

**Le patologie finanziarie e contabili degli enti locali: elementi
critici e modalità di gestione**

22 Gennaio 2018

Eugenio Anessi Pessina

Carmela Barbera

Mariafrancesca Sicilia

INDICE

Introduzione	3
SEZIONE 1 – Enti strutturalmente deficitari, in pre-dissesto e in dissesto	6
1.1 Gli enti strutturalmente deficitari	6
1.2 Il pre-dissesto finanziario	7
1.3 Il dissesto finanziario	9
1.4 Gli enti locali strutturalmente deficitari, in pre-dissesto e in dissesto in Italia	11
SEZIONE 2 – Finanza locale	15
2.1 La riforma costituzionale del 2001 e l'attuazione del federalismo fiscale	15
2.2 Dal Patto di Stabilità al vincolo del pareggio di bilancio	16
2.3 La riforma contabile e la sua applicazione	18
2.4 Gli equilibri di bilancio e l'indebitamento degli enti locali	22
2.5 I risultati dell'analisi delle PRSP	27
2.5.1 Rispetto degli equilibri di bilancio	28
2.5.2 Indebitamento	29
2.5.3 Rispetto dei vincoli di spesa	30
2.6 La disciplina specifica in materia di finanza pubblica per gli enti locali in crisi finanziaria	31
SEZIONE 3 – La spesa per il personale	39
3.1 I vincoli alla spesa per il personale	39
3.2 Il turn-over del personale	43
3.3 Le assunzioni di personale a tempo determinato	45
3.4 I risultati dell'analisi delle PRSP	48
3.5 La disciplina specifica in materia di spesa per il personale per gli enti locali in crisi finanziaria	49
SEZIONE 4 – Le società partecipate	53
4.1 Il fenomeno delle società partecipate a livello locale e la principale normativa di riferimento	53
4.1.1 Limitazioni alla creazione e al mantenimento di società partecipate	55
4.1.2 Definizione di regole per il risanamento delle società partecipate	57
4.1.3 Razionalizzazione delle società partecipate	58
4.1.4 Gestione del personale delle società partecipate	61
4.2 I risultati dell'analisi delle PRSP	63
4.3 La disciplina specifica in materia di società partecipate per gli enti locali in crisi finanziaria	65

Introduzione

Il presente report è il primo output dell'attività di ricerca relativa al progetto "Le patologie finanziarie e contabili degli enti locali: elementi critici e modalità di gestione" commissionata dall'Accademia delle Autonomie all'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano.

Tale report ha inteso analizzare le principali innovazioni normative in materia di finanza locale, personale e società partecipate e approfondire le relative problematiche applicative, con particolare attenzione agli enti in condizione di squilibrio strutturale di bilancio. A tal fine, l'analisi della normativa nazionale è stata accompagnata e integrata dall'analisi delle deliberazioni della Corte dei Conti e delle sue Sezioni Regionali. In particolare, il team di ricercatori ha analizzato le seguenti tipologie di deliberazioni della Corte dei Conti.

- Le questioni di massima o di competenza (QMIG). Si tratta di delibere di orientamento adottate dalla Sezione delle Autonomie e a cui le Sezioni regionali di controllo (e gli enti locali e regioni) si conformano. Esse sono adottate in presenza di interpretazioni discordanti delle norme rilevanti per l'attività di controllo o consultiva o per la risoluzione di questioni di massima di particolare rilevanza (art. 6, comma 4, del D.L. 174/2012, convertito, con modificazioni dalla L. 213/2012).
- I pareri (PAR) emessi dalle Sezioni regionali nell'ambito della loro attività consultiva in materia di contabilità pubblica svolta a favore delle regioni e degli enti locali.
- Le deliberazioni di indirizzo e/o programmazione (INPR) emesse dalle Sezioni Centrali e Regionali di Controllo. Tali deliberazioni, oltre a identificare i programmi dell'attività di controllo della Corte dei Conti, contengono le linee guida e i criteri metodologici per lo svolgimento delle attività di controllo anche delle Sezioni regionali di controllo, nonché in merito alla redazione delle relazioni di accompagnamento ai documenti di bilancio stilati dagli organi di revisione degli enti locali. Esse talvolta includono anche questionari rivolti a tali organi. Ne deriva che tali deliberazioni sono rilevanti anche per gli enti soggetti al controllo della Corte in quanto contengono indicazioni in merito a come si svolgeranno i controlli a cui sono sottoposti
- Le pronunce specifiche (PRSP) rese dalle sezioni regionali della Corte dei Conti nell'ambito delle loro attività di verifica dei sistemi di controllo degli enti (art. 148 del D.Lgs 267/2000, d'ora in avanti TUEL) e dei loro bilanci preventivi e i rendiconti (art. 148-bis del TUEL). Le pronunce specifiche sono rese anche in merito alle condizioni di squilibrio riscontrate negli enti, alle situazioni di deficitarietà strutturale (art. 242), ai piani di riequilibrio finanziario pluriennale adottati dagli enti in pre-dissesto (art. 243-quater), alle procedure di risanamento previste per gli enti in dissesto (art. 244).

Le deliberazioni da analizzare sono state identificate attraverso la Banca dati del controllo disponibile sul sito della Corte dei Conti¹ che consente di selezionare:

- il tipo di deliberazione. È possibile scegliere tra 42 tipologie di deliberazioni della Corte dei Conti;
- l'organo emittente (ad esempio, specifiche Sezioni Regionali di Controllo, Sezione delle Autonomie ecc.);
- l'anno o l'arco temporale in cui le deliberazioni sono state emesse;
- il contenuto della deliberazione.

Ai fini della presente ricerca, per le QMIG, le PAR e le INPR l'analisi è stata circoscritta alle deliberazioni emesse nel periodo 2014-2017 relative alle materie personale, finanza locale, società partecipate e dissesto. Tale limitazione temporale risulta funzionale all'identificazione di pareri, linee guida e questioni di massima attinenti alla normativa attualmente in vigore (ad esempio, le ultime modifiche in materia di armonizzazione contabile risalgono proprio al 2014, con il D.Lgs. 126/2014 integrativo e correttivo del D.Lgs. 118/2011; nel 2016 è stato approvato il Testo Unico sulle società partecipate con il D.Lgs. 175/2016). Per quanto riguarda, invece, l'identificazione delle PSRP non sono stati utilizzati filtri tematici, ma la ricerca è stata circoscritta agli ultimi 5 anni (2012-2016). Ciò ha permesso di tenere conto di un numero di anni sufficiente a indagare le principali patologie in tema di finanza locale, personale e società partecipate emerse anche a seguito dei più recenti interventi normativi. Inoltre, è stato possibile in questo modo tenere conto delle patologie preesistenti all'avvio a regime del nuovo sistema contabile e che ne hanno anche ispirato alcuni elementi distintivi (ad esempio, il Fondo crediti di dubbia esigibilità). Inoltre, l'analisi è stata limitata ai pareri emessi dalle Sezioni di Controllo delle Regioni a statuto ordinario in cui si concentrano il maggior numero di enti in situazione di crisi finanziaria, ovvero Lombardia, Lazio e Calabria.

Il report è strutturato in 4 sezioni come di seguito indicato:

- Sezione 1. In questa sezione si intende fornire un quadro della normativa in materia di deficitarietà strutturale, dissesto e pre-dissesto degli enti locali. Inoltre, questa sezione si propone di fotografare i comuni deficitari, in pre-dissesto e in dissesto in Italia.
- Sezione 2. Il termine "finanza locale" ha un'ampia accezione. Comunemente, esso ricomprende la gestione finanziaria degli enti locali con riferimento alle entrate e alle spese, e le relative norme nonché vincoli di finanza pubblica che impattano sulla gestione finanziaria territoriale (ad esempio, personale, indebitamento, Patto di Stabilità, equilibri di bilancio). In questa sezione, si è deciso di focalizzare l'attenzione sui seguenti temi: lo stato dell'autonomia finanziaria degli enti locali, l'evoluzione dei vincoli di finanza pubblica con il passaggio dalle regole sul Patto di Stabilità al pareggio di bilancio; le innovazioni contabili

¹ <https://servizi.corteconti.it/bdcaccessibile/ricercaInternet/CaricaDelibera.do?selezione=init>

introdotte dal D.Lgs. 118/2011; gli equilibri di bilancio previsti per gli enti locali e i vincoli in materia di indebitamento. La parte finale è dedicata alle regole di finanza pubblica previste specificatamente per gli enti locali in stato di deficitarietà strutturale, in pre-dissesto e in dissesto.

- Sezione 3. Questa sezione è dedicata alla spesa per il personale. La spesa per il personale rappresenta un aggregato a cui è dedicata molta attenzione da parte del Legislatore, il quale da un lato definisce una disciplina vincolistica che si applica alla generalità degli enti locali e dall'altra identifica una serie di interventi specifici validi per gli enti in condizione di squilibrio strutturale di bilancio. Nella sezione si analizzano i vincoli alla spesa per il personale, i vincoli al turn-over e all'assunzione di personale a tempo determinato, e le regole peculiari che trovano applicazione per gli enti strutturalmente deficitari, per gli enti che abbiano optato per la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale o per la dichiarazione di dissesto.
- Sezione 4. Questa sezione approfondisce il tema delle società partecipate. La creazione di società partecipate ha radici nelle riforme avviate a partire dagli anni '90 in Italia sulla scia del processo di aziendalizzazione del settore pubblico. A fronte della proliferazione degli enti partecipati e dell'emersione di una serie di criticità legate alla loro creazione e gestione, il legislatore è intervenuto definendo regole più restrittive. In particolare, nella sezione si approfondiscono quattro tematiche affrontate nel recente Testo Unico sulle società partecipate (D.Lgs. 175/2016) e oggetto di attenzione da parte della Corte dei Conti, ovvero le limitazioni alla creazione e al mantenimento di società partecipate, la definizione di regole per il risanamento delle stesse, la razionalizzazione delle società partecipate, la gestione del personale delle società partecipate. Inoltre, sono analizzate le principali criticità legate a tali società e i relativi riflessi sulla sana gestione finanziaria degli enti locali, e le indicazioni specifiche previste in tema di società partecipate per gli enti locali in stato di deficitarietà strutturale, in pre-dissesto e in dissesto.

SEZIONE 1 – Enti strutturalmente deficitari, in pre-dissesto e in dissesto

1.1 Gli enti strutturalmente deficitari

Sono considerati in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali² in “gravi ed incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un’apposita tabella³, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivo dei quali almeno la metà presentino valori deficitari” (art. 242, comma 1, del TUEL) (si veda Box 1).

Box 1: Parametri obiettivo per i comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario

1) Valore negativo del risultato contabile di gestione superiore in termini di valore assoluto al 5 per cento rispetto alle entrate correnti (a tali fini al risultato contabile si aggiunge l'avanzo di amministrazione utilizzato per le spese di investimento)
2) Volume dei residui attivi di nuova formazione provenienti dalla gestione di competenza e relativi ai titoli I e III, con l'esclusione delle risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio o di fondo di solidarietà superiori al 42 per cento rispetto ai valori di accertamento delle entrate dei medesimi titoli I e III esclusi gli accertamenti delle predette risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio o di fondo di solidarietà
3) Ammontare dei residui attivi provenienti dalla gestione dei residui attivi e di cui al titolo I e al titolo III superiore al 65 per cento, ad esclusione di eventuali residui da risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio o di fondo di solidarietà, rapportata agli accertamenti della gestione di competenza delle entrate dei medesimi titoli I e III ad esclusione degli accertamenti delle predette risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio o di fondo di solidarietà
4) Volume dei residui passivi complessivi provenienti dal titolo I superiore al 40 per cento degli impegni della medesima spesa corrente
5) Esistenza di procedimenti di esecuzione forzata superiore allo 0,5 per cento delle spese correnti anche se non hanno prodotto vincoli a seguito delle disposizioni di cui all'articolo 159 del TUEL
6) Volume complessivo delle spese di personale a vario titolo rapportato al volume complessivo delle entrate correnti desumibili dai titoli I, II e III superiore al 40 per cento per i comuni inferiori a 5.000 abitanti, superiore al 39 per cento per i comuni da 5.000 a 29.999 abitanti e superiore al 38 per cento per i comuni oltre i 29.999 abitanti; tale valore è calcolato al netto dei contributi regionali nonché di altri enti pubblici finalizzati a finanziare spese di personale per cui il valore di tali contributi va detratto sia al numeratore che al denominatore del parametro
7) Consistenza dei debiti di finanziamento non assistiti da contribuzioni superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione positivo e superiore al 120 per cento per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione negativo, fermo restando il rispetto del limite di indebitamento
8) Consistenza dei debiti fuori bilancio riconosciuti nel corso dell'esercizio superiore all'1 per cento rispetto ai valori di accertamento delle entrate correnti, fermo restando che l'indice si considera negativo ove tale soglia venga superata in tutti gli ultimi tre esercizi finanziari
9) Eventuale esistenza al 31 dicembre di anticipazioni di tesoreria non rimborsate superiori al 5 per cento rispetto alle entrate correnti
10) Ripiano degli squilibri in sede di provvedimento di salvaguardia di cui all'art. 193 del TUEL ⁴ con misure di alienazione di beni patrimoniali e/o avanzo di amministrazione superiore al 5% dei valori della spesa corrente, fermo restando quanto previsto dall'articolo 1, commi 443 e 444 della L. 228/2012 a decorrere dall'1 gennaio 2013; ove sussistano i presupposti di legge per finanziare il riequilibrio in più esercizi finanziari, viene considerato al numeratore del parametro l'intero importo finanziato con misure di alienazione di beni patrimoniali, oltre che di avanzo di amministrazione, anche se destinato a finanziare lo squilibrio nei successivi esercizi finanziari

² Il TUEL fa specifico riferimento a comuni, province e comunità montane.

³ L'art. 228 del TUEL sul conto del bilancio prevede che al rendiconto vengano allegati la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale ed il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio. Essi devono anche essere allegati al certificato del rendiconto.

⁴ Si rimanda al capitolo 2, paragrafo 4, per un approfondimento sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio.

Tali enti sono assoggettati a una serie di controlli volti a prevenire il verificarsi di una situazione di insolvenza definitiva. L'art. 243, nello specifico, prevede il controllo da parte della Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali (Cosfel)⁵, che verifica prioritariamente la compatibilità finanziaria dei provvedimenti con i quali si approvano le dotazioni organiche e si provvede all'assunzione di personale (comma 1). Vi è anche un controllo centrale in materia di copertura del costo di alcuni servizi, nonché sanzioni in caso di inadempimento o mancata dimostrazione di aver adempiuto alle prescrizioni normative, di cui si fornisce una disamina nella successiva Sezione 2 del presente lavoro e un approfondimento in materia di personale e società partecipate rispettivamente nelle Sezioni 3 e 4.

1.2 Il pre-dissesto finanziario

Nei casi in cui, anche in considerazione delle pronunce delle competenti sezioni regionali della Corte dei Conti sui bilanci degli enti:

- sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario;
- le misure di cui agli artt. 193 e 194 del TUEL (salvaguardia degli equilibri di bilancio e riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio) non siano sufficienti a superare le condizioni di squilibrio rilevate⁶

gli enti possono ricorrere, con deliberazione consiliare, alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-bis, del TUEL)⁷. La deliberazione di ricorso a tale procedura deve essere trasmessa entro 5 giorni dalla data di esecutività alla competente Sezione regionale della Corte dei Conti e al Ministero dell'Interno (comma 2).

Il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale sospende temporaneamente la possibilità per la Corte dei Conti di assegnare, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 149/2011 il termine per l'adozione delle misure correttive di cui al comma 6, lett. a) del medesimo articolo, cioè quelle adottate dall'ente locale in considerazione dei comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria e del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di Stabilità Interno accertati dalla competente Sezione regionale della Corte dei Conti⁸ (comma 3). Inoltre, le procedure esecutive

⁵ Si tratta di una Commissione in passato denominata Commissione di ricerca per la finanza locale, successivamente divenuta "Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali" e infine Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, che svolge compiti di controllo, consultivi e propositivi. La composizione e le relative modalità di funzionamento sono disciplinate dal D.P.R. 142/2013.

⁶ Nonostante ciò, il Consiglio di Stato, Sezione IV, con sentenza n. 4008 del 26 agosto 2015 ha affermato che è possibile ricorrere alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale anche senza aver preventivamente utilizzate le misure di cui agli artt. 193 e 194 del TUEL laddove la situazione finanziaria appaia così compromessa da far ragionevolmente ritenere che tali misure non siano sufficienti a far fronte alle criticità.

⁷ Si tratta di uno strumento introdotto dal D.L. 174/2012.

⁸ La *ratio* di tale previsione appare evidente: nel momento in cui l'ente avvia la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale si è in una situazione di squilibrio ben più grave, che richiede misure più importanti rispetto a quelle previste nel caso di comportamenti che pregiudichino l'equilibrio finanziario dell'ente. In sostanza, quest'ultimo risulta già compromesso.

intraprese nei confronti dell'ente sono sospese dalla data di deliberazione di ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale fino alla data della approvazione o di diniego. È possibile sintetizzare come segue la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-bis, comma 5 e art. 243-quater del TUEL):

- deliberazione di ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale da parte del Consiglio;
- entro 90 giorni, deliberazione del Consiglio del piano di riequilibrio finanziario pluriennale di durata compresa tra quattro e venti anni (corredato dal parere dell'organo di revisione);
- entro i successivi 10 giorni, invio del piano alla Corte dei Conti e alla Cosfel;
- entro i successivi 60 giorni la Cosfel invia una relazione alla Corte dei Conti;
- entro i successivi 30 giorni la Corte dei Conti fornisce un esito sul piano (approvazione con controllo sulla relativa attuazione, oppure diniego e successiva deliberazione di dissesto, entro 20 giorni, da parte del Consiglio).

Si precisa che la precedente disciplina prevedeva la durata massima del piano di riequilibrio pluriennale pari a dieci anni; l'art. 1, comma 888 della L. 205/2017 prevede ora, invece, una durata compresa tra i quattro e i venti anni. Inoltre, la legge medesima ha aggiunto all'art. 243-bis del D.Lgs. 267/2000 un nuovo comma 5-bis che sancisce che la durata massima è determinata sulla base del rapporto tra le passività da ripianare nel medesimo e l'ammontare degli impegni di cui al titolo I della spesa del rendiconto dell'anno precedente a quello di deliberazione del ricorso alla procedura di riequilibrio o dell'ultimo rendiconto approvato, secondo la tabella 1.

