liquidazione e di accertamento, di ruoli e liste di carico, accertate sulla base di documenti formali emessi dall'ente e imputati all'esercizio in cui l'obbligazione scade (per tali entrate si rinvia ai principi riguardanti l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e la rateizzazione delle entrate).

3.7.7 L'accertamento da parte delle autonomie speciali delle entrate tributarie di spettanza statutaria riscosse direttamente e integralmente, compresi i conguagli, tramite la struttura di gestione, le amministrazioni periferiche dello Stato, o altri agenti contabili è effettuato per cassa.

Erroneo accertamento per cassa di entrate per le quali non è possibile tale accertamento

- contrasto con il principio di integrità e universalità del bilancio e rischio di irregolare successivo “accumulo” di residui attivi (SRC Emilia Romagna n. 208/2021)
- contrasto con il principio dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria (SRC Emilia Romagna n. 208/2021). Sul punto anche la Corte costituzionale: «limitare gli accertamenti alla sola cassa significherebbe che l’ente non cura affatto l’individuazione dei creditori e la riscossione dei crediti, limitandosi ad accertare in entrata le quote di chi paga spontaneamente. In definitiva, appare evidente che l’ente, con singolare eterogenesi dei fini, iscrive tra le poste attive una voce che, al contrario, serve a ridimensionare la spesa in rapporto alle prevedibili difficoltà di riscossione» (Corte cost. n. 279 2016)
- rischio di eludere l’eventuale destinazione vincolata delle entrate in mancanza di una contabilizzazione che tenga conto dell’anno di competenza (SRC Campania n. 172/2021)
- rischio di alterazione del calcolo delle medie delle riscossioni con conseguente possibile sottostima del FCDE futuro (SRC Liguria n. 104/2020)

Problematiche riscontrabili

Enti che non accertano per cassa entrate per le quali la legge prescrive l'accertamento per cassa

- rischio di sovrastima del risultato di amministrazione a causa dell'iscrizione di residui che non avrebbero dovuto essere iscritti, spesso in assenza di accantonamento a FCDE (SRC Liguria n. 24/2021)

Enti che dichiarano entrate «accertate per cassa», produttive tuttavia di residui attivi

- rischio di sottostima del FCDE con conseguente effetto ampliativo del risultato di amministrazione disponibile (SCR Piemonte n. 91/2021; n. 76/2021)

Il Fondo contenzioso

- il paragrafo 5.2, lett. h) dell'allegato 4/2 (principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria) al D.Lgs. 23.06.2011, n. 118, stabilisce tra l'altro che: *«nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi [...]»*
- L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità del relativo accantonamento

II FGDC

- l'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), commi da 859 a 873, ha istituito il “*Fondo di Garanzia dei Debiti Commerciali*” (F.G.D.C.), allo scopo di consentire alle amministrazioni di disporre della liquidità necessaria a velocizzare i pagamenti delle proprie obbligazioni commerciali, riducendo la relativa voce di debito residuo.
- il fondo integra un accantonamento obbligatorio, sul quale non è possibile disporre impegni e pagamenti
- l'obbligo della iscrizione in bilancio del fondo sorge al ricorrere di una delle due condizioni previste dal 859 della L. 30 dicembre 2018, n. 145:
 - a) mancata riduzione del 10% dello stock dei debiti commerciali scaduti e non pagati alla fine dell'esercizio precedente rispetto a quello del secondo esercizio precedente
 - b) mancato rispetto dei tempi di pagamento, nei casi in cui l'indicatore annuale dei tempi di pagamento dell'esercizio precedente risulti superiore al termine di 30 (o 60) giorni previsto dall'art. 4, D. Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231