Tabella 1 – Criteri per il calcolo della durata massima del piano di riequilibrio finanziario pluriennale

Rapporto passività/impegni di cui al titolo I	Durata massima del piano di riequilibrio finanziario pluriennale
Fino al 20%	4 anni
Superiore al 20% e fino al 60%	10 anni
Superiore al 60% e fino al 100%	15 anni
Oltre il 100%	20 anni

In coerenza a tale innovazione normativa, tenendo fermi i tempi di pagamento dei creditori, gli enti che hanno formulato il piano prima dell'entrata in vigore della L. 205/2017 possono rimodularlo o riformularlo al fine di tenere conto della nuova durata massima (da 4 a 20 anni). L'eventuale richiesta, da approvare con deliberazione consiliare, deve essere trasmessa entro il 15 gennaio 2018 alla Corte e al Ministero dell'Interno. Il piano rimodulato/riformulato deve essere approvato

dall'ente entro 45 giorni dall'approvazione di tale deliberazione. Vengono, inoltre, dimezzati i termini di cui all'art. 243-quater: la trasmissione del piano rimodulato/riformulato alla Corte e alla Cosfel va effettuata entro 5 giorni, l'istruttoria da parte della Cosfel va completata entro 30 giorni e la deliberazione della Corte dei Conti entro 15 giorni dalla ricezione dell'esito dell'istruttoria. Vengono anche dimezzati i termini per un eventuale ricorso da parte dell'ente (15 giorni e non più 30) dinanzi alle Sezioni riunite, che dovranno pronunciarsi entro 15 giorni dal deposito del ricorso. Si precisa che, in caso di già avvenuto accertamento, da parte della Corte, del grave mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano originario, un eventuale ulteriore mancato rispetto nell'ambito del piano rimodulato/riformulato costituisce una reiterazione dell'inadempimento.

Le misure di cui il piano deve tenere conto sono tutte quelle che risultino necessarie a superare le condizioni di squilibrio (comma 6) e vengono approfondite nella Sezione 2 del report.

Preme evidenziare che il principale elemento distintivo della procedura di riequilibrio finanziario rispetto a quella di dissesto è rappresentato dall'affidamento delle iniziative per il risanamento agli organi dell'ente e non a un organo straordinario.

1.3 Il dissesto finanziario

Il dissesto finanziario⁹, di cui all'art. 244 del TUEL, è la situazione nella quale l'ente non può garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili¹⁰ ovvero esistono nei confronti dell'ente locale crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si possa fare validamente fronte con le modalità di cui all'art. 193, TUEL (salvaguardia degli equilibri di bilancio) e con le modalità di cui all'art. 194, TUEL (riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio). In sostanza, si tratta dei casi in cui si verificano:

- il sopravvenire di un disavanzo di amministrazione dall'esercizio precedente,
- uno squilibrio della gestione di competenza o dei residui,
- il riconoscimento della legittimità di debiti fuori bilancio

e l'ente non sia in grado, a fronte di ciò, di ripristinare il pareggio, ricorrendo a misure ordinarie o a quelle straordinarie previste¹¹.

In aggiunta, occorre tenere conto di quanto previsto dall'art. 243-quater, comma 7, in materia di piano di riequilibrio finanziario. Su questo punto, infatti, si è espressa la Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, con deliberazione n. 13/2013/QMIG, precisando che "le quattro situazioni

⁹ Le norme sul dissesto finanziario si applicano solo a Comuni e Province.

¹⁰ Si intendono quei servizi attribuiti o delegati dalla legge all'ente locale, ad esclusione, quindi, delle attività che l'ente locale sceglie discrezionalmente di svolgere.

¹¹ Le misure straordinarie sono legate all'applicazione dell'avanzo di amministrazione eventualmente disponibile per il finanziamento di debiti fuori bilancio riconosciuti legittimi o per la salvaguardia degli equilibri di bilancio (art. 187, comma 2, lett. a) e b)); all'utilizzo per l'anno in corso e per i due successivi di tutte le entrate e le possibili economie di spesa, inclusi i proventi da alienazioni di beni patrimoniali disponibili (nel caso di squilibri di parte capitale) ed escluse le entrate provenienti dall'assunzione di prestiti e quelle aventi specifica destinazione per l'ente (art. 193, comma 3); all'accensione di mutui per finanziare debiti fuori bilancio riconosciuti legittimi (art. 194, comma 3).

ipotizzate nell'art. 243 quater, comma 7 (mancata presentazione del piano, diniego di approvazione del piano, accertamento di grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano e mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario) configurano fattispecie legali tipiche di condizioni di dissesto finanziario che si aggiungono a quelle già previste dal TUEL (art. 244) e comportano l'obbligo di dichiarazione di dissesto e, quindi, la conseguente attività sollecitatoria e, eventualmente, sostitutiva del Prefetto, da cui il richiamo all'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 149/2011”.

La deliberazione di dissesto prevede le seguenti fasi (art. 246):

- deliberazione adottata dal consiglio dell'ente locale che dichiara il dissesto finanziario e indichi le cause che lo hanno determinato (alla deliberazione viene allegata la relazione dell'organo di revisione economico finanziaria che analizza le cause che hanno provocato il dissesto);
- invio della deliberazione di cui al punto precedente, entro 5 giorni dalla data di esecutività, al Ministero dell'Interno e alla Procura regionale presso la Corte dei conti competente, unita alla relazione dell'organo di revisione. È prevista anche relativa pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, a cura del Ministero dell'Interno, unitamente al D.P.R. di nomina dell'organo straordinario di liquidazione.

Qualora sia stato già deliberato dall'ente il bilancio preventivo, esso resta efficace per l'intero esercizio finanziario. Permane il divieto di assumere impegni o pagare spese per servizi non espressamente previsti dalla legge. Invece, il bilancio di previsione per il triennio successivo eventualmente deliberato viene revocato o, se non ancora approvato al momento della dichiarazione di dissesto, non è più possibile farlo.

Le conseguenze della dichiarazione di dissesto di cui agli artt. 248-249, anche con riferimento alla gestione del bilancio durante la procedura di risanamento (art. 250), sono esaminate nella Sezione 2 del report. In generale, si prevedono misure cautelari e restrittive, nonché un rafforzamento del controllo da parte della Corte dei Conti che svolge un'attività di monitoraggio sulle misure intraprese dall'ente ai fini del risanamento.

La procedura di risanamento coinvolge da due distinti soggetti (art. 245):

- l'organo straordinario di liquidazione, che provvede al ripiano dell'indebitamento pregresso con i mezzi consentiti dalla legge. Esso rileva la massa passiva, acquisisce e gestisce i mezzi finanziari disponibili anche mediante l'alienazione di debiti patrimoniali, liquida e paga la massa passiva (si veda la Sezione 2);
- gli organi istituzionali dell'ente, che assicurano condizioni stabili di equilibrio della gestione finanziaria rimuovendo le cause strutturali che hanno portato al dissesto.

Essa può essere, inoltre, sintetizzata nelle seguenti fasi:

- deliberazione di dissesto da parte del Consiglio;
- pubblicazione in G.U. con il D.P.R. di nomina dell'organo straordinario di liquidazione;
- accertamento della massa attiva da parte dell'organo straordinario di liquidazione;
- definizione del piano di rilevazione della massa passiva entro 180 giorni dall'insediamento dell'organo straordinario di liquidazione (360 giorni per i comuni con popolazione superiore a 250.000 abitanti e per le province);
- definizione del piano di estinzione della massa passiva entro 24 mesi dall'insediamento dell'organo straordinario di liquidazione;
- approvazione, entro 120 giorni, del piano di estinzione della massa passiva da parte del Ministro dell'Interno;
- effettuazione dei pagamenti da parte dell'organo straordinario di liquidazione entro 20 giorni dall'approvazione del piano di estinzione della massa passiva¹²;
- approvazione del rendiconto di gestione entro 60 giorni dall'ultimazione delle operazioni di pagamento.

Infine, si evidenzia che il legislatore ha previsto una procedura straordinaria di risanamento (art. 268-bis), qualora l'organo straordinario di liquidazione non riesca a chiudere entro 24 mesi la procedura del dissesto a causa di difficoltà legate alla definizione della massa attiva e passiva, in caso di ricostituzione di disavanzo di amministrazione o di debiti fuori bilancio (art. 268), e qualora la massa attiva non sia sufficiente a coprire la massa passiva o si accerti la presenza di ulteriori passività pregresse.

1.4 Gli enti locali strutturalmente deficitari, in pre-dissesto e in dissesto in Italia

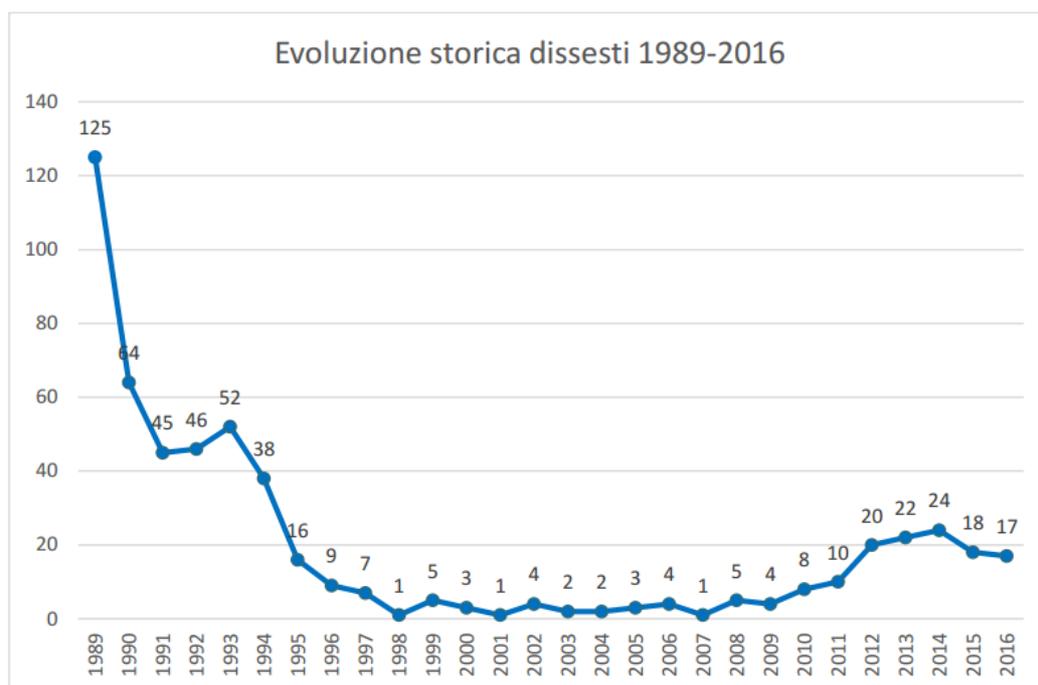
Un recente lavoro di ricerca condotto dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti (30 giugno 2017) fornisce una fotografia attuale dello stato di crisi finanziaria negli enti locali. L'analisi riportata in tale documento attinge a fonti diverse¹³ e fa riferimento a diverse situazioni indicative di crisi finanziaria, includendo la condizione di deficitarietà strutturale, il pre-dissesto e il dissesto.

Dal 1989 al 2016, sono 556 gli enti che hanno dichiarato il dissesto, rappresentando circa il 7% dei comuni italiani (c.ca 8000). Tra questi vi sono anche enti che hanno dichiarato il doppio dissesto. Significativo appare il dato geografico: dei 556 enti che hanno dichiarato il dissesto dal 1989, infatti, ben il 73% si registra nel Sud Italia. Il fenomeno appare in diminuzione intorno al 2000, ma riprende dopo il 2008 (Figura 1).

Figura 1: Enti dissestati (1989-2016)

¹² Si tratta di pagamenti di passività residue, dal momento che l'organo straordinario di liquidazione ha anche accesso ad un mutuo erogato da parte della Cassa depositi e prestiti, così come previsto dall'art. 255, del TUEL che deve essere utilizzato per il pagamento di acconti sulle passività inserite nel piano di rilevazione.

¹³ Ministero dell'Interno, Corte dei Conti, Istituto per la Finanza e l'Economia Locale.



Fonte: De Toni, A. (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti), Lo stato di crisi negli enti locali, 30 giugno 2017, elaborazione dati Ministero dell'Interno e Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie.

Il numero così elevato di dissesti dichiarati nel primo anno di applicazione della normativa sul dissesto per gli enti locali si spiega, da un lato, con le misure "incentivanti" previste dal D.L. 66/1989 che dava la possibilità agli enti di ripianare i debiti mediante assunzione di mutui per il risanamento e la contribuzione statale sul relativo onere di ammortamento; dall'altro, dal fatto che non fossero previste delle restrizioni particolari in termini di vincoli temporali per il risanamento e che quest'ultimo fosse basato, di fatto, sul blocco delle assunzioni e sulla messa in mobilità del personale eccedente.

Nel tempo la normativa ha posto maggiori vincoli agli enti che dichiarano il dissesto e aumentato gli oneri a loro carico nella procedura di risanamento. Ad esempio, oggi è possibile contrarre mutui per provvedere al risanamento finanziario, ma i relativi costi sono a carico dell'ente in dissesto..

Lo studio condotto dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti riporta la presenza di 67 enti locali deficitari, 151 enti locali in pre-dissesto, 107 enti locali in dissesto.

Con riferimento agli **enti deficitari**, emerge come i parametri più frequentemente sforati siano il volume di residui attivi dei titoli I e III di nuova formazione e quelli derivanti dalla gestione residui, nonché la consistenza dei residui passivi del titolo I. Tale fenomeno appare particolarmente

significativo in alcune Regioni del Sud Italia e Isole, ovvero Sicilia¹⁴ (36%), Calabria (19%) e Campania (15%). Inoltre, interessa principalmente enti di piccole dimensioni (per il 60% si tratta di enti con popolazione inferiore e 5.000 abitanti).

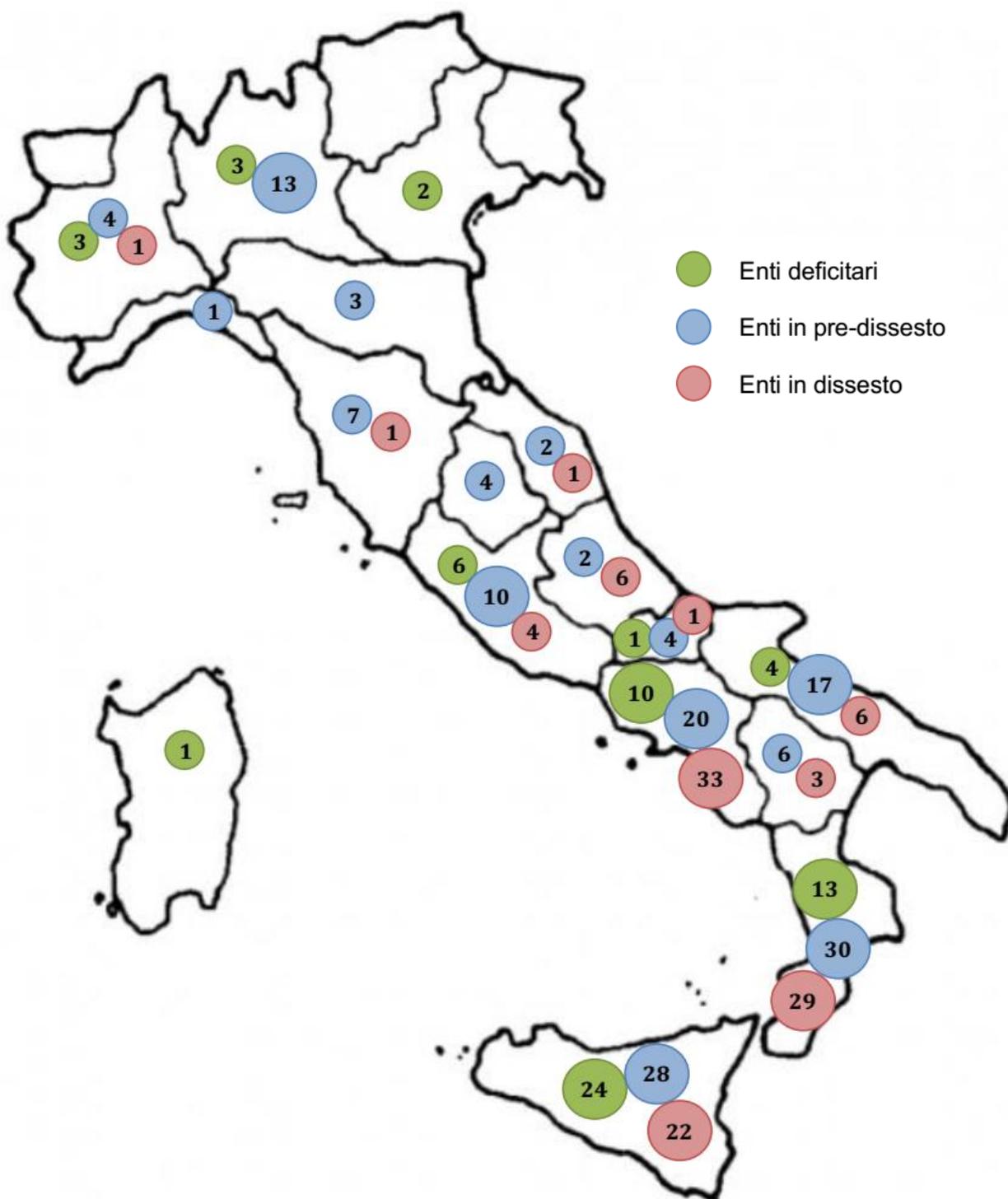
Gli enti locali in **pre-dissesto** – che dunque hanno approfittato della procedura prevista dal TUEL di predisposizione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale evitando, così, di dichiarare il dissesto – sono 151 e sono localizzati prevalentemente in Sicilia (20%), Puglia (13%) e Basilicata (11%). Quasi il 60% degli enti in pre-dissesto presenta popolazione compresa tra i 5.000 e i 60.000 abitanti (34% in enti con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti).

I casi di **dissesto** sono aumentati negli ultimi anni, in particolare dal 2012 al 2014. Si rilevano, nel 2016, 107 enti in dissesto, di cui il 31% in Campania, il 27% in Calabria e il 21% in Sicilia. Con riferimento alle dimensioni demografiche, si osserva che la prevalenza degli enti in dissesto presenta una popolazione tra i 5.000 e i 60.000 abitanti (55%). Il 40% degli enti in dissesto ha una popolazione inferiore ai 5.000 abitanti.

La figura 2 fornisce una rappresentazione grafica degli enti in situazione di deficitarietà strutturale, in pre-dissesto e in dissesto, così come rilevato dallo studio in oggetto.

¹⁴ Un'indagine condotta dalla Sezione di controllo per la Regione siciliana nel 2015 (deliberazione n. 207/2015/GEST) sulla finanza locale in Sicilia, che al tempo dello studio rilevava 23 casi di enti in situazione di deficitarietà strutturale, rispetto ai 24 riscontrati nel 2016 nello studio qui riportato, evidenzia come tale dato vada inteso per difetto, dal momento che la Sezione di controllo dichiara di aver accertato "la presenza di rilevanti anomalie di computo nelle certificazioni formalmente redatte dagli enti, dalle quali non emergeva la reale condizione deficitaria" (p. 123). Ulteriori enti locali (63), poi, risultavano soggetti in via provvisoria ai controlli previsti per gli enti deficitari per mancata presentazione del certificato al rendiconto, ai sensi dell'art. 243, comma 6, del TUEL.

Figura 2: Enti in situazione di deficitarietà strutturale, in pre-dissesto e in dissesto (2016)



Fonte: elaborazione propria su dati riportati in De Toni, A. (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti), Lo stato di crisi negli enti locali, 30 giugno 2017

SEZIONE 2 – Finanza locale

Il termine “finanza locale” ha un’ampia accezione. Comunemente, esso ricomprende la gestione finanziaria degli enti locali con riferimento alle entrate e alle spese, e le relative norme nonché vincoli di finanza pubblica che impattano sulla gestione finanziaria territoriale (ad esempio, personale, indebitamento, Patto di Stabilità, equilibri di bilancio).

A partire dal 2000, sono state numerose le riforme approvate che, se da un lato, hanno mirato a introdurre elementi di federalismo e ad assicurare una maggiore vicinanza fra responsabilità di prestazione dei servizi e fonti di entrata finanziaria, dall’altro lato hanno visto crescere in capo agli enti locali le richieste di adeguamento a vincoli stringenti di breve periodo: dal Patto di stabilità, alle regole specifiche in materia di *spending review*, con i vincoli alla spesa per il personale e all’indebitamento. Recentemente, anche la riforma contabile volta all’armonizzazione dei conti pubblici ha trovato concreta attuazione. Le suddette riforme sembrano in parte in contraddizione tra di loro, laddove da un lato si afferma di voler rafforzare l’autonomia degli enti locali e il federalismo fiscale, mentre dall’altro lato si impongono loro vincoli di finanza pubblica (rafforzati soprattutto dopo la crisi economico-finanziaria del 2008). A tal proposito, la Corte dei Conti ha parlato di riaccentramento o comunque di mancanza di vera autonomia a livello locale.

Questa sezione ha l’obiettivo di analizzare i seguenti temi: lo stato dell’autonomia finanziaria degli enti locali, l’evoluzione dei vincoli di finanza pubblica con il passaggio dalle regole del Patto di Stabilità a quelle del pareggio di bilancio; le innovazioni contabili introdotte dal D.Lgs. 118/2011 e ss.mm.ii.; gli equilibri di bilancio previsti per gli enti locali e i vincoli in materia di indebitamento. La parte finale di questa sezione (paragrafo 2.6) è dedicata alle regole di finanza pubblica previste specificatamente per gli enti locali in stato di deficitarietà strutturale, in pre-dissesto e in dissesto.

2.1 La riforma costituzionale del 2001 e l’attuazione del federalismo fiscale

A seguito della riforma costituzionale dettata dalla L. cost. 3/2001, l’art. 119 della Costituzione attribuisce a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni piena autonomia finanziaria in tema di entrate e spese (comma 1). Infatti, tali enti stabiliscono e applicano tributi propri, in armonia con la Costituzione e compatibilmente con i principi di coordinamento della finanza pubblica e con il sistema tributario nazionale; dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al territorio (comma 2). Per far fronte alle necessità degli enti con minore capacità contributiva (fiscale), lo Stato ha istituito un fondo perequativo (comma 3). Infine, si sancisce il principio del “finanziamento integrale”, ovvero la somma di tributi ed entrate propri, compartecipazioni ai tributi erariali e quote di fondo perequativo deve integralmente finanziare l’insieme delle funzioni attribuite agli enti (comma 4). Allo scopo di promuovere valori di rilievo costituzionale (diritti della persona, sviluppo economico, coesione, solidarietà sociale, ecc.), lo Stato può erogare risorse aggiuntive o attuare interventi speciali a favore di determinati enti locali (comma 5). In aggiunta a tali risorse, gli

enti locali possono disporre delle entrate derivanti dalla gestione e dallo sfruttamento del proprio patrimonio o ricorrere a indebitamento (ma solo per finanziare spese di investimento e senza garanzie dello Stato (comma 6).

In attuazione del novellato quadro costituzionale e del federalismo fiscale, la L. 42/2009 ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi volti ad assicurare l'autonomia finanziaria degli enti locali, nonché ad armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica (art. 2, comma 1, come modificato dalla L. 196/2009)

Si rammenta che già l'art. 149 del TUEL riconosceva per legge ai comuni e alle province, nell'ambito della finanza pubblica, autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie e trasferite (comma 2), nonché potestà impositiva autonoma con riferimento alle imposte, tasse e tariffe. In ogni caso, l'autonomia finanziaria degli enti locali trova un limite nella Costituzione stessa, che prevede che tali enti possono identificare e applicare tributi ed entrate propri "in armonia con la Costituzione e secondo principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

2.2 Dal Patto di Stabilità al vincolo del pareggio di bilancio

Il «Patto di Stabilità Interno» è stato introdotto in Italia a partire dal 1999, con la finalità di coinvolgere le Regioni e gli enti locali negli obblighi di stabilizzazione e miglioramento della finanza pubblica assunti a livello comunitario con l'adesione al «Patto di Stabilità e Crescita», approvato ad Amsterdam dal Consiglio Europeo nel 1997. L'articolo 28 della legge 448/1998, collegata alla legge finanziaria 1999, stabilisce che «le Regioni, le Province, i Comuni e le comunità locali concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica che il paese ha adottato con l'adesione al Patto di stabilità e crescita».

Prescinde da questo studio fornire un'analisi dettagliata di tutte le vicende che si sono susseguite con riferimento al Patto di Stabilità Interno, ma preme in questa sede soffermarsi su alcuni aspetti salienti. In primo luogo, la normativa che disciplina tale strumento è cambiata spesso nel corso degli anni, modificando i parametri di riferimento e rendendo molto rigidi i relativi meccanismi di funzionamento, nonostante la previsione di alcuni margini di manovra introdotti nel tempo (cd. patti di solidarietà, patti orizzontali¹⁵ e verticali¹⁶). L'instabilità della normativa, se da un lato può aver contrastato l'adozione di comportamenti opportunistici da parte degli enti, dall'altro lato ha reso difficile agli enti effettuare una programmazione finanziaria adeguata¹⁷. In secondo luogo, il

¹⁵ Art. 4-ter, D.L. 16/2012, convertito in L. 44/2012, come modificato dalla L. 147/2013 (art. 1, comma 544).

¹⁶ Art. 1, comma 141-142, L. 220/2010, e successivo D.M. 6 ottobre 2011.

¹⁷ Le principali variazioni hanno riguardato: *i parametri del Patto* (dai tetti di spesa, ai valori obiettivo per il saldo finanziario); *le voci di spesa incluse nel calcolo del saldo* (fino al 2014, differenza tra entrate finali, calcolate come somma dei primi 4 titoli delle entrate, e spese correnti, ovvero titolo 1 delle spese; dal 2007, differenza tra entrate finali e spese sia correnti che in conto capitale, ovvero titoli 1 e 2 della spesa); *la competenza finanziaria e la cassa* (vincoli imposti solo sulla cassa fino al 2003; dal 2003 al 2008, vincoli imposti sia sulla cassa sia sulla competenza; dal 2008,

mancato rispetto dei vincoli imposti con il Patto di Stabilità interno ha comportato le seguenti sanzioni in capo agli enti inadempienti, da applicarsi nell'anno successivo a quello dello sfioramento del saldo obiettivo (art. 31, comma 26, L. 183/2011, come modificato dalla L. 228/2012):

- riduzione del fondo perequativo o del fondo di solidarietà comunale (istituito con L. 228/2012 in sostituzione del precedente fondo sperimentale di riequilibrio), in misura pari alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo programmatico relativo al saldo da conseguire;
- impossibilità di impegnare spese correnti in misura superiore alla media dei corrispondenti impegni effettuati nell'ultimo triennio;
- impossibilità di ricorrere all'indebitamento per effettuare spese di investimento;
- impossibilità di assumere nuovo personale;
- riduzione del 30% delle indennità di funzione di svariati soggetti (es. Sindaco, Presidente della Provincia, ecc.).

La L. cost. 1/2012 ha gettato le basi per il superamento del Patto di Stabilità interno. A seguito della sottoscrizione del "Fiscal compact" (Trattato sulla Stabilità, Coordinamento e Governance dell'unione Economia e Monetaria) del 2 marzo 2012, infatti, l'Italia (come altri Stati membri UE) si è impegnata a introdurre nel proprio ordinamento il principio del pareggio di bilancio. L'art. 81 del nuovo testo costituzionale prevede che "lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico. Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali". Tali disposizioni sono state estese, con una nuova modifica all'art. 119 della Costituzione, anche alle Regioni e agli enti locali.

In attuazione di tale disposizione, la L. 243/2012 disciplina i principi e le regole di bilancio per le pubbliche amministrazioni, definendo in particolare alcuni obiettivi in riferimento agli equilibri di bilancio, al debito e all'evoluzione della spesa (tenuto anche conto delle modifiche apportate dalla L. 164/2016). In merito, si veda, di seguito, il paragrafo sugli equilibri e sull'indebitamento.

Con la L. 208/2015 (Legge di stabilità 2016) si è conclusa l'era del Patto di Stabilità Interno. Tale legge ha, infatti, disposto, a decorrere dal 2016, la cessazione dell'applicazione delle norme inerenti il Patto di Stabilità Interno. La L. 232/2016 definisce il nuovo quadro di riferimento. Nello specifico, si stabilisce che tutti i comuni (compresi i comuni istituiti a seguito di fusione che hanno concluso tali processi entro la data del 1 gennaio 2016), a prescindere dal numero di abitanti, concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica. Inoltre, prevede che per il calcolo

principio di «competenza mista», si considerano accertamenti e impegni per la parte corrente, incassi e pagamenti per la parte in conto capitale); *entità del concorso alla manovra*.

del saldo valido per la verifica del rispetto dell'obiettivo si considerano per le entrate quelle ascrivibili ai titoli 1 (entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa), 2 (trasferimenti correnti), 3 (entrate extra-tributarie), 4 (entrate in conto capitale) e 5 (entrate da riduzione di attività finanziarie) dello schema di bilancio previsto dal D.LGS. 118/2011, mentre per le spese quelle ascrivibili ai titoli 1 (spese correnti), 2 (spese in conto capitale) e 3 (spese per incremento di attività finanziarie) del medesimo schema di bilancio. Inoltre, per il triennio 2017-2019 nelle entrate e nelle spese finali in termini di competenza è considerato anche il Fondo pluriennale vincolato, al netto della quota che deriva dal ricorso all'indebitamento. A decorrere dal 2020, tra le entrate e le spese finali è incluso solo il Fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa finanziato dalle entrate finali. Gli stanziamenti del Fondo crediti di dubbia esigibilità e dei Fondi spese e rischi futuri concernenti accantonamenti destinati a confluire nel risultato di amministrazione non vengono considerati tra le spese finali, ai fini della verifica del rispetto degli obiettivi di finanza pubblica. Qualora l'ente non rispetti il saldo di finanza pubblica, sono previste sanzioni differenziate a seconda che lo sforamento del saldo sia inferiore al 3 per cento delle entrate finali (in termini di accertamenti) o, in alternativa, uguale o superiore al 3 per cento delle entrate finali (in termini di accertamenti). È stato anche introdotto un meccanismo premiante per gli enti che rispettano il saldo obiettivo e che conseguono un saldo finale di cassa fra le entrate e le spese finali non negativo. Tale meccanismo prevede che vengano assegnate loro le eventuali risorse incassate dal bilancio dello Stato derivanti dall'applicazione delle sanzioni comminate agli enti non rispettosi del predetto saldo per essere destinate alla realizzazione di investimenti pubblici. Per ulteriori dettagli in merito all'applicazione delle regole di finanza pubblica per il triennio 2017-2019 per gli enti territoriali si rinvia alla Circolare n. 17/2017 del MEF.

2.3 La riforma contabile e la sua applicazione

In attuazione della delega contenuta nella L. 42/2009 in materia di federalismo fiscale, è stato adottato il D.Lgs. 118/2011, che ha come finalità preminente l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. Precedentemente, i sistemi contabili degli enti territoriali si configuravano come molto eterogenei. Innanzitutto, si denotava un'eterogeneità verticale in quanto ogni livello istituzionale aveva una propria normativa contabile, differente dalle altre per aspetti quali le basi contabili e gli schemi di rappresentazione delle informazioni. L'eterogeneità in senso orizzontale derivava dalle differenze nei sistemi contabili adottati dalle aziende dello stesso livello di governo, rendendo difficile il consolidamento dei conti delle aziende pubbliche con i propri organismi controllati. Infine, si riscontrava anche eterogeneità delle prassi contabili adottate da enti della stessa tipologia come conseguenza dell'assenza di regole contabili specifiche. La normativa generalmente si limitava a definire le regole generali senza indicare le regole specifiche da applicare. Questo quadro rendeva molto complessa la comparazione dei dati di bilancio e la loro analisi ai fini della verifica della sostenibilità della finanza pubblica italiana. I principali strumenti previsti dalla nuova disciplina

contabile sono i seguenti:

- la predisposizione di regole uniformi e di un comune piano dei conti integrato per la loro formazione;
- l'estensione della contabilità economico-patrimoniale alle amministrazioni che applicavano la sola contabilità finanziaria;
- la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica;
- l'adozione di schemi di bilancio articolati in missioni e programmi;
- l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati.

Elemento cardine di tutto ciò è l'adozione di regole contabili uniformi e di un piano integrato dei conti che delinea il sistema di classificazione a cui tutte le amministrazioni devono attenersi e consente il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche.

Dopo una fase di sperimentazione, che ha visto partecipare un significativo numero di amministrazioni locali e ha permesso di apportare revisioni alla versione originaria del D.Lgs. 118/2011 (tra cui le modifiche apportate dal D.Lgs. 126/2014), si è giunti all'attuale versione di tale norma che contiene 4 distinti allegati:

- Allegato 4/1: Principio contabile applicato della programmazione;
- Allegato 4/2: Principio contabile applicato della contabilità finanziaria;
- Allegato 4/3: Principio contabile applicato della contabilità economico-patrimoniale;
- Allegato 4/4: Principio contabile applicato del bilancio consolidato.

Con specifico riferimento alla contabilità finanziaria, è stato introdotto il principio della competenza finanziaria potenziata (Allegato 4/2), che impone di imputare a ogni esercizio solo le obbligazioni attive e passive che vengono a scadenza. Come riportato dalla stessa RGS, esso dovrebbe permettere di:

- conoscere i debiti effettivi delle amministrazioni pubbliche;
- evitare l'accertamento di entrate future e di impegni inesistenti;
- rafforzare la programmazione di bilancio;
- favorire la modulazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni;
- avvicinare la competenza finanziaria a quella economica.

L'implementazione del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata ha richiesto alcune operazioni preparatorie:

- il riaccertamento straordinario dei residui (art. 3, comma 7, del D.Lgs. 118/2011 e ss.mm.ii). Si tratta di una operazione straordinaria finalizzata ad adeguare, a partire dal 1° gennaio

2015, in sede di chiusura del rendiconto 2014, i residui attivi e passivi al nuovo criterio dell'esigibilità dell'obbligazione giuridica per verificare le ragioni del loro mantenimento in bilancio. Tuttavia, i tempi per l'effettuazione o il completamento del riaccertamento straordinario dei residui sono stati estesi dall'ultima Legge di bilancio sul 2018. L'art. 1, comma 848, infatti, prevede che i comuni che non hanno deliberato il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi previsto dall'art. 3, comma 7 del D.Lgs. 118/2011, nonché quelli per i quali la Corte dei Conti o i Servizi ispettivi del Ministero dell'economia e delle finanze hanno accertato la presenza di residui risalenti agli esercizi antecedenti il 2015 non correttamente accertati entro il 1° gennaio 2015, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2017, al riaccertamento straordinario dei residui al 31 dicembre 2017 provenienti dalla gestione 2014 e precedenti, secondo le modalità definite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da emanare entro il 28 febbraio 2018;

- la determinazione del Fondo pluriennale vincolato al 1° gennaio 2015, da iscrivere nell'entrata del bilancio di previsione, relativo all'esercizio 2015 e del bilancio di previsione armonizzato, relativo al triennio 2015-2017, distintamente per la parte corrente e per la parte in conto capitale, per un importo pari alla differenza, se positiva, tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati ai sensi del comma 7 dell'art. 3 del D.Lgs. 118/2011;
- la ri-determinazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, in considerazione dell'importo riaccertato dei residui attivi e passivi e dell'importo del Fondo pluriennale vincolato alla stessa data;
- l'individuazione delle quote accantonate, destinate e vincolate del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, con particolare riferimento ai vincoli determinati dall'eliminazione dei cd. impegni tecnici che confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione;
- l'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato n. 3.3.

Se, a seguito del riaccertamento straordinario, i residui passivi reimputati ad un esercizio sono risultati di importo superiore alla somma del Fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo, gli enti hanno dovuto coprire tale differenza con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi, con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del Fondo pluriennale vincolato di entrata (art. 3, comma 13, D.lgs. 118/2011). Invece, l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, può

essere ripianato in non più di 30 esercizi in quote costanti (art. 3, comma 6)¹⁸. La Corte dei Conti, Sezione della Autonomie, con delibera n. 32//2015/INPR, ha mosso una critica circa la possibilità di ripiano, fino a trent'anni, dell'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione (art. 3, comma 7, D.Lgs. 118/2011 e ss.mm.ii) derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, per le possibili conseguenze sulla sostenibilità degli equilibri finanziari sia di competenza che, soprattutto, di cassa.