II FGDC

- *“il fondo da appostare in bilancio rappresenta [...] una soluzione contabile e gestionale funzionale a consentire all’amministrazione di disporre di liquidità necessaria a velocizzare i pagamenti delle proprie obbligazioni commerciali e a ridurre la relativa voce di debito residuo. Il meccanismo approntato impedisce di effettuare impegni di spesa e pagamenti a valere sulle somme accantonate nel fondo; ciò fa sì che, a fine esercizio, le relative economie di spesa rifluiscono nella quota libera del risultato di amministrazione e l’ente può utilizzare la giacenza di cassa in tal modo formatasi per pagare i debiti arretrati”* (Corte costituzionale, sentenza n. 78/2020)
- la percentuale di accantonamento al F.G.D.C. va applicata sugli stanziamenti riguardanti “la spesa per acquisto di beni e servizi” al netto degli “stanziamenti di spesa che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione”
- il relativo appostamento incide sul risultato di amministrazione accertato con l’approvazione del rendiconto

La nomofilachia del controllo assegnata alla Sezione delle Autonomie

- declinata tanto nella fase della prevenzione che in quella della risoluzione di questioni attraverso l'enunciazione di principi di diritto
- nel delineato contesto della funzione di coordinamento, si collocano le linee guida deliberate dalla Sezione delle autonomie per le relazioni del Collegio dei revisori dei conti sui rendiconti e sui bilanci di previsione delle Regioni e delle Province Autonome
- dette linee guida sono adottate ai sensi dell'art. 1 del D.L. n. 174/2012 e dell'art. 1, co. 166 e ss., della l. n. 266/2005, in base alla quale gli organi di revisione sono tenuti ad inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione e sul rendiconto, secondo le linee guida predisposte dalla Sezione delle Autonomie al fine di consentire le verifiche della magistratura contabile, a tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica

Le linee guida della Sezione Autonomie

- la Sezione Autonomie, con deliberazione n. 10/2022/INPR, nell'approvare le linee guida per la relazione dell'Organo di revisione economico-finanziaria dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Province, sul rendiconto 2021, per l'attuazione dell'art. 1, c. 166 e seguenti della L. 23 dicembre 2005 n. 266, ha evidenziato la necessità di verificare, da parte degli organi interni di revisione e delle Sezioni regionali, la sana gestione, focalizzando l'analisi sull'esigenza di ripristinare i parametri finanziari di carattere ordinario e sui principali aspetti strutturali a presidio dell'equilibrio di bilancio

Novità 2023

- come ogni anno, la Sezione delle autonomie sta procedendo ad aggiornare le Linee guida, e relativi questionari, afferenti al bilancio di previsione 2024-2026 e al rendiconto 2023 delle Regioni e delle Province Autonome nonché degli Enti locali
- le linee guida sono state elaborate tenendo conto del superamento dell'emergenza pandemica e dell'avanzamento dei progetti del PNRR e del PNC, dei quali gli enti territoriali sono indispensabili soggetti attuatori
- particolare interesse è stato indirizzato alla tematica delle spese del personale
- alcuni quesiti, come di consueto, sono stati riservati alle tematiche del disavanzo, dell'indebitamento e del rispetto dei vincoli di finanza pubblica

Le linee guida per i rendiconti 2023

- le linee guida, ancora in fase di definizione, sono state elaborate tenendo conto del superamento dell'emergenza pandemica e dell'avanzamento dei progetti del PNRR e del PNC, dei quali gli enti territoriali sono indispensabili soggetti attuatori
- in tale quadro, particolare interesse è stato indirizzato alla tematica delle spese del personale
- alcuni quesiti, come di consueto, sono stati riservati alle tematiche del disavanzo, dell'indebitamento e del rispetto dei vincoli di finanza pubblica
- sotto il profilo metodologico, onde evitare ripetizioni e ridondanze, si è proceduto alla semplificazione dei quesiti, riformulati sulla base delle novità normative, nonché all'eliminazione di quelli non più attuali

Il Questionario correlato alle Linee guida sul bilancio di previsione degli enti locali per gli esercizi 2024-2026