Come sopra riportato, due nuovi valori contabili inseriti dal D.Lgs. 118/2011 sono il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo crediti di dubbia esigibilità. Di seguito, si chiariscono le loro caratteristiche distintive:

- Il Fondo pluriennale vincolato è un saldo finanziario costituito da entrate già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate ma esigibili in esercizi successivi ed è destinato a garantire la copertura degli impegni imputati agli esercizi successivi. Per quanto appena espresso, il Fondo Pluriennale Vincolato è formato solo da entrate vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti accertate e imputate nello stesso anno a quello di effettuazione della spesa. Essendo un fondo, non è oggetto di impegno e la relativa economia a fine anno garantisce la copertura, negli anni successivi, degli impegni imputati a questi anni¹⁹.
- Il Fondo crediti dubbia esigibilità. Per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio gli enti devono effettuare un accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione. A tal fine, nel bilancio di previsione deve essere stanziata un'apposita posta contabile, denominata "Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità" il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento delle riscossioni negli ultimi cinque esercizi precedenti. L'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata. In sede di assestamento di bilancio e alla fine dell'esercizio per la redazione del rendiconto, è verificata la congruità del Fondo crediti di

¹⁸ Data la possibilità di effettuare nuovamente il riaccertamento straordinario, prevista dalla L. 205/2017, tale maggiore disavanzo può essere ripianato in quote costanti entro l'esercizio 2044, secondo le modalità previste dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze n. 2 aprile 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 89 del 17 aprile 2015

¹⁹ Con specifico riferimento all'utilizzo del Fondo pluriennale per investimenti, il comma 880 della L. 205/2017 rende più flessibile l'attuazione del punto 5.4 del principio contabile applicato sulla contabilità finanziaria (allegato 4/2 del D.Lgs. 118/2011), estendendo al 2018 la previsione già contenuta nel comma 467 della Legge di bilancio 2017. Esso prevede che le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato di spesa dell'esercizio 2016, per finanziare le spese contenute nei quadri economici relative a investimenti per lavori pubblici e quelle per procedure di affidamento già attivate, se non utilizzate, possono essere conservate nel Fondo pluriennale vincolato di spesa dell'esercizio 2017 purché riguardanti opere per le quali l'ente abbia già avviato le procedure per la scelta del contraente fatte salve dal codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. 50/2016, o disponga del progetto esecutivo degli investimenti redatto e validato in conformità alla vigente normativa, completo del cronoprogramma di spesa. Tali risorse confluiscono nel risultato di amministrazione se entro l'esercizio 2018 non sono assunti i relativi impegni di spesa. Ne deriva che gli enti dispongono di più tempo per il perfezionamento delle procedure di gara.

dubbia esigibilità complessivamente accantonato. Fino a quando il Fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione. Data la complessità dell'applicazione di tale istituto, la normativa ha previsto un graduale accantonamento al bilancio di previsione del Fondo. Da ultimo, l'art. 1, comma 882 della L. 205/2017 ha modificato il paragrafo 3.3 del principio della competenza finanziaria (Allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011), garantendo una maggiore gradualità per gli enti locali nell'applicazione delle disposizioni su tale accantonamento a bilancio di previsione, a partire dal 2018 tramite una riduzione delle percentuali minime, al fine di assicurare una maggiore flessibilità nella gestione dei bilanci dei Comuni. Ne consegue che viene prolungato al 2021 il completo accantonamento del Fondo crediti dubbia esigibilità al bilancio di previsione, secondo le seguenti percentuali: 75% nel 2018; 85% nel 2019; 95% nel 2020; 100% dal 2021.

Dal 2016 i nuovi schemi di contabilità finanziaria hanno assunto valenza autorizzativa e hanno sostituito quelli tradizionali. Sussiste l'obbligo di affiancare la contabilità economico-patrimoniale a quella finanziaria, con conseguente adozione del piano integrato, nonché la redazione del bilancio consolidato. Agli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti è stato concesso di prorogare all'esercizio 2017 l'introduzione dell'economico-patrimoniale. Dal 2018 saranno tenuti a redigere il bilancio consolidato.

2.4 Gli equilibri di bilancio e l'indebitamento degli enti locali

Il bilancio di previsione degli enti locali ha lo scopo di garantire (imporre) a priori l'equilibrio dei valori. Questo principio si traduce in norme che impongono un obbligo di pareggio complessivo tra stanziamenti in entrata e in uscita. Oltre al pareggio finanziario complessivo, il bilancio preventivo deve soddisfare un sistema di *equilibri parziali*. La ragione principale è che il pareggio finanziario complessivo è da considerarsi come formale, in quanto le entrate includono anche il ricorso all'*indebitamento*, il cui accesso è comunque sottoposto a vincoli specifici, sia sull'entità, sia sulla destinazione.

Rispetto all'entità dell'indebitamento, la L. 243/2012, stabilendo che i bilanci di Regioni ed enti locali sono in equilibrio quando, sia in fase di previsione che di rendiconto, conseguono un risultato non negativo, in termini di competenza, tra entrate finali e spese finali (art. 9, comma 1) di fatto consente agli enti di indebitarsi al massimo in misura pari all'entità del rimborso prestiti. A ciò si aggiungono i limiti all'accensione di nuovi prestiti previsti dall'art. 204 del TUEL, secondo cui a partire dal 2015 gli enti locali possono assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento solo se "l'importo annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate e a quello derivante da garanzie prestate ai sensi dell'articolo 207, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera il 10 per cento (12% per

2011, 8% per gli anni dal 2012 al 2014) delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui. Per gli enti locali di nuova istituzione si fa riferimento, per i primi due anni, ai corrispondenti dati finanziari del bilancio di previsione. Il rispetto del limite è verificato facendo riferimento anche agli interessi riguardanti i finanziamenti contratti e imputati contabilmente agli esercizi successivi. Non concorrono al limite di indebitamento le garanzie prestate per le quali l'ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito". Ulteriori vincoli erano posti dal D.L. 112/2008 (art. 77-bis) che disponeva per i comuni e le province il divieto di aumentare il proprio debito oltre una determinata percentuale, fissata con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, sulla base di obiettivi programmatici indicati nei documenti di programmazione economico-finanziaria (comma 10) e, in caso di superamento di tale percentuale, era prevista l'ulteriore diminuzione di un punto per l'anno successivo (comma 11). Il comma 875 della L. 205/2017, tuttavia, ha abrogato tali vincoli.

In merito alla destinazione, la L. 243/2012 stabilisce che: i) il ricorso all'indebitamento "è consentito esclusivamente per finanziare spese di investimento" (art. 10, comma 1); ii) le operazioni di indebitamento devono essere accompagnate da "piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti" (art. 10, comma 2). Anche l'art. 202 del TUEL vincola il ricorso all'indebitamento alla realizzazione di investimenti, aggiungendo che è possibile ricorrere a mutui passivi per il finanziamento di debiti fuori bilancio di cui all'art. 194 e per altre destinazioni di legge (comma 1), e che le entrate da indebitamento hanno destinazione vincolata (comma 2).

Pare rilevante menzionare, in questa sede, un tema affine alle più ampie disposizioni in materia di indebitamento, riguardante il rilascio di garanzie in virtù degli artt. 75 e 62 del D.Lgs. 118/2011, come integrato e corretto dal D.Lgs. 126/2014. La concessione di garanzie, come evidenziato dalla Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, nella deliberazione n. 30/2015/QMIG, incide sulla capacità di indebitamento degli enti e soggiace ai limiti imposti dall'art. 119, comma 6, Cost. (esclusivo utilizzo al fine di finanziare investimenti). Proprio per tale motivo, non solo i soggetti destinatari²⁰ del rilascio delle garanzie devono essere individuati con riguardo alla finalità degli investimenti finanziati (che devono rientrare tra le tipologie di cui all'art. 3, comma 18, L. 350/2003), ma, dato che le garanzie prestate concorrono al limite di indebitamento ex art. 62, comma 6, D.Lgs. 118/2011, l'investimento deve possedere la caratteristica della proficuità (acquisizione di un nuovo corrispondente valore al patrimonio dell'ente che effettua il rilascio della garanzia). In aggiunta, è possibile escludere dal calcolo dei limiti di indebitamento le rate sulle garanzie prestate dagli enti territoriali soltanto in caso di accantonamento dell'intero importo del

²⁰ Non rileva la tipologia di organismo a partecipazione pubblica, nello specifico il fatto che posseda i requisiti dell'*in house providing* oppure che sia incluso nell'elenco ISTAT. La deliberazione evidenzia, inoltre, il divieto di rilascio di garanzie a favore di società partecipate non quotate con perdite reiterate per tre esercizi consecutivi (art. 6, comma 19, D.L. 78/2010).

debito garantito, a copertura degli oneri conseguenti all'eventuale escussione del debito per il quale è concessa la garanzia.

Un caso particolare riguarda l'utilizzo delle eventuali economie da rinegoziazione dei mutui: la L. 205/2017, all'art. 1, comma 867, ha esteso fino al 2020 la disposizione che consente agli enti territoriali l'utilizzo, senza vincoli di destinazione, delle risorse derivanti da operazioni di rinegoziazione di mutui, nonché dal riacquisto dei titoli obbligazionari emessi (art. 7, comma 2 del D.L. 78/2015), che potranno pertanto essere utilizzati anche per spesa corrente (in precedenza ciò era stato previsto per il periodo 2015-2017).

Il vincolo sulla destinazione dell'indebitamento deve essere letto nell'ambito dei vincoli parziali di bilancio, tra cui il vincolo sull'equilibrio parziale di parte corrente che, di base, impone che a preventivo gli stanziamenti per spese correnti, insieme a quelle per rimborso dei prestiti a medio-lungo termine, non eccedano le entrate correnti²¹. Di conseguenza, dovendo il bilancio a preventivo risultare in pareggio, occorre che le entrate in conto capitale (incluso l'indebitamento) siano destinate unicamente alle spese di investimento. Esistono, tuttavia, ulteriori disposizioni normative che prevedono il finanziamento delle spese correnti anche con entrate contabilizzate in conto capitale²², o di destinare al finanziamento delle spese in conto capitale entrate di parte corrente. Tali opzioni sono, peraltro, previste dallo stesso D.Lgs. 118/2011 e incorporate negli schemi di bilancio. Per quanto riguarda gli investimenti, si annoverano le seguenti fonti di finanziamento:

- equilibrio corrente;
- Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese in conto capitale;
- risultato di amministrazione iniziale per spese di investimento;
- entrate in conto capitale (ad eccezione dei contributi agli investimenti direttamente destinati

²¹ La deliberazione n. 14/SEZAUT/2017/INPR evidenzia che "(l)'equilibrio di parte corrente si fonda soprattutto su entrate tributarie, per la cui determinazione gli Enti locali non hanno potuto prevedere, in sede di approvazione di bilancio 2017-2019 per l'annualità 2017, aumenti di aliquote, in applicazione di quanto previsto dall'art. 1, comma 42, della L. 232/2016, fatta eccezione per la tassa sui rifiuti, per la maggiorazione Tasi applicata nella stessa misura del 2016 e per gli Enti che hanno deliberato il riequilibrio pluriennale di cui all'art. 243-bis del TUEL o che hanno deliberato il dissesto di cui all'art. 244 dello stesso Testo unico. La possibilità di aumentare le aliquote è preclusa anche per ripristinare l'equilibrio corrente in caso di squilibrio accertato ai sensi art. 193 del TUEL, come ha ribadito il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, nella recente Risoluzione n. 1/DF del 29 maggio 2017". Si rinvia alla medesima deliberazione per ulteriori approfondimenti in merito alla costruzione degli equilibri finanziari di bilancio per gli anni 2017-2019.

²² Si tratta di eccezioni di legge. Un esempio è costituito dalla possibilità di destinare una quota delle entrate da permessi di costruire al finanziamento della spesa corrente, seppure l'art. 1, comma 460, della L. 232/2016 preveda che dal 2018 gli enti saranno obbligati a destinare tali entrate 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. Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2008 le entrate derivanti dal rilascio dei titoli abilitativi edilizi e dalle relative sanzioni cesseranno di essere entrate con destinazione generica a spese di investimento per divenire entrate vincolate a determinate categorie di spese, ivi comprese le spese correnti, limitatamente agli interventi di manutenzione ordinaria sulle opere di urbanizzazione primaria e secondaria (deliberazione 81/2017 della Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia).

al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche e delle entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a disposizioni di legge)²³;

- entrate da alienazione di attività finanziarie;
- accensioni di prestiti;
- entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni.

Oltre agli equilibri di parte corrente e tra investimenti e relative fonti, vi sono anche i seguenti equilibri:

- equilibrio tra entrate e spese per servizi per conto terzi;
- equilibrio tra entrate e spese per anticipazioni di cassa;
- equilibrio tra entrate e spese per concessione di crediti e anticipazioni;
- equilibri di dettaglio (ad esempio, equilibrio tra entrate a destinazione vincolata e relative spese²⁴; imposizione di tassi minimi di copertura dei costi di determinati servizi, l'obbligo di

²³ L'art. 1, comma 443, della L. 228/2012 e l'art. 56-bis, comma 11, del D.L. 69/2013 convertito dalla L. 98/2013, prevedevano di poter destinare i proventi da alienazioni patrimoniali disponibili esclusivamente alla copertura di spese di investimento ovvero, in assenza di queste o per la parte eccedente, anche alla riduzione dell'indebitamento. Tali entrate possono essere utilizzate anche per il finanziamento di spese correnti esclusivamente nelle ipotesi eccezionali previste dall'art. 255, comma 9, del TUEL ove l'ente versi in situazione di dissesto; dall'art. 243-bis, comma 8, lett. g) del TUEL ove l'ente abbia fatto ricorso alla procedura di riequilibrio pluriennale; dall'art. 2, comma 4, del D.M. 2 aprile 2015 per il ripiano del maggior disavanzo di amministrazione derivante dal passaggio al nuovo sistema contabile armonizzato (deliberazione n. 85/2016 della Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia; deliberazione n. 81/2017 della Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia). Il comma 866 della L. 205/2017, tuttavia, introduce una novità, dando la possibilità, per il triennio 2018-2020, di destinare i proventi da alienazioni patrimoniali alla copertura delle quote capitali di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari e non più prioritariamente a spese di investimento, in deroga a quanto previsto dal comma 443 della L. 228/2012. Ne consegue, pertanto, che per il triennio 2018-2020 le risorse derivanti da alienazioni patrimoniali, incluse quelle derivanti da operazioni di razionalizzazione delle partecipate, possono essere utilizzate, anche in presenza di spese di investimento ovvero per la parte non eccedente, per finanziare la quota capitale di mutui e prestiti obbligazionari (fino al 2017 facenti parte dell'equilibrio corrente) in scadenza nell'anno o negli esercizi futuri. Tale possibilità è tuttavia limitata agli enti locali che presentino le seguenti tre condizioni: a) rapporto tra totale delle immobilizzazioni e debiti da finanziamento superiore a 2, con riferimento al bilancio consolidato dell'esercizio precedente; b) livello di spesa corrente ricorrente prevista nel bilancio di previsione stabile rispetto all'esercizio precedente; c) accantonamenti al FCDE in linea con le previsioni normative.

²⁴ Per quanto riguarda i vincoli di destinazione delle entrate e delle spese, la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti, nella deliberazione n. 3/2017/QMIG, ha stabilito che tali vincoli devono necessariamente derivare o dalla legge (statale o regionale) o da trasferimenti o da prestiti. Con specifico riferimento alla gestione delle entrate e delle spese concernenti il servizio di smaltimento dei rifiuti, ha sostenuto che la loro natura vincolata possa decorrere dall'entrata in vigore della legge che la prevede, ovvero dalla ricorrenza dei presupposti normativi che ne consentano l'individuazione. Un altro aspetto riguarda, invece, la gestione di cassa delle entrate vincolate e destinate ai sensi del TUEL e del D.Lgs. 118/2011. In merito, secondo la deliberazione n. 31/SEZAUT/2015/INPR, "con riferimento alle entrate vincolate, occorre distinguere tra entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, comma 3, lett. d) del TUEL; entrate vincolate ai sensi dell'art. 187, comma 3-ter, lett. d); entrate con vincolo di destinazione generica. 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, lett. d) possono essere utilizzate, in termini di cassa, anche per il finanziamento di spese correnti, previa apposita deliberazione della giunta, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222, e cioè entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio (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 (cfr. D.Lgs. 118/2011, allegato 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, nei limiti e con le modalità anzi dette, prima di far ricorso ad 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

prevedere un fondo di riserva in misura compresa tra lo 0,3 e il 2% delle spese correnti; la possibilità di contrarre nuovi mutui solo se l'importo annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, non supera una specifica percentuale – fissata per legge – delle entrate correnti).

In sede di controllo, la Corte dei conti è chiamata a monitorare l'andamento della gestione finanziaria degli enti locali (art. 148-bis, TUEL), esaminando i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali (ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 266/2005) ai fini della verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal Patto di Stabilità Interno, in passato, e con riferimento ai vincoli sul pareggio di bilancio e in materia di coordinamento della finanza pubblica, oggi, nonché per verificare l'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119 della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

L'art. 193 del TUEL prevede che gli enti locali debbano rispettare il pareggio finanziario e tutti gli equilibri relativi alla copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti sia durante la gestione che nelle variazioni di bilancio, con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa. Su base periodica e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, laddove vi fosse situazione di squilibrio, ad adottare le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui. Devono, inoltre, essere adottati i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti fuori bilancio e le iniziative necessarie ad adeguare il Fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui. L'art. 1-ter, comma 3 del D.L. 78/2015 prevede che i provvedimenti di riequilibrio delle province e delle città metropolitane devono essere adottati entro e non oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione. Nel caso di esercizio provvisorio o gestione provvisoria per gli anni 2016, 2017 e 2018²⁵, le province e le città metropolitane applicano l'articolo 163 del TUEL (che sancisce, appunto, la disciplina dell'esercizio provvisorio o gestione provvisoria) con

costante a somme derivanti da risorse destinate ad investimento per il pagamento di spese ordinarie, con la mancata realizzazione di programmi per mancanza di liquidità, o il formarsi di debiti, per spese impegnate ma non pagate perché le risorse vincolate non sono state ripristinate, potrebbe, nella valutazione d'insieme, costituire significativo sintomo di una criticità (così 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. L'ente deve comunque usare la necessaria prudenza nella gestione di queste risorse, anche nella prospettiva del rispetto della programmazione assunta e del raggiungimento degli obiettivi per i quali, in tale sede, gli introiti in questione sono stati individuati quali fonti di finanziamento e strumenti di copertura della spesa. 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 nelle note integrative". Con riferimento all'organo competente ad apporre vincoli specifici alle entrate, ai sensi dell'art. 187, comma 3-ter, la deliberazione 3/SEZAUT/2016/QMIG riporta che ciò rientra tra le attribuzioni dell'organo consiliare previste dall'art. 42, comma 2, lett. b) del TUEL. A tal fine, peraltro, occorre un'esplicita specifica deliberazione, rispetto alla quale il bilancio dovrà essere coerente.

²⁵ Così come previsto dalla L. 205/2017, art. 1, comma 617.

riferimento al bilancio di previsione definitivo approvato per l'anno precedente riclassificato secondo lo schema di cui all'allegato 9 del D.Lgs. 118/2011 e ss.mm.ii..

È possibile affermare, come si vedrà più avanti nell'analisi sulle PRSP, che sono numerose le occasioni in cui la Corte dei Conti ha rilevato il mancato rispetto degli equilibri parziali da parte degli enti locali, nonché lo sfioramento dei vincoli all'indebitamento, configurandosi in tal senso l'adozione di comportamenti contrari alla sana gestione finanziaria.

2.5 I risultati dell'analisi delle PRSP

I sotto-paragrafi che seguono forniscono una disamina delle principali patologie relative alle regole e ai vincoli di finanza locale, emerse dall'analisi del campione di PRSP emanate dalle tre Sezioni regionali di controllo identificate ai fini del presente studio. Nello specifico, si approfondiscono le criticità inerenti il mancato rispetto degli equilibri di bilancio, l'indebitamento e il rispetto dei vincoli di spesa. Per ciascuna di queste macro patologie si presenta una breve disamina; la Tabella 2 fornisce una sintesi.

Si evidenzia, in generale, che l'applicazione dei nuovi istituti contabili ha, da un lato, introdotto una serie di nuove criticità, dall'altra ha portato alla luce delle criticità latenti di squilibrio di bilancio, soprattutto grazie alla complessa operazione di riaccertamento straordinario (che talvolta gli enti hanno utilizzato con l'obiettivo di sanare il bilancio dalle conseguenze negative di gestioni pregresse)²⁶.

Tabella 2 – Finanza locale: principali patologie e fonti di tensione finanziaria attuale o potenziale

Macro-patologia	Operazionalizzazione
Equilibri di bilancio	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Equilibri a consuntivo: Risultato di amministrazione ▪ Manipolazioni contabili ▪ Mancata copertura del disavanzo ▪ Corretta applicazione degli istituti contabili ▪ Mancato accantonamento per rischi potenziali ▪ Mancato rispetto del Patto di stabilità ▪ Sforamento dei parametri di deficiarietà ▪ Equilibri in corso d'anno
Indebitamento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Costante e reiterato utilizzo dell'anticipazione di tesoreria ▪ Mancata restituzione dell'anticipazione di tesoreria al 31/12 ▪ Errata contabilizzazione delle anticipazione di liquidità da CC.DD.PP. ex. D.L. 35/2013 ▪ Impiego per cassa di fondi aventi specifica destinazione ▪ Impiego di indebitamento per finanziare spesa corrente
Rispetto dei vincoli di spesa	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Contenimento delle spese di funzionamento ▪ Contenimento delle spese per personale ▪ Contenimento delle spese ex D.L. 78/2010

²⁶ Per un maggiore approfondimento si veda la disamina affrontata nella deliberazione n. 31/SEZAUT/2016/FRG, par. 3.1.

2.5.1 Rispetto degli equilibri di bilancio

Sono numerose le pronunce della Corte dei Conti dove si riscontra la presenza di *squilibri a consuntivo* (risultato di amministrazione negativo), causati da una cattiva gestione di competenza e/o gestione residui, imputabile tanto alla parte corrente di bilancio quanto alla parte in conto capitale. Peraltro, a fronte di tali squilibri, si rilevano casi di enti inadempienti, nonostante le prescrizioni della Sezione regionale di controllo, rispetto all'obbligo di assicurare immediata e adeguata *copertura al disavanzo* conseguito. In alcuni casi, situazioni di squilibrio non emergono direttamente dai dati forniti dagli enti. Ciò accade nella misura in cui gli enti hanno sottoposto i dati contabili relativi alle entrate e/o alle spese (incluse quelle afferenti ai servizi per conto terzi) a *manipolazioni contabili*. L'obiettivo di tali manipolazioni è proprio fornire un quadro finanziario dell'ente meno negativo di quello reale. Un esempio di manipolazione contabile è rappresentato dalla registrazione di accertamenti in assenza di un fondato presupposto giuridico²⁷, con conseguente trascinarsi per anni nel risultato di amministrazione di residui attivi non effettivi, ovvero che non si trasformeranno in riscossioni di cassa. La presenza nel risultato di amministrazione di residui attivi non sussistenti indica che il processo di riaccertamento annuale dei residui attivi è stato svolto in modo non attendibile e veritiero²⁸. La presenza di tali comportamenti è emersa in modo evidente in sede di riaccertamento straordinario dei residui, ovvero l'operazione propedeutica all'avvio dell'armonizzazione contabile e diretta ad adeguare al principio contabile generale della competenza finanziaria potenziata lo stock dei residui risultanti nei bilanci degli enti al 1° gennaio 2015 (deliberazione n. 31/SEZAUT/2016/FRG, deliberazione n. 14/SEZAUT/2017/INPR). È da evidenziare che il nuovo sistema contabile basato sul principio della competenza finanziaria rafforzata si propone, tra le sue finalità, proprio la riduzione degli accertamenti "di massima" e dei conseguenti residui attivi. A tal fine, prevede che un'obbligazione, sebbene registrata all'atto del suo perfezionamento, è imputata nell'anno in cui, diventando esigibile, verrà soddisfatta.

Ulteriori esempi di manipolazioni contabili sono la mancata iscrizione di passività nel consuntivo, l'irregolare utilizzo delle poste contabili relative ai servizi conto terzi, la mancata registrazione di debiti nei confronti delle partecipate come frutto di una scelta consapevole finalizzata all'elusione del Patto di Stabilità.

L'equilibrio di bilancio degli enti è minato anche dalla *non corretta applicazione degli istituti contabili*, quale ad esempio il Fondo crediti di dubbia esigibilità. A tal proposito, dalla lettura delle

²⁷ In generale, la deliberazione n. 18/SEZAUT/2014/INPR contiene raccomandazioni in merito all'accurata programmazione della gestione delle entrate, tenendo conto dei presupposti indicati dall'art. 179 del TUEL, al fine di evitare vuoti di gettito o addirittura alterare gli equilibri di bilancio, dando luogo a comportamenti elusivi del Patto di Stabilità.

²⁸ A tal proposito, la deliberazione n. 31/SEZAUT/2016/FRG ha evidenziato una persistente scarsa collaborazione tra servizio finanziario e le diverse articolazioni dell'ente.

PSRP sono emersi diversi profili di criticità, soprattutto con riferimento all'errata/alla mancata previsione a bilancio, o rideterminazione a consuntivo, del Fondo crediti dubbia esigibilità²⁹.

Ulteriori patologie concernono il *mancato accantonamento di risorse per la copertura di rischi potenziali*, come in caso di contenzioso; il *mancato rispetto del Patto di Stabilità*, non necessariamente riconducibile a manipolazioni di bilancio (di cui sopra); lo *sforamento dei parametri di deficitarietà*, il *mancato rispetto degli equilibri in corso d'anno*, a causa della mancata adozione di adeguati interventi per la salvaguardia degli equilibri e per la presenza di debiti fuori bilancio. Su quest'ultimo aspetto, la deliberazione n. 18/SEZAUT/2014/INPR richiama l'attenzione sulle possibili conseguenze del mancato rispetto del principio di tempestività nel ricondurre a sistema un debito generatosi al di fuori di una formale procedura di spesa³⁰.

2.5.2 Indebitamento

Come precedentemente discusso, esistono dei precisi limiti per gli enti locali al ricorso all'indebitamento. Un caso molto frequente rilevato nelle pronunce delle Sezioni di controllo analizzate è *il costante e reiterato utilizzo dell'anticipazione di tesoreria*, spesso, peraltro, *non restituita* entro il termine dell'esercizio, ad indicare che di fatto il ricorso alle anticipazioni può costituire un escamotage per eludere i limiti sull'indebitamento.

L'ente può ottenere anticipazioni di tesoreria entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, relativi ai primi tre titoli di entrata del bilancio (art. 222, comma 1, TUEL)³¹. La richiesta deve essere avanzata al tesoriere sulla base di una deliberazione della Giunta. L'ente che beneficia di anticipazioni di tesoreria dovrà corrispondere degli interessi a partire dal momento dell'effettivo utilizzo delle somme. Il punto 3.26 del principio applicato sulla contabilità finanziaria (allegato 4/2, D.Lgs. 118/2011) prevede, al contempo, che "le anticipazioni di

²⁹ Si veda anche quanto evidenziato nella deliberazione n. 31/SEZAUT/2016/FRG che, nella sua disamina, evidenzia, in estrema sintesi, le criticità conseguenti all'implementazione del nuovo sistema contabile previsto dal D.Lgs. 118/2011. Inoltre, la deliberazione n. 32/SEZAUT/2015/INPR affronta il tema della corretta quantificazione del FCDE e dell'importanza "ai fini del mantenimento degli equilibri generali di competenza del bilancio e della gestione, di una corretta contabilizzazione del fondo pluriennale vincolato, che deve essere determinato tenendo conto delle fonti di finanziamento che lo costituiscono (entrate vincolate per legge, entrate da debito, entrate da trasferimenti, altre entrate previste dal principio contabile) per distinguere, ad esempio, quale parte del fondo derivi dall'indebitamento. Ciò anche in considerazione della prospettiva, già a partire dall'esercizio 2016, di un ampliamento degli spazi di spesa, soprattutto quella per investimenti, non più perimetrata dagli obiettivi di risparmio imposti dal patto di stabilità interno" (p. 10). Infine, anche la deliberazione di indirizzo n. 9/SEZAUT/2016/INPR fornisce utili indicazioni di tipo operativo al riguardo.

³⁰ Oltre a richiamare la disciplina prevista sul tema nell'ambito del TUEL in materia di riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio, la Corte pone particolare enfasi sulle situazioni debitorie che derivino dai rapporti finanziari in essere con gli organismi partecipati, inclusa la presenza di eventuali forme di garanzia rilasciate dagli enti a favore degli stessi.

³¹ La C. dei Conti, Sez. Autonomie, con deliberazione n. 23/SEZAUT/2014/QMIG, precisa che tale limite è da intendersi rapportato, in modo costante, al saldo tra anticipazioni e restituzioni medio tempore intervenute. Si precisa, tuttavia, che il D.L. 4/2014, convertito con modificazioni dalla L. 50/2014, come modificato dalla L. 232/2016, ha disposto (con l'art. 2, comma 3-bis) che "Al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento di cui al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, il limite massimo di ricorso da parte degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria, di cui al comma 1 dell'articolo 222 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è elevato da tre a cinque dodicesimi sino alla data del 31 dicembre 2017". La L. 205/2017, all'art. 1, comma 618, modificando l'art. 2, comma 3-bis, del D.L. 4/2014, proroga dal 31 dicembre 2017 al 31 dicembre 2018 la data fino alla quale resta elevato da tre a cinque dodicesimi delle entrate correnti il limite massimo di ricorso, da parte degli enti locali, ad anticipazioni di tesoreria.

cassa erogate dal tesoriere dell'ente [omissis] (sono) destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità dell'ente e destinate ad essere chiuse entro l'esercizio. Pertanto, alla data del 31 dicembre di ciascun esercizio, l'ammontare delle entrate accertate e riscosse derivanti da anticipazioni deve corrispondere all'ammontare delle spese impegnate e pagate per la chiusura delle stesse". È evidente, pertanto, come sottolineato dalle diverse Sezioni regionali di controllo, che un ricorso, soprattutto se reiterato nel tempo, a tale forma di indebitamento possa pregiudicare la salute finanziaria dell'ente e costituire un sintomo di squilibri latenti nella gestione finanziaria.

Meritano attenzione anche le *anticipazioni di liquidità dalla Cassa Depositi e Prestiti*, previste dal D.L. 35/2013. La contabilizzazione di queste anticipazioni ha sollevato una serie di dubbi, sui quali è intervenuta la Corte dei Conti. Nella deliberazione n. 33/SEZAUT/2015/QMIG è stato affermato che gli effetti delle anticipazioni di liquidità sul risultato di amministrazione vanno sterilizzati "stanziando nel Titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, di 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 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Il fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità va ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell'esercizio. 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". Anche la L. 205/2017 è intervenuta in materia: laddove l'art. 2, comma 6 del D.L. 78/2015 stabiliva che le somme ricevute a titolo di anticipazione di liquidità ex art. 1 del D.L. 35/2013 potevano essere utilizzate ai fini dell'accantonamento al Fondo crediti dubbia esigibilità, andando così a confluire nella quota accantonata del risultato di amministrazione, l'art. 1, comma 814 della citata L. 205/2017 amplia le possibilità di contabilizzazione delle anticipazioni anche all'esito del riaccertamento straordinario dei residui (e non in sede di rendiconto), risolvendo così alcune diverse interpretazioni emerse in sede di controllo³². È possibile anticipare l'applicazione delle anticipazioni prima dell'approvazione del rendiconto solo qualora gli enti abbiano approvato il riaccertamento straordinario dopo il 20 maggio 2015.

Ulteriori criticità evidenziate nel corso della lettura delle PRSP, sempre con riferimento alle anticipazioni, sono l'*impiego per cassa di fondi vincolati*, con mancata restituzione delle somme a specifica destinazione, e l'*impiego dell'indebitamento al fine di finanziare spesa corrente*.

2.5.3 Rispetto dei vincoli di spesa

Una serie di patologie riscontrate dalla lettura delle PRSP concerne il rispetto dei vincoli di spesa imposti dal legislatore, quali gli obiettivi di riduzione complessiva dei *costi di funzionamento*, il

³² Così evidenziato dalla nota Ifel di lettura alla L. 205/2017.

contenimento delle *spese per personale* (si veda la Sezione 3 del presente report) e gli obblighi di *copertura dei costi di servizi pubblici*.

2.6 La disciplina specifica in materia di finanza pubblica per gli enti locali in crisi finanziaria

Per gli enti locali strutturalmente deficitari, in pre-dissesto e in dissesto il TUEL prevede specifiche disposizioni finalizzate a ristabilire gli equilibri di bilancio. Questo paragrafo mira a fornire una disamina delle misure previste dalla norma, rinviando la specifica disciplina in materia di personale e di società partecipate, rispettivamente, alle Sezioni 3 e 4 del presente report.

Gli **enti strutturalmente deficitari** devono provvedere alla copertura dei costi di alcuni servizi secondo specifiche disposizioni. Infatti, l'art. 243, comma 2, del TUEL prevede una verifica, corredata da certificazione, sul costo complessivo (riferito ai dati della competenza):

- della gestione dei servizi a domanda individuale (copertura almeno pari al 36% mediante i relativi proventi tariffari e contributi finalizzati; i costi di gestione degli asili nido sono calcolati al 50% del loro ammontare);
- della gestione del servizio di acquedotto (copertura almeno pari all'80% con la relativa tariffa);
- della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati (copertura con la relativa tariffa almeno nella misura prevista dalla legislazione vigente).

Per il calcolo dei costi di cui sopra occorre tenere conto degli oneri diretti e indiretti di personale, delle spese per l'acquisto di beni e servizi, delle spese per trasferimenti e per gli oneri di ammortamento³³ degli impianti e delle attrezzature (nonché degli oneri finanziari dovuti dagli enti proprietari in caso di servizi forniti da organismi esterni, si veda il precedente paragrafo).

In caso di inadempienza, o qualora non venisse data dimostrazione mediante la trasmissione della prevista certificazione del rispetto dei livelli minimi di copertura, agli enti viene applicata una sanzione pari all'1% delle entrate correnti³⁴ risultanti dal certificato di bilancio, di cui all'art. 161 del TUEL, del penultimo esercizio finanziario precedente a quello in cui si rileva il mancato rispetto di tali limiti (o dall'ultimo certificato disponibile).

Anche gli enti che abbiano deliberato lo stato di dissesto finanziario e gli enti che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale sono tenuti alla presentazione della medesima certificazione.

In caso di adozione del ***Piano di riequilibrio finanziario pluriennale***, dovuta alla presenza di squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto (art. 243-bis, TUEL), l'ente è tenuto

³³ Per le quote di ammortamento si applicano i coefficienti indicati nel decreto del Ministro delle finanze in data 31 dicembre 1988 e ss.mm.ii.; essi si riducono del 50 per cento per i beni ammortizzabili acquisiti nell'anno di riferimento.

³⁴ La sanzione viene applicata sulle risorse attribuite dal Ministero dell'Interno a titolo di trasferimenti erariali e di federalismo fiscale e, in caso di incapienza, l'ente versa le somme residue all'entrata del bilancio dello Stato.

a intraprendere le seguenti misure (comma 6):

- misure correttive al fine di superare i comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria e l'eventuale mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di Stabilità Interno, accertati dalla competente sezione regionale della Corte dei Conti;
- ricognizione e quantificazione dei fattori di squilibrio, dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dall'ultimo rendiconto approvato e di eventuali debiti fuori bilancio. Questi ultimi devono essere accertati mediante apposita ricognizione e il relativo finanziamento può essere rateizzato mediante apposito piano per un numero di anni che corrisponda al massimo a quello del piano di riequilibrio, compreso quello in corso, comunque convenuto con i creditori (comma 7)³⁵;
- individuazione, quantificazione e previsione dell'anno di effettivo realizzo di tutte le misure necessarie per ripristinare l'equilibrio strutturale del bilancio, ripianare il disavanzo di amministrazione, accertare e finanziare i debiti fuori bilancio, comunque entro 10 anni da quello in corso alla data di accettazione del piano;
- indicazione, per ciascuno degli anni del piano di riequilibrio, della percentuale di ripiano del disavanzo di amministrazione da assicurare e degli importi previsti o da prevedere nei bilanci annuali e pluriennali per il finanziamento dei debiti fuori bilancio.

In termini operativi, affinché quanto sopra possa verificarsi garantendo il graduale riequilibrio, l'ente può, o è tenuto a, utilizzare le seguenti leve, per quanto riguarda la gestione di competenza:

- entrate (deliberazione facoltativa di aliquote o tariffe dei tributi locali nella misura massima consentita, anche in deroga ad eventuali imitazioni previste dalla legislazione vigente);
- spese (dotazioni organiche e assunzione di personale, si veda la Sezione 3 del report; revisione della spesa con indicazione degli obiettivi di riduzione della stessa; valutazione dei costi di tutti i servizi erogati e della situazione degli organismi partecipati, nonché i relativi costi e oneri a carico del bilancio dell'ente);
- rapporto entrate/spese (copertura dei costi di gestione dei servizi a domanda individuale, come visto sopra; in particolare, copertura integrale mediante i relativi proventi dei costi della gestione del servizio smaltimento rifiuti solidi urbani e del servizio acquedotto).

Con riferimento alla gestione residui, l'ente:

³⁵ L'art. 1, comma 890 della L. 205/2017 introduce, all'art. 243-bis del TUEL, ulteriori previsioni in materia di rateizzazione dei debiti tributari e previdenziali. In particolare, anche gli enti in riequilibrio finanziario, come previsto per gli enti dissestati, possono ora proporre accordi di rateizzazione alle agenzie fiscali (art. 243-bis, comma 7-bis del TUEL) e previdenziali (art. 243-bis, comma 7-bis del TUEL), in base alle condizioni previste nell'ordinamento per le aziende in procedura concordataria e con un orizzonte temporale di massimo dieci anni (art. 19, commi 1-quater, 3 e 3-bis del D.P.R. 602/1973). Alle rateizzazioni si applicano gli interessi di dilazione di cui all' art. 21 del D.P.R. 602/1973.

Come evidenziato dalla nota Ifel di lettura alla L. 205/2017 pubblicata l'8 gennaio 2018, tali nuove disposizioni "hanno la finalità di rendere più sostenibile il riequilibrio finanziario degli enti locali e favorire, al contempo, la capacità di riscossione delle agenzie fiscali e previdenziali, garantendo tramite i piani di riequilibrio certezza e liquidità a crediti spesso in contenzioso o di difficile esigibilità. Le modalità di applicazione di tali nuove disposizioni verranno disciplinate da un successivo decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, da adottare entro il 20 gennaio 2018 (art. 243-bis, comma 7-quater del TUEL).

- effettua una revisione straordinaria di tutti i residui attivi e passivi conservati in bilancio;
- stralcia i residui attivi inesigibili o di dubbia esigibilità che confluiscono nel conto del patrimonio fino al compimento dei termini di prescrizione;
- conduce una sistematica attività di accertamento delle posizioni debitorie con il sistema creditizio e dei procedimenti di realizzazione delle opere pubbliche ad esse sottostanti;
- verifica la consistenza e ripristina integralmente i fondi delle entrate con vincolo di destinazione.