- introduzione di una domanda atta a verificare se l'Ente, nella costruzione delle previsioni di bilancio, abbia tenuto conto del contributo alla finanza pubblica richiesto ai comuni, alle province e alle città metropolitane ai sensi dell'art. 1, co. 850 della legge n. 178/2020, nonché dell'art. 1, co. 533 della legge n. 213/2023
- particolare attenzione alla verifica del rispetto degli equilibri di competenza, di bilancio e di quelli complessivi, senza trascurare il controllo della corretta gestione per altri profili di rilievo, tra i quali i tempi di pagamento, la congruità degli accantonamenti, la regolare tenuta della cassa

Il Questionario correlato alle Linee guida sul bilancio di previsione degli enti locali per gli esercizi 2024-2026

- nella prima sezione “*Equilibri finanziari*” sono stati semplificati nella formulazione alcuni quesiti sul FAL, mentre altri sono stati inseriti al fine di consentire il monitoraggio delle misure che l’ente ha adottato per ridurre i tempi di pagamento dei debiti commerciali
- al riguardo, per i comuni sopra i 60.000 abitanti, per le province e città metropolitane, si è ritenuto di richiedere all’ente se abbia predisposto il Piano previsto dall'art. 40, co. 6, del decreto-legge n. 19/2024, in presenza di un indicatore di ritardo annuale dei pagamenti, al 31 dicembre 2023, superiore a 10 giorni

Il Questionario correlato alle Linee guida sul bilancio di previsione degli enti locali per gli esercizi 2024-2026

- è stata aggiornata la tabella sugli accantonamenti per passività potenziali includendo un elenco dettagliato dei fondi, così come classificati dagli schemi di bilancio e in continuità con quanto già richiesto nel rendiconto
- la sezione IV Enti in dissesto, introdotta lo scorso anno, è stata ripensata nell'ottica di meglio indagare le modalità di gestione del dissesto e dei rapporti ente/OSL, anche allo scopo di verificare l'effettiva adozione di misure che garantiscano un definitivo ritorno alla stabilità finanziaria
- oggetto di significativa revisione e riduzione la sezione "VI PNRR", in cui si è volutamente scelto di mantenere esclusivamente le domande relative all'organizzazione e alla gestione straordinaria del personale, prediligendo la tabella allegata al questionario rendiconto quale strumento per monitorare l'andamento finanziario e procedurale del Piano

Questionario correlato alle Linee guida sul rendiconto degli enti locali per l'esercizio 2023

- la struttura del questionario è stata rivisitata, analogamente a quella del Bilancio, nell'ottica della semplificazione con lo scopo di ridurre, ove possibile, gli adempimenti dei compilatori
- in ordine all'eventuale applicazione dell'avanzo presunto è stata estesa la richiesta del rispetto delle condizioni di cui all'art. 187, cc. 3 e 3-quater, 3-quinquies, 3-sexies del TUEL e ai punti nn. 9.2.5 e 9.2.10, nonché al punto 8.11 del principio contabile applicato (Allegato 4.2 al d.lgs. n. 118/2011), oltre che all'avanzo vincolato e, anche, a quello accantonato

Questionario correlato alle Linee guida sul rendiconto degli enti locali per l'esercizio 2023

- le domande sul partenariato pubblico/privato sono state riviste alla luce delle disposizioni del nuovo codice dei contratti pubblici (d.lgs. n. 36/2023)
- particolare attenzione è stata rivolta al tema del personale, con riferimento anche al rispetto dei valori soglia per i limiti assunzionali, nonché dei termini per la contrattazione decentrata
- nella sezione II “Gestione finanziaria” si è proceduto ad una complessiva riarticolazione delle domande per accrescere la logica consequenzialità dei quesiti, distinti nei paragrafi relativi alla gestione dei residui, all'FCDE, all'FGDC, al FAL e agli altri accantonamenti, nell'intento di monitorare la corretta gestione delle risorse da accantonare