Al fine di assicurare le prestazioni del servizio di trasporto pubblico locale, gli enti locali con popolazione residente non superiore a 100.000 abitanti che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale ai sensi dell'articolo 243-bis del TUEL, o ne hanno conseguito l'approvazione possono³⁶:

- “concedere, nel rispetto del vincolo del pareggio di bilancio, contributi per investimenti alle società a totale partecipazione pubblica che, ancorché in perdita, presentino un piano di ristrutturazione finanziaria approvato dall'ente che detiene le quote attraverso l'assunzione di mutui presso la società Cassa depositi e prestiti Spa, con oneri a totale carico dello stesso ente”;
- “procedere, nel rispetto del vincolo del pareggio di bilancio, all'assunzione di mutui, con oneri a totale carico dell'ente, per investimenti sulla mobilità sostenibile, anche per il rilancio delle società partecipate operanti nel settore del trasporto pubblico locale”.

L'ente può procedere all'assunzione di mutui per la copertura di debiti fuori bilancio riferiti a spese di investimento, in deroga ai limiti di cui all'art. 204, comma 1, del TUEL e accedere al Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali (art. 243-ter) a condizione che:

- si sia avvalso della facoltà di deliberare le aliquote o tariffe nella misura massima prevista;
- abbia previsto l'impegno ad alienare i beni patrimoniali disponibili non indispensabili per i fini istituzionali dell'ente;
- abbia provveduto alla rideterminazione della dotazione organica ai sensi dell'art. 259, comma 6, fermo restando che la stessa non può essere variata in aumento per la durata del piano di riequilibrio;
- adotti le misure di cui al Box 2.

Inoltre, in deroga alla possibilità di accedere ai mutui per la copertura di debiti fuori bilancio riferiti a spese di investimento, i comuni che fanno ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale possono contrarre mutui, oltre i limiti previsti dall'art. 204, comma 1, per finanziare spese di investimento relative a progetti e interventi che garantiscano l'ottenimento di risparmi di gestione funzionali al raggiungimento degli obiettivi fissati nel piano di riequilibrio finanziario

³⁶ Sulla base di quanto previsto dall'art. 1, comma 873, della L. 205/2017.

pluriennale, ma in misura non superiore alle quote di capitale dei mutui e dei prestiti obbligazionari precedentemente contratti ed emessi, rimborsate nell'esercizio precedente.

Box 2: Misure aggiuntive in caso di accesso al Fondo di rotazione

Accesso al Fondo di rotazione ex art. 243-bis, comma 9

Le seguenti misure di riequilibrio della parte corrente del bilancio devono essere adottate, entro il termine dell'esercizio finanziario:

- riduzione delle spese di personale a decorrere dall'esercizio finanziario successivo (si rinvia alla Sezione 3 per il relativo approfondimento);
- entro 5 anni, riduzione almeno del 10% delle spese per acquisti di beni e prestazioni di servizi di cui al macro-aggregato 03 della spesa corrente, finanziate attraverso risorse proprie. Sono esclusi gli stanziamenti destinati:
 - alla copertura dei costi di gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani;
 - alla copertura dei costi di gestione del servizio di acquedotto;
 - al servizio di trasporto pubblico locale;
 - al servizio di illuminazione pubblica;
 - al finanziamento delle spese relative all'accoglienza, su disposizione della competente autorità giudiziaria, di minori in strutture protette in regime di convitto e semiconvitto
- entro 5 anni, riduzione di almeno il 25% delle spese per trasferimenti di cui al macro-aggregato 04 della spesa corrente, finanziate attraverso risorse proprie. Sono escluse le somme relative a trasferimenti destinati ad altri livelli istituzionali, a enti, agenzie o fondazioni lirico-sinfoniche

È possibile operare compensazioni (da evidenziare nel piano di riequilibrio approvato) tra importi di spesa corrente a parità di somme, ad eccezione della spesa per personale e di quelle escluse nei due punti precedenti.

Occorre, inoltre, provvedere al blocco all'indebitamento (ad esclusione della possibilità, vista sopra, di poter assumere mutui per la copertura di debiti fuori bilancio pregressi).

Oltre a ciò, lo Stato ha anche previsto che, ai fini del risanamento finanziario, gli enti locali che hanno deliberato la procedura di riequilibrio finanziario ai sensi dell'art. 243-bis, del TUEL possono accedere ad un'anticipazione a valere sul Fondo di rotazione ("Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali", art. 243-ter del TUEL), i cui criteri di attribuzione sono stati stabiliti con decreto dell'11 gennaio 2013 dal Ministero dell'Interno, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze. In ogni caso, il comma 3 dell'art. 243-ter identifica un limite di importo massimo per abitante (300 euro i comuni, 20 euro per le province o città metropolitane) e prevede che la determinazione attribuibile a ciascun ente debba tenere conto dell'incremento percentuale delle entrate tributarie ed extra-tributarie, e della riduzione percentuale delle spese correnti, previste dal piano di riequilibrio pluriennale.

Recentemente alcune questioni di massima inerenti il Piano di riequilibrio finanziario pluriennale sono state rimesse alla Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti. Con deliberazione 9/SEZAUT/2017/QMIG la Corte ha specificato che non è ammissibile la successiva inclusione nel piano originario di quote di disavanzo o di debiti fuori bilancio già esistenti e conoscibili dall'ente alla data di presentazione o approvazione del piano. L'eventuale inclusione di ulteriori poste passive deve essere oggetto di nuova quantificazione dell'intero disavanzo e dell'intera situazione

debitoria. In caso di revisione del piano, con parere dell'organo di revisione contabile, occorre una nuova istruttoria da parte della Cosfel.

In aggiunta, gli enti locali che abbiano presentato o abbiano conseguito l'approvazione del piano di riequilibrio pluriennale prima del riaccertamento straordinario (tenuto conto dell'estensione dei tempi di effettuazione o completamento, come sopra visto, ai sensi della L. 205/2017, art. 1, comma 848) possono riformulare o rimodulare il piano stesso, entro il 31 luglio 2018 (L. 205/2017, art. 1, comma 849)³⁷.

Nella più grave ipotesi in cui comuni o province si trovassero in **dissesto finanziario**, come visto nell'introduzione al presente lavoro, l'organo straordinario di liquidazione provvede al ripiano dell'indebitamento pregresso mentre gli organi istituzionali dell'ente assicurano condizioni stabili di equilibrio della gestione finanziaria, rimuovendo le cause strutturali che hanno portato al dissesto (art. 245 del TUEL).

Le conseguenze della dichiarazione di dissesto concernono misure cautelari e restrittive rilevanti (art. 248):

- sono sospesi i termini per la deliberazione del bilancio di previsione;
- non è possibile intraprendere o proseguire azioni esecutive nei confronti dell'ente per i debiti che rientrano nella competenza dell'organo straordinario di liquidazione, fino all'approvazione del rendiconto di liquidazione;
- sono dichiarate estinte d'ufficio le procedure esecutive in corso rispetto alle quali l'ente non si sia opposto nei termini o qualora l'opposizione sia stata rigettata; la massa passiva dell'importo dovuto in termini capitale, accessori e spese viene inserito dal giudice nella massa passiva;
- non producono effetti i pignoramenti eventualmente eseguiti dopo la deliberazione di dissesto, per cui l'ente può disporre delle somme per i propri fini e le finalità di legge;
- fino all'approvazione del rendiconto di liquidazione i debiti insoluti e le somme dovute per anticipazioni di cassa già erogate, nonché i crediti nei confronti dell'ente che rientrano nella competenza dell'organo straordinario di liquidazione, sono improduttivi di interessi e non

³⁷ Gli enti che intendono avvalersi di tale facoltà devono trasmettere la deliberazione consiliare contenente la relativa richiesta alla competente sezione regionale della Corte dei conti e al Ministero dell'interno entro il 15 gennaio. Entro i 45 giorni successivi all'esecutività della delibera di richiesta, dovrà essere deliberato il piano riformulato o rimodulato. Tuttavia, la nota Ifel di lettura sulle norme di interesse per gli enti locali contenute nella L.205/2017 evidenzia una incoerenza tra i termini previsti dal comma 849 e il comma 848, laddove quest'ultimo fissa, come termine per la revisione del riaccertamento straordinario dei residui, il 30 aprile ("contestualmente all'approvazione del rendiconto 2017"), mentre il comma 849 sancisce che il termine per l'approvazione del piano rimodulato avvenga entro la prima metà del mese di marzo 2018. Ifel, pertanto, auspica un chiarimento in tal senso da parte del legislatore. Come già visto in precedenza (paragrafo 1.2), ai fini del rispetto degli obiettivi intermedi da parte della competente sezione della Corte dei conti con riferimento al piano di riequilibrio, l'art. 1, comma 850 della L. 205/2017 sancisce che, in caso di già avvenuto accertamento, da parte della Corte, del grave mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano originario, un eventuale ulteriore mancato rispetto nell'ambito del piano rimodulato/riformulato costituisce una reiterazione dell'inadempimento. Ciò comporta l'applicazione, al pari di quanto previsto dall'art. 243-quater, comma 7 del TUEL, della procedura di dissesto guidato di cui all'art. 6, comma 2 del D.Lgs. 149/2011 (si veda, in merito, il paragrafo 1.3).

sono soggetti a rivalutazione monetaria, a partire dal momento della loro liquidità ed esigibilità;

- non possono essere contratti nuovi mutui (art. 249).

Sono, poi, previste restrizioni alla gestione del bilancio, inerenti le modalità di riduzione delle spese e di attivazione delle entrate proprie (artt. 250-251). Con riferimento alle spese, durante la procedura di risanamento:

- l'ente non può impegnare, per ciascun intervento, somme complessivamente superiori a quelle definitivamente previste nell'ultimo bilancio approvato, con riferimento all'esercizio in corso e comunque nei limiti delle entrate accertate. I relativi pagamenti in conto competenza devono rientrare nel limite massimo di un dodicesimo delle rispettive somme impegnabili, mensilmente (fatta eccezione per le spese per le quali non è possibile frazionare il pagamento in dodicesimi);
- per le spese disposte dalla legge e per quelle che finanziano servizi locali indispensabili, se nell'ultimo bilancio approvato non vi sono stanziamenti ovvero gli stessi risultino insufficienti, il consiglio (o la giunta) deve individuare gli interventi da effettuare e relative fonti di finanziamento.

Sul fronte delle entrate, il consiglio dell'ente (o il commissario ad acta) deve:

- deliberare, entro 30 giorni dall'esecutività della dichiarazione di dissesto, le aliquote e le tariffe di base per le imposte e tasse locali in misura massima consentita (tranne per la tassa sui rifiuti solidi urbani, rispetto alla quale occorre stabilire per un periodo di 5 anni un valore che assicuri la copertura totale dei costi sostenuti per la gestione del servizio). Tale delibera ha efficacia per 5 anni a partire dalla data di ipotesi di bilancio riequilibrato e non è revocabile;
- applicare, per 5 anni a partire dalla data di ipotesi di bilancio riequilibrato, le tariffe in misura massima consentita per i servizi produttivi e i canoni patrimoniali;
- coprire i costi di gestione dei servizi a domanda individuale con i proventi tariffari e con contributi finalizzati almeno nella misura prevista dalle norme vigenti.

L'ente dissestato può, inoltre, deliberare la maggiore aliquota consentita dell'imposta comunale sugli immobili per straordinarie esigenze di bilancio.

La **procedura di risanamento** prevista dal TUEL vede impegnato l'organo straordinario di liquidazione in tre attività principali.

La prima concerne la *rilevazione della massa passiva* (art. 254), che porta a redigere un piano di rilevazione che costituisce un elenco provvisorio dei creditori con titolo all'inserimento nella massa passiva³⁸.

La seconda consiste nell'acquisizione dei mezzi finanziari disponibili, anche mediante il ricorso ad alienazioni patrimoniali (*accertamento della massa attiva*, art. 255). La massa attiva³⁹ è costituita da:

- contributo dello Stato per il finanziamento degli oneri di un mutuo assunto dall'organo straordinario di liquidazione con la Cassa depositi e prestiti;
- residui da riscuotere;
- ratei di mutuo disponibili in quanto non utilizzati dall'ente;
- altre entrate;
- proventi derivanti da alienazione di beni del patrimonio disponibile (se necessari);
- riscossione di ruoli pregressi, emessi dall'ente ma non ancora riscossi;
- quote dell'avanzo di amministrazione non vincolato.

La terza fase riguarda la *liquidazione e il pagamento della massa passiva*. La relativa disciplina è contenuta nell'art. 256 che prevede, in primis, il dovere dell'organo straordinario di pagare acconti a seguito dell'autorizzazione del mutuo coperto dallo Stato di cui all'art. 255 ed eventuali disponibilità di bilancio. Secondariamente, dopo che la massa passiva e i mezzi finanziari disponibili sono accertati in via definitiva (e comunque entro 24 mesi dall'insediamento), l'organo straordinario di liquidazione predispone il piano di estinzione delle passività, includendo anche le passività accertate successivamente all'esecutività del piano di rilevazione dei debiti, e lo deposita presso il Ministero dell'Interno. Tale piano deve essere approvato entro 120 giorni dal Ministero dell'Interno, che si avvale del parere consultivo della Cosfel. A seguito dell'approvazione del piano di estinzione, l'organo di liquidazione provvede al pagamento delle residue passività fino a concorrenza della massa attiva realizzata. Ultimate le operazioni di pagamento, entro 60 giorni l'organo di liquidazione approva il rendiconto della gestione e lo trasmette all'organo regionale di controllo e all'organo di revisione contabile dell'ente ai fini del riscontro della liquidazione e della verifica della corrispondenza tra piano di estinzione ed effettiva liquidazione.

Qualora la massa attiva sia insufficiente e non vi siano rimedi, risultando così compromesso il risanamento dell'ente, il Ministero dell'Interno, su proposta della Cosfel, può stabilire misure

³⁸ Tale piano include: i debiti di bilancio e fuori bilancio ai sensi dell'art. 194 sorti entro il 31/12 dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato; i debiti derivanti dalle procedure esecutive estinte ai sensi dell'art. 248, comma 2; i debiti derivanti da transazioni compiute dall'organo straordinario di liquidazione.

³⁹ In aggiunta, i commi 864 e 865 dell'art. 1 della L. 205/2017 estendono, anche al triennio 2018-2020, l'applicazione dell'art. 3-bis del D.L. 174/2012, convertito con modificazioni dalla L. 213/2012, in materia di incremento della massa attiva della gestione liquidatoria degli enti locali in stato di dissesto finanziario. In particolare, si tratta di somme disponibili sul capitolo 1316 "Fondo ordinario per il finanziamento dei bilanci degli enti locali" dello stato di previsione della spesa del Ministero dell'interno che vengono destinate agli enti locali in stato di dissesto finanziario, deliberato dopo il 1° gennaio 2016 e fino alla data di entrata in vigore L. 205/2017. Per il 2018, tali somme sono incrementate dell'importo di 10 milioni di euro.

straordinarie per il pagamento integrale della massa passiva della liquidazione, anche in deroga alle norme vigenti, senza oneri a carico dello Stato. Le misure straordinarie includono la possibilità per l'ente di aderire alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale prevista dall'art. 243-bis.

L'art. 258 prevede la possibilità di ricorrere ad **una modalità semplificata di accertamento e liquidazione dei debiti**, definendo la posizione debitoria dell'ente prima di redigere il piano di rilevazione ed estinguendo i debiti verso quei creditori che accettino un pagamento ridotto (tra il 40% e il 60% del debito). Ciò non si applica ai debiti relativi alle retribuzioni per prestazioni di lavoro subordinato che sono liquidate per intero.

Se quanto visto fin qui rientra nelle competenze dell'organo straordinario di liquidazione⁴⁰, il consiglio dell'ente è tenuto a occuparsi della redazione di un'**ipotesi di bilancio di previsione stabilmente riequilibrato**, da presentare al Ministro dell'Interno entro 3 mesi dalla data di emanazione del decreto di nomina dell'organo straordinario di liquidazione. Il riequilibrio poggia sull'attivazione di entrate proprie (come visto in precedenza, art. 251, riorganizzando anche i servizi relativi all'acquisizione delle entrate ed attivando ogni altro cespite) e sulla riduzione delle spese correnti (art. 250). Per la riduzione delle spese correnti l'ente deve, inoltre:

- riorganizzare con criteri di efficienza tutti i servizi, in modo da ridurre il più possibile o anche eliminare le previsioni di spesa che non abbiano ad oggetto servizi pubblici indispensabili;
- emanare i provvedimenti necessari per il risanamento economico-finanziario degli enti od organismi partecipati e delle aziende speciali (si veda la sezione 4);
- rideterminare la dotazione organica (si veda la sezione 3).

Sulla base dell'approvazione con decreto dell'ipotesi di bilancio, agli enti dissestati è data possibilità di assumere mutui per investimento e di emettere prestiti obbligazionari (art. 266); al contrario, per la durata del risanamento la dotazione organica rideterminata (art. 259) non può essere variata in aumento.

⁴⁰ Con riferimento alle misure rientranti nelle competenze dell'organo straordinario liquidazione, la deliberazione n. 3/SEZAUT/2017/QMIG precisa che per gli enti in stato di dissesto tale organo si occupa anche dei "debiti fuori bilancio che, pur attenendo al servizio indispensabile per il quale la legge prevede una gestione vincolata, non siano stati ricompresi nell'ambito di quest'ultima o non abbiano trovato adeguata copertura".

SEZIONE 3 – La spesa per il personale

La spesa per il personale rappresenta un aggregato a cui è stata dedicata molta attenzione da parte del Legislatore, il quale ha sia definito una disciplina vincolistica che si applica alla generalità degli enti locali sia identificato una serie di interventi specifici validi per gli enti in condizione di squilibrio strutturale di bilancio. Nei successivi paragrafi si analizzano i vincoli alla spesa per il personale, i vincoli al turn-over e all'assunzione di personale a tempo determinato, e le regole peculiari che trovano applicazione per gli enti strutturalmente deficitari, in pre-dissesto e in dissesto.

3.1 I vincoli alla spesa per il personale

L'art. 1 della L. 296/2006 ha stabilito dei vincoli alla spesa per il personale degli enti locali. In particolare, il comma 557 e seguenti si applicano agli enti sottoposti al Patto di Stabilità Interno nel 2015, mentre il comma 562 agli enti che non erano assoggettati al Patto di Stabilità interno nel 2015.

Il comma 562 stabilisce che le spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare il corrispondente ammontare dell'anno 2008.

Il comma 557 prevede che gli enti locali assicurino la riduzione delle spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, e identifica i seguenti due ambiti prioritari di intervento: razionalizzazione e snellimento delle procedure burocratico-amministrative; contenimento delle dinamiche di crescita della spesa per contrattazione integrativa.

La disciplina del comma 557 è stata modificata nel corso del tempo. In particolare, si segnala che rispetto alla formulazione originaria del 2006:

- L'art. 14, comma 7, del D.L. 78/2010 ha introdotto i commi 557-bis e 557-ter. Il comma 557-bis ha esteso l'ambito delle spese di personale a quelle sostenute per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, per la somministrazione di lavoro, per gli incarichi a contratto finalizzati alla copertura dei posti di responsabili dei servizi o degli uffici, di qualifiche dirigenziali o di alta specializzazione, per tutti i soggetti a diverso titolo utilizzati, in strutture e organismi variamente denominati, partecipati o, comunque, facenti capo all'Ente, conservando il rapporto di pubblico impiego. Il comma 557-ter ha correlato al mancato rispetto della riduzione della spesa per il personale il divieto di assunzione, analogamente a quanto previsto per il mancato rispetto del Patto di stabilità interno.
- Il D.L. 90/2014 ha introdotto il comma 557-quater dell'art. 1 della L. 296/2006, secondo il quale a decorrere dall'anno 2014 gli enti assicurano, nell'ambito della programmazione

triennale dei fabbisogni di personale, il contenimento delle spese di personale con riferimento al valore medio del triennio precedente alla data di entrata in vigore della presente disposizione.

- L'art. 16 del D.L. 113/2016, convertito dalla L. 160/2016, ha abrogato la lett. a) del comma 557, venendo meno, di conseguenza, l'obbligo di ridurre percentualmente l'incidenza della spesa di personale su quella corrente.

La Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti è intervenuta per chiarire le modalità applicative dell'assetto normativo relativo al contenimento delle spese per il personale. Alla luce delle modifiche approvate, è rilevante riportare le interpretazioni della Corte dei Conti relative alla normativa in vigore:

- Il riferimento temporale del comma 557-quater dell'art. 1 della L. 296/2006 deve intendersi in modo non dinamico bensì fisso e invariabilmente riferito al triennio 2011-2013 (deliberazione n. 25/SEZAUT/2014/QMIG; deliberazione n. 7/SEZAUT/2015/QMIG; deliberazione n. 16/SEZAUT/2016/QMIG). In tal modo le eventuali oscillazioni di spesa tra un'annualità e l'altra, anche se causate da contingenze e da fattori non controllabili dall'ente, trovano fisiologica compensazione nel valore medio pluriennale e nell'ampliamento della base temporale di riferimento (deliberazione, n. 25/SEZAUT/2014/QMIG).
- Le voci di spesa per il calcolo del tetto massimo della spesa per il personale sono espressamente identificate dalla legge⁴¹. La Corte dei Conti, nel corso degli anni, ha elaborato una serie di ipotesi, che prevedono di sottrarre alcune spese per il personale dall'ammontare considerato rilevante per verificare il rispetto del tetto di spesa previsto dal comma 557-quater. La *ratio* di fondo dei casi prospettati dalla Corte dei Conti è che debbano essere sterilizzati agli effetti del comma 557 le spese per il personale che riflettono una mancanza di volontà dell'ente di espandere la spesa perché finanziata con fondi dell'Unione Europea o di natura privata (deliberazione n. 21/SEZAUT/2014/QMIG) o perché la spesa si autoalimenta (incentivi per la progettazione, diritti di rogito, incentivi per il recupero ICI) (deliberazione n.16/SEZAUT/2009/QMIG).
- Per la verifica del limite di spesa previsto dal comma 562 dell'art. 1 della L. 296/2006 per gli enti di minori dimensioni non assoggettati al Patto di Stabilità nel 2015, sono esclusi dal dettato normativo gli oneri relativi ai rinnovi contrattuali⁴². A parte questa eccezione, si devono considerare le medesime componenti previste per gli enti sottoposti al Patto di

⁴¹ Si rammenta, infatti, che proprio in materia di spesa del personale, il legislatore è intervenuto con espresse deroghe per escludere dal calcolo del tetto di spesa dell'art. 1, comma 557, della L. 296/2006, alcune fattispecie, come avvenuto con l'art. 1, comma 424, della L. 190/2014, per la ricollocazione del personale delle Province o per modificare il parametro di riferimento come avvenuto con l'art. 11, comma 4-ter, del D.L. 90/2014 che, per i comuni colpiti dal sisma del 20 e del 29 maggio 2012, applica, a decorrere dall'anno 2014 e per tutto il periodo dello stato di emergenza, come parametro per i vincoli alla spesa di personale di cui al comma 557 il riferimento alla spesa di personale dell'anno 2011.

⁴² I commi 682 e 683 dell'art. 1 della L. 205/2017 stabiliscono che gli oneri da rinnovi contrattuali delle amministrazioni pubbliche non statali sono posti a carico dei rispettivi bilanci.

Stabilità (deliberazione n. 16/SEZAUT/2009/QMIG)

- Per la verifica del limite della spesa del personale è necessario fare riferimento al dato degli impegni come desunto dal rendiconto approvato (deliberazione n.16/SEZAUT/2016/QMIG). Per la corretta imputazione degli impegni per la spesa del personale, per effetto del passaggio al nuovo sistema di armonizzazione contabile, la Corte dei Conti rinvia al principio contabile di cui all'allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, punto 5.2 (deliberazione n.16/SEZAUT/2016/QMIG).

La normativa ha fissato, negli ultimi anni, anche dei tetti alle risorse che gli enti possono destinare al salario accessorio. L'art. 23, comma 2, del D.Lgs. 75/2017, che sostituisce il comma 236 della L. 208/2015, stabilisce che, a partire dal 1° gennaio 2017, i fondi per il salario accessorio dei dirigenti e dei dipendenti, in attesa dell'armonizzazione del trattamento economico accessorio, non possono superare quelle stanziato allo stesso titolo nell'anno 2016. Tale nuova disposizione non riproduce la parte finale del comma abrogato che, per la materiale quantificazione del tetto di spesa complessivo annuale per il trattamento accessorio del personale, imponeva che questo venisse "automaticamente ridotto in misura proporzionale alla riduzione del personale in servizio, tenendo conto del personale assumibile ai sensi della normativa vigente". Secondo la Sezione di Controllo della Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia (deliberazione n. 49/2017), il tetto alla spesa per il trattamento accessorio è invalicabile, ma gli enti possono destinare le componenti non vincolate in modo discrezionale in ragione della loro situazione organizzativa e con la finalità di conseguire un miglioramento dell'efficienza e della produttività. Pertanto, si ribadisce che la gestione del Fondo dovrebbe precipuamente rappresentare uno strumento di flessibilità, dal quale far derivare una gestione dei costi del personale improntata a conseguire un migliore grado di efficienza, obiettivo che dovrebbe essere connaturato alla componente accessoria della retribuzione.

In merito al calcolo del limite del tetto di spesa per i trattamenti accessori, la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti, con la deliberazione n. 7/2017/QMIG, ha stabilito che sono da includersi gli incentivi per le funzioni tecniche previsti dall'art 113, comma 2 del nuovo codice degli appalti "esclusivamente per le attività di programmazione della spesa per investimenti, di predisposizione e di controllo delle procedure di bando e di esecuzione dei contratti pubblici, di responsabile unico del procedimento, di direzione dei lavori ovvero direzione dell'esecuzione e di collaudo tecnico amministrativo ovvero di verifica di conformità, di collaudatore statico ove necessario per consentire l'esecuzione del contratto nel rispetto dei documenti a base di gara, del progetto, dei tempi e costi prestabiliti". Secondo la Corte, per tali nuovi incentivi non ricorrono gli elementi che consentano di qualificare la relativa spesa come finalizzata a investimenti; il fatto che tali emolumenti siano erogabili, con carattere di generalità, anche per gli appalti di servizi e forniture comporta che gli stessi si configurino, in maniera inequivocabile, come spese di funzionamento e, dunque, come spese correnti (e di personale). Sul tema è intervenuta anche la

L. 205/2017, che al comma 526 dell'art. 1 stabilisce che gli incentivi previsti per le funzioni tecniche dall'art. 113 del codice degli appalti fanno capo al medesimo capitolo di spesa previsto per i singoli lavori, servizi e forniture. La norma sembra, quindi, indicare, in contrasto con la con la deliberazione n. 7/2017/QMIG della Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti, che gli incentivi per le funzioni tecniche non debbano essere inclusi nelle spese di personale.

Nel caso in cui non siano rispettati i vincoli finanziari imposti alla contrattazione integrativa dalla contrattazione nazionale o dalle norme di legge, gli enti devono procedere al recupero delle somme indebitamente erogate. Al riguardo, la regola generale è fissata dall'art. 40-bis del D.Lgs. 165/2001 che impone un obbligo di recupero nella sessione negoziale successiva (Sezione di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 271/2015/PAR). Tuttavia, l'articolo 4 del D.L. 16/2014 individua, ai commi 1 e 2, ulteriori forme di recupero modulate a seconda che l'ente abbia o meno rispettato gli obiettivi di finanza pubblica. In particolare, gli enti locali che non hanno rispettato i vincoli finanziari posti alla contrattazione integrativa devono recuperare integralmente, a valere sulle risorse finanziarie a questa destinate (rispettivamente, al personale dirigenziale e non dirigenziale) le somme indebitamente erogate, con graduale riassorbimento delle stesse, mediante quote annuali e per un numero massimo di annualità corrispondente a quelle in cui si è verificato il superamento di tali vincoli (periodo temporale che può essere esteso di ulteriori cinque anni sulla base di quanto disposto dall'articolo 1, comma 15-quater, del D.L. 244/2014). A tal fine gli enti dovranno adottare misure di razionalizzazione organizzativa tese a ristabilire, a regime, la congruità della propria spesa per il personale, garantendo in ogni caso la riduzione delle dotazioni organiche entro i parametri di deficitarietà strutturale. Il secondo comma prevede che gli enti che hanno rispettato gli obiettivi di finanza pubblica possano compensare le somme da recuperare anche attraverso l'utilizzo dei risparmi derivanti dalle misure di razionalizzazione organizzativa nonché di quelli discendenti dall'attuazione dei piani di razionalizzazione delle spese previsti dall'articolo 16, commi 4 e 5, del D.L. 98/2011, convertito dalla L. 111/2011. Quanto disposto dal secondo comma è stato integrato dall'art. 1, comma 226 della L. 208/2015 del 2015, che prevede la possibilità di compensare le somme da recuperare, anche attraverso l'utilizzo dei risparmi effettivamente derivanti dalle misure di razionalizzazione organizzativa adottate ai sensi del comma 221 (risparmi sugli uffici dirigenziali), certificati dall'organo di revisione, comprensivi di quelli derivanti dall'applicazione del comma 228 (risparmi conseguenti alla rinuncia alle capacità assunzionali). Al riguardo, la Sezione Regionale di Controllo per la Liguria nella deliberazione n. 39/2017/PAR, la Sezione Regionale di Controllo per la Puglia nella deliberazione n.176/2014/PAR e la Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia nella deliberazione n. 271/2015/PAR hanno escluso che gli enti possano procedere a ulteriori forme di recupero oltre quelle prospettate dall'art. 4 del D.L. 16/2014. Ad esempio, la Sezione Regionale di Controllo per la Liguria nella deliberazione n. 39/2017/PAR esclude la possibilità di procedere alla ripetizione dell'indebito direttamente sui dipendenti, in coerenza a quanto osservato dalla Circolare della Presidenza del

Consiglio dei Ministri del 12 agosto 2014 (emanata a seguito di un approfondimento formalizzato in seno alla Conferenza Unificata).

3.2 Il turn-over del personale

Negli ultimi anni si sono susseguiti numerosi interventi normativi che hanno inciso sulle capacità degli enti locali di effettuare assunzioni a seguito di cessazioni di personale in servizio (turn-over). La Tabella 3 sintetizza, per tipologia di ente, le regole da applicarsi per il turn-over per gli anni 2017-2019. Si evidenzia che l'art. 3, comma 5, del D.L. 90/2014 prevede che a decorrere dal 2014 gli enti possano avvalersi del cosiddetto cumulo delle risorse destinate alle assunzioni in un arco temporale non superiore a tre anni, nel rispetto della programmazione del fabbisogno e di quella finanziaria e contabile. Secondo la Corte dei Conti (deliberazione n. 24/SEZAUT/2014/QMIG) ciò significa che dal 2014 le assunzioni possono essere programmate destinando alle stesse, in sede di programmazione del fabbisogno e finanziaria, risorse che tengano conto delle cessazioni prevedibili nell'arco del triennio, che diventeranno cessazioni in parte già verificatesi nel momento in cui il concorso si conclude, e quindi rilevanti al momento dell'assunzione per verificare il calcolo del turn-over. La Sezione Autonomie della Corte dei Conti con la deliberazione n. 28/SEZAUT/2015/QMIG ha inoltre precisato che il riferimento "al triennio precedente" inserito nell'art. 4, comma 3, del D.L. 78/2015, che ha integrato l'art. 3, comma 5, del D.L. 90/2014, è da intendersi in senso dinamico, con scorrimento e calcolo dei resti, a ritroso, rispetto all'anno in cui si intende effettuare le assunzioni.

Inoltre, il D.L. 78/2015 ha previsto che gli enti possono utilizzare i residui delle facoltà assunzionali non utilizzate riferite al triennio precedente. A tal proposito, la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti con la deliberazione n. 25/2017/QMIG è intervenuta sulle modalità per il calcolo dei resti delle pregresse capacità assunzionali, che vanno ad aggiungersi alla capacità assunzionale c.d. "di competenza", affermando che essi devono essere conservati nella misura con cui sono stati quantificati nel periodo in cui è stata determinata la capacità assunzionale non utilizzata, sulla base delle percentuali del turn-over allora vigenti. Ciò implica che le diverse percentuali del turn-over si applicano alla spesa relativa alle cessazioni intervenute nell'anno precedente solo per determinare la capacità assunzionale "di competenza" dell'anno, mentre i resti assunzionali sono rappresentati dalle capacità assunzionali maturate e quantificate secondo le norme vigenti nell'anno di cessazione dal servizio del personale, ma non utilizzate entro il triennio successivo alla maturazione. Tale quantificazione rimane, quindi, cristallizzata nei predetti termini.

Tabella 3: Capacità assunzionali per tipologia di enti

Tipologia di enti	Riferimento normativo	Capacità assunzionale		
		2017	2018	2019
Comuni con pop. fino a 1.000	Art. 1, comma 562, L. 296/2006	Nel limite delle cessazioni di rapporti di lavoro a tempo indeterminato complessivamente intervenute nel precedente anno + resti trascinati da esercizi anteriori, purché successivi al 2007		
Comuni con pop. Compresa tra 1.000 e 5.000 abitanti che rilevano nell'anno precedente una spesa per il personale inferiore al 24% della media delle entrate correnti registrate nei conti consuntivi dell'ultimo triennio	Art. 1, comma 228, L. 208/2015 Art 22, comma 2, D.L. 50/2017 Art. 1, comma 863, L. 205/2017	100% spesa cessati 2016 + resti triennio 2014-2016	100% spesa cessati 2017 + resti triennio 2015-2017	100% spesa cessati 2018 + resti triennio 2016-2018
Comuni con pop. superiore a 1.000 abitanti, con rapporto dipendenti-popolazione dell'anno precedente inferiore al rapporto medio dipendenti-popolazione per classe demografica, come definito triennialmente con il decreto del Ministro dell'interno di cui all'articolo 263, comma 2, del testo unico di cui al D.Lgs. 267/2000	Art. 1, comma 228, L. 208/2015 Art 22, comma 2, D.L. 50/2017	75% spesa cessati 2016 + resti triennio 2014-2016	75% spesa cessati 2017 + resti triennio 2015-2017	100% spesa cessati 2018 + resti triennio 2016-2018
Comuni con pop. superiore a 1.000 abitanti, con rapporto dipendenti-popolazione dell'anno precedente sia inferiore al rapporto medio dipendenti-popolazione per classe demografica, come definito triennialmente con il decreto del Ministro dell'interno di cui all'articolo 263, comma 2, del testo unico di cui al D.Lgs. 267/2000 e che rispettano il saldo di cui al comma 466, lasciando spazi finanziari inutilizzati inferiori all'1% degli accertamenti delle entrate finali dell'esercizio nel quale è rispettato il medesimo saldo	Art. 1, comma 479, let. d), L. 232/2016 Art. 22, comma 3, D.L. 50/2017	75% spesa cessati 2016 + resti triennio 2014-2016	90% spesa cessati 2017 + resti triennio 2015-2017	100% spesa cessati 2018 + resti triennio 2016-2018
Comuni con pop. superiore a 1.000 abitanti	Art. 1, comma 228, L. 208/2015	25% spesa cessati 2016 + resti triennio 2014-2016	25% spesa cessati 2017 + resti triennio 2015-2017	100% spesa cessati 2018 + resti triennio 2016-2018
Comuni istituiti a seguito di fusione, Unioni di Comuni	Art. 1, comma 229, L. 208/2015	100% spesa cessati 2016 + resti triennio 2014-2016	100% spesa cessati 2017 + resti triennio 2015-2017	100% spesa cessati 2018 + resti triennio 2016-2018

3.3 Le assunzioni di personale a tempo determinato

L'art. 9, comma 28, del D.L. 78/2010, come modificato dall'art. 4, comma 102, della L. 183/2011, introduce, per gli enti locali, un limite di spesa ad alcune tipologie di rapporti di lavoro a tempo determinato. In particolare, la normativa prevede che gli enti locali possano avvalersi di personale a tempo determinato o con convenzioni ovvero con contratti di collaborazione coordinata e continuativa, nel limite del 50% della spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009. Anche la spesa per personale relativa a contratti di formazione lavoro, ad altri rapporti formativi, alla somministrazione di lavoro, nonché al lavoro accessorio di cui all'articolo 70, comma 1, lett. d) del D.Lgs. 276/2003 non può essere superiore al 50% di quella sostenuta per le rispettive finalità nell'anno 2009.

Diversi interventi normativi hanno modificato e integrato il citato comma 28 dell' art. 9 del D.L. 78/2010, prevedendo una molteplicità di casi di esclusione dall'applicazione delle limitazioni previste:

- A decorrere dal 2013 gli enti locali possono superare il predetto limite per le assunzioni strettamente necessarie a garantire l'esercizio delle funzioni di polizia locale, di istruzione pubblica e del settore sociale nonché per le spese sostenute per lo svolgimento di attività sociali mediante forme di lavoro accessorio di cui all'articolo 70, comma 1, del D.Lgs. 276/2003.
- L'art. 3, comma 9, lett. b), del D.L. 90/2014 ha introdotto in fase di conversione dalla L. 114/2014 l'esclusione dall'applicazione dei limiti previsti dall'art 9, comma 28, del D.L. 78/2010 i lavori socialmente utili, i lavori di pubblica utilità e i cantieri di lavoro, nel caso in cui il costo del personale sia coperto da finanziamenti specifici aggiuntivi o da fondi dell'Unione Europea e nell'ipotesi di cofinanziamento. I medesimi limiti non si applicano con riferimento alla sola quota finanziata da altri soggetti.
- L'art. 11, comma 4-bis, del D.L. 90/2014, introdotto in fase di conversione dalla L. 114/2014, esclude l'applicazione della limitazione di spesa in parola per gli enti locali in regola con gli obblighi di riduzione della spesa di personale previsti dai commi 557 e 562, dell'art. 1 della L. 296/2006. Tuttavia, la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti ha espressamente chiarito che comunque la spesa complessiva non può essere superiore al limite massimo della spesa sostenuta per le medesime finalità nell'anno 2009 (deliberazione n. 2/2015/QMIG).
- La L. 160/2016, che ha convertito il D.L. 113/2016, all'articolo 16, comma 1-quater, ha disposto l'esclusione dalle limitazioni previste per la spesa flessibile le assunzioni a tempo determinato, in base all'articolo 110, comma 1, del TUEL, superando di fatto quanto imposto dalla deliberazione n. 14/SEZAUT/2016/, che includeva tali incarichi dirigenziali a tempo determinato nel campo di applicazione dell'articolo 9, comma 28, del D.L. 78/2010,

in quanto quest'ultimo non li elencava tra i soggetti esclusi.

- Più di recente l'art. 22 del D.L. 50/2017 ha escluso le assunzioni di carattere stagionale a tempo determinato i cui oneri siano integralmente a carico di risorse, già incassate nel bilancio dei comuni, derivanti da contratti di sponsorizzazione e accordi di collaborazione con soggetti privati e che siano finalizzate esclusivamente alla fornitura di servizi aggiuntivi rispetto a quelli ordinari, di servizi pubblici non essenziali o di prestazioni verso terzi paganti non connessi a garanzia di diritti fondamentali.

Al netto delle eccezioni esplicitamente previste dalla normativa, secondo la Corte dei Conti il campo di applicazione dell'art. 9, comma 28, del D.L. 78/2010 deve intendersi riferito alle ipotesi di conferimento di incarichi, di vario genere, finalizzati all'instaurazione di nuovi rapporti a tempo determinato che producono un incremento della spesa per il personale. Pertanto, le modalità di utilizzo del personale che non comportano un incremento della spesa complessiva sono escluse dal suo ambito di applicazione. In particolare, la deliberazione n. 23/2016/QMIG della Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti ha stabilito che il limite di spesa previsto dall'art. 9, comma 28, del D.L. 78/2010 non trova applicazione nei casi in cui l'utilizzo di personale a tempo pieno di altro ente locale avvenga entro i limiti dell'ordinario orario di lavoro settimanale, senza oneri aggiuntivi, e nel rispetto dei vincoli posti dall'art. 1, commi 557 e 562, della L. 296/2006. La minore spesa dell'ente titolare del rapporto di lavoro a tempo pieno non può generare spazi da impiegare per spese aggiuntive di personale o nuove assunzioni. Similmente, con deliberazione n. 12/2017/QMIG la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti ha ritenuto che la spesa relativa al personale utilizzato in posizione di comando esula dall'ambito applicativo dell'art. 9, comma 28, D.L. 78/2010, a condizione che l'ente cedente non proceda alla copertura del posto lasciato disponibile dal dipendente comandato.

L'applicazione delle limitazioni previste dall'art. 9, comma 28, del D.L. 78/2010 ha sollevato dei problemi per le amministrazioni che non abbiano sostenuto spese per lavoro flessibile nel 2009. Al riguardo la Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, ha indicato che in tali casi il limite è computato con riferimento alla media sostenuta per la stessa finalità nel triennio 2007 – 2009 (deliberazione n. 13/2015/INPR). Ancora più complessa è l'applicazione dell'art. 9, comma 28, del D.L. 78/2010 nell'ipotesi in cui l'ente locale non abbia fatto ricorso a tipologie contrattuali flessibili né nel 2009 né nell'intero triennio 2007–2009. Sulla questione si è recentemente espressa la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti (deliberazione n. 1/2017/QMIG), la quale, riprendendo un orientamento della Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia (deliberazione n. 29/2013/PAR) e della Sezione Regionale di Controllo per la Puglia (deliberazione n. 149/2016/PAR), consente, in assenza di spesa storica, di definire, sulla base delle effettive esigenze strettamente necessarie, un nuovo limite di spesa che dovrà essere poi rispettato anche per gli anni futuri. Quindi, gli enti locali che non hanno fatto ricorso nel triennio 2007–2009 a forme flessibili di lavoro possono procedere a effettuare le assunzioni per assoluta necessità e nel rispetto

dell'articolo 36, commi 2 e seguenti, del D.Lgs. 165/2001 per far fronte a un servizio essenziale. La spesa così determinata diventa il parametro finanziario di riferimento per gli anni successivi.

Per quanto riguarda gli enti non soggetti al Patto di Stabilità nel 2015, la normativa stabilisce che, qualora non sia rispettato il tetto di spesa del personale previsto dal comma 562 della L. 296/2006, è possibile fare ricorso a forme flessibili di lavoro fino al 50% della spesa del 2009.

Nel caso di mancato rispetto dei limiti dell'art 9, comma 28, del D.L. 78/2010 non è prevista alcuna sanzione a carico dell'ente inadempiente. Per i dirigenti, invece, il superamento dei limiti costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

L'art. 20 del D.Lgs 75/2017 ha identificato due procedure per il superamento del precariato.

Il comma 1 consente l'assunzione a tempo indeterminato del personale non dirigenziale, con contratto di lavoro a tempo determinato, che possieda tutti i seguenti requisiti:

- a) risulti in servizio, anche per un solo giorno, successivamente alla data del 28 agosto 2015 con contratto di lavoro a tempo determinato presso l'amministrazione che deve procedere all'assunzione;
- b) sia stato reclutato a tempo determinato, in relazione alle medesime attività svolte, con procedure concorsuali anche espletate presso amministrazioni pubbliche diverse da quella che procede all'assunzione;
- c) al 31 dicembre 2017 abbia maturato alle dipendenze dell'amministrazione che procede all'assunzione almeno tre anni di servizio, anche non continuativi, negli ultimi otto anni.

Il comma 2 consente alle amministrazioni, per il triennio 2018-2020, di bandire procedure concorsuali riservate, in misura non superiore al cinquanta per cento dei posti disponibili, al personale non dirigenziale che possieda tutti i seguenti requisiti:

- a) risulti titolare, successivamente alla data del 28 agosto 2015, di un contratto di lavoro flessibile presso l'amministrazione che bandisce il concorso;
- b) abbia maturato, alla data del 31 dicembre 2017, almeno tre anni di contratto, anche non continuativi, negli ultimi otto anni, presso l'amministrazione che bandisce il concorso. In tale requisito di anzianità è possibile sommare periodi riferiti a contratti diversi, anche come tipologia di rapporto, purché riferiti alla medesima amministrazione e alla medesima attività.

Il piano di reclutamento speciale previsto in via transitoria dall'articolo 20 consente di utilizzare le risorse dell'art. 9, comma 28, del D.L. 78/2010. Pertanto gli enti possono incrementare gli ordinari limiti finanziari per le assunzioni a tempo indeterminato previsti dalle norme vigenti a condizione che siano destinate alla stabilizzazione del personale a tempo determinato in possesso dei requisiti previsti. Gli enti devono essere in grado di sostenere a regime la relativa spesa di personale previa certificazione della sussistenza delle correlate risorse finanziarie da parte

dell'organo di controllo interno. Devono, altresì, prevedere nei propri bilanci la contestuale e definitiva riduzione del valore di spesa utilizzato per le assunzioni a tempo indeterminato dal tetto di cui al predetto articolo 9, comma 28. Le risorse del comma 28 dell'art. 9 del D.L. 78/2010 dovranno coprire anche il trattamento economico accessorio e conseguentemente, solo ove necessario, andranno ad integrare i relativi fondi oltre il limite previsto dall'articolo 23, comma 2, del D.Lgs. 75/2017. In aggiunta alle risorse di cui all'articolo 9, comma 28, del D.L. 78/2010 gli enti, per stabilizzare i propri precari, possono utilizzare le risorse finanziarie ordinariamente previste dal rispettivo regime delle assunzioni con riferimento al triennio 2018-2020, al netto di quelle da destinare alle assunzioni a tempo indeterminato mediante procedure di reclutamento ordinario a garanzia dell'adeguato accesso dall'esterno. Sempre l'art. 20 prevede che nelle more del completamento delle procedure di stabilizzazione, gli enti possano prorogare i contratti di lavoro dei soggetti interessati alle procedure medesime, dando così continuità alle attività per le quali sono stati assunti, nei limiti delle risorse utilizzabili per le assunzioni a tempo indeterminato. Allo stesso tempo, non potranno instaurare nuovi rapporti di lavoro flessibile.

3.4 I risultati dell'analisi delle PRSP

Dall'analisi del campione di PRSP emanate dalle tre Sezioni regionali di controllo identificate ai fini del presente studio, sono emerse due principali macro-categorie di patologie con riferimento al personale:

- Patologie di tipo finanziario. Sono state riclassificate in questa categoria le contestazioni della Corte dei Conti riguardanti il mancato rispetto dei vincoli imposti dalla normativa alla spesa per il personale.
- Patologie di tipo gestionale-organizzativo. Sono state riclassificate in questa categoria quei comportamenti degli enti locali che, pur a parità di spesa, si connotano come patologici in quanto non rispettosi delle regole definite dal legislatore in merito alle procedure per l'assunzione di nuovo personale a tempo indeterminato e attribuzione di incarichi flessibili, e ai criteri (ad esempio il criterio del merito) nella distribuzione delle risorse accessorie.

La Tabella 4 fornisce un maggiore dettaglio delle patologie afferenti alla due suddette categorie.

Tabella 4: Spese per il personale: principali patologie e fonti di tensione finanziaria attuale o potenziale

Macro-categoria	Operazionalizzazione
Patologie di tipo finanziario	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mancato rispetto dei limiti posti alla spesa per il personale ai sensi dell'art. 1 della L. 296/2006 ▪ Mancato rispetto dei vincoli alle assunzioni ▪ Irregolare quantificazione del fondo per il trattamento retributivo accessorio del personale (dirigente e non) ▪ Utilizzo irregolare della contrattazione decentrata e illegittima erogazione di compensi accessori, di incentivi per la progettazione, compensi

Macro-categoria	Operazionalizzazione
	aggiuntivi, e di altre somme
Patologie di tipo gestionale-organizzativo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mancato rispetto delle procedure per l'assunzione di personale a tempo indeterminato ▪ Mancato rispetto delle procedure per l'attribuzione di incarichi flessibili ▪ Distribuzione del salario accessorio secondo criteri non rispettosi delle indicazioni del legislatore

3.5 La disciplina specifica in materia di spesa per il personale per gli enti locali in crisi finanziaria

Le spese per il personale sono assoggettate a regole particolari nel caso in cui l'ente locale si trovi in una situazione strutturalmente deficitaria e abbia attivato la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale o dichiarato dissesto.

Innanzitutto, l'art 243 del TUEL stabilisce che le dotazioni organiche e le assunzioni di personale nel caso di **enti strutturalmente deficitari** (comma 1) o che abbiano dichiarato il **dissesto** sono assoggettate al controllo da parte della Cosfel. Il controllo esercitato si configura prevalentemente come verifica sulla compatibilità finanziaria. Pertanto, lo stato di ente in crisi strutturale rappresenta una causa ostativa all'effettuazione di assunzioni.

Tra l'altro, la spesa sul personale è uno degli aggregati di spesa su cui gli enti sono chiamati ad intervenire nel proprio processo di risanamento, sia qualora accedano alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale sia qualora dichiarino dissesto.

Con riferimento alla **procedura di riequilibrio**, ai sensi dell'art. 243-bis, comma 5, del TUEL, come visto nella sezione introduttiva del report, gli enti devono adottare un piano di riequilibrio finanziario pluriennale della durata massima compresa tra i 4 e i 20 anni. A tal fine, la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti ha redatto delle linee guida⁴³ ai fini del corretto svolgimento dell'istruttoria del piano da parte della Cosfel che deve avvenire entro 60 giorni dal ricevimento del piano da parte dell'ente. Con riferimento alle spese per il personale, le linee guida prevedono che la Commissione verifichi se nell'ultimo triennio l'ente ha garantito il contenimento della dinamica retributiva ed occupazionale, acquisendo notizia delle azioni poste in essere. L'analisi mira a mostrare:

- l'andamento della spesa del personale e il contenimento della stessa entro i vincoli posti dalle norme di finanza pubblica;
- il trend di crescita o di diminuzione della dotazione organica dell'ultimo triennio, con la quantificazione delle eccedenze e delle posizioni soprannumerarie;
- l'incidenza dei contratti di collaborazione autonoma, collaborazione coordinata e

⁴³ Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti, deliberazione n.16/2012/INPR

continuativa e di quelli di cui all'art. 110, comma 1 del TUEL.

L'ente, dopo avere esposto il *trend* della spesa per il personale nel triennio precedente, deve indicare le politiche di riduzione della spesa programmate o già adottate, per il periodo del piano, relative al contenimento della spesa per il personale e delle dotazioni organiche, mostrando il risparmio di spesa atteso, sia in termini assoluti, sia in termini percentuali. Inoltre, accerta le eccedenze della dotazione organica e l'eventuale soprannumero, dimostrando le misure adottate e quelle programmate volte a ridurre la consistenza (es. mobilità in uscita, blocco del *turnover*, ecc.)

In caso di accesso al Fondo di dotazione, di cui all'art. 243-ter del TUEL, l'ente deve, nell'ambito delle misure di riequilibrio della parte corrente del bilancio, dimostrare, a decorrere dall'esercizio finanziario successivo, la riduzione della spesa per il personale, da realizzare, in particolare, attraverso l'eliminazione dai fondi per il finanziamento della retribuzione accessoria del personale dirigente e di quello del comparto, delle risorse di cui agli articoli 15, comma 5, e 26, comma 3, dei CCNL del 1 aprile 1999 (comparto) e del 23 dicembre 1999 (dirigenza), per la quota non connessa all'effettivo incremento delle dotazioni organiche.

Inoltre, al fine di assicurare il graduale riequilibrio finanziario, per tutta la durata del piano di riequilibrio finanziario l'ente può procedere, ai sensi dell'art. 243-bis, comma 8, lett. g), del TUEL, all'assunzione di mutui per la copertura dei debiti fuori bilancio riferiti a spese di investimento, in deroga ai limiti di cui all'articolo 204, comma 1, previsti dalla legislazione vigente, nonché accedere al Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali di cui all'art. 243-ter. La normativa, tuttavia, impone specifiche condizioni affinché l'ente possa assumere tali mutui e accedere al Fondo di rotazione, tra cui l'obbligo per l'ente di provvedere alla rideterminazione della dotazione organica ai sensi del comma 6 dell'art. 259 del TUEL, valido per gli enti in dissesto (si veda la Sezione 2, paragrafo 5). La deliberazione n. 8/SEZAUT/2015/INPR chiarisce che il richiamo all'art. 259, comma 6, del TUEL deve intendersi riferito alla sola riduzione della dotazione organica qualora il personale sia in soprannumero rispetto ai rapporti medi dipendenti-popolazione determinati con cadenza triennale da parte del Ministro dell'interno, mentre non si applica alla riduzione della spesa del personale a tempo determinato, misura, quest'ultima, che potrà essere adottata nel contesto degli interventi di cui all'art. 243-bis, comma 9, del TUEL, ove necessaria al riequilibrio della parte corrente del bilancio.

Per quanto riguarda gli enti in **dissesto**, è prevista una rigida disciplina per il ridimensionamento della spesa per il personale entro la misura strettamente necessaria ad assicurare il mantenimento o il recupero della piena funzionalità amministrativa. In particolare, è previsto che tali enti procedano a rideterminare la dotazione organica dichiarando eccedente il personale, comunque in servizio, in soprannumero rispetto ai rapporti medi dipendenti-popolazione determinati con cadenza triennale da parte del Ministro dell'Interno. In data 10 aprile 2017, il Ministero dell'Interno ha identificato per il triennio 2017-2019 i rapporti medi dipendenti-popolazione validi per gli enti

che hanno dichiarato il dissesto finanziario e per quelli che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'articolo 263, comma 2, fermo restando l'obbligo di accertare le compatibilità di bilancio (Tabella 5). Nel caso in cui l'ente interessato già rispetti i suddetti limiti, non deve essere posto in essere alcun ulteriore adeguamento (deliberazione n. 59/2016/PAR della Sezione Regionale di Controllo per la Puglia).

Tabella 5: Rapporto medio dipendenti-popolazione per fascia demografica dei Comuni

Fascia demografica	Rapporto medio dipendenti-popolazione
fino a 499 abitanti	1/59
da 500 a 999 abitanti	1/106
da 1.000 a 1.999 abitanti	1/128
da 2.000 a 2.999 abitanti	1/142
da 3.000 a 4.999 abitanti	1/150
da 5.000 a 9.999 abitanti	1/159
da 10.000 a 19.999 abitanti	1/158
da 20.000 a 59.999 abitanti	1/146
da 60.000 a 99.999 abitanti	1/126
da 100.000 a 249.999 abitanti	1/116
da 250.000 a 499.999 abitanti	1/89
da 500.000 abitanti e oltre	1/84

La rideterminazione della dotazione organica è sottoposta all'esame della Cosfel per l'approvazione. I dipendenti dichiarati in eccedenza ai sensi dell'art. 259, comma 6, del TUEL sono collocati in disponibilità. Ad essi si applicano le vigenti disposizioni, così come integrate dai contratti collettivi di lavoro, in tema di eccedenza di personale e di mobilità collettiva o individuale. Il Ministero dell'interno assegna all'ente locale, per il personale posto in disponibilità, un contributo pari alla spesa relativa al trattamento economico con decorrenza dalla data della deliberazione e per tutta la durata della disponibilità. Analogo contributo, per la durata del rapporto di lavoro, è corrisposto all'ente locale presso il quale il personale predetto assume servizio. Il mancato rispetto degli adempimenti previsti dall' art. 259, comma 6, del TUEL comporta la denuncia dei fatti alla Procura regionale presso la Corte dei Conti da parte del Ministero dell'interno. L'ente locale è

autorizzato a iscrivere nella parte entrata dell'ipotesi di bilancio un importo pari alla quantificazione del danno subito. È consentito all'ente il mantenimento dell'importo tra i residui attivi sino alla conclusione del giudizio di responsabilità (art. 259, comma 8). Tuttavia, il comma 10 dell'art. 259 del TUEL prevede che le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano, possano porre a proprio carico oneri per la copertura di posti negli enti locali dissestati in aggiunta a quelli di cui alla dotazione organica rideterminata, ove gli oneri predetti siano previsti per tutti gli enti operanti nell'ambito della medesima Regione o provincia autonoma.

Anche la spesa per il personale a tempo determinato deve essere ridotta in sede di dissesto. Segnatamente, ai sensi di legge, “la spesa per il personale a tempo determinato deve altresì essere ridotta a non oltre il 50% della spesa media sostenuta a tale titolo per l'ultimo triennio antecedente l'anno cui l'ipotesi [di bilancio stabilmente riequilibrato] si riferisce”. Sono sorti dubbi se la disposizione è da interpretare nel senso che la riduzione deve avvenire non oltre il 50% (al massimo) ovvero almeno nella misura del 50% (al minimo). Al riguardo, la Sezione Regionale di Controllo per la Campania (deliberazione n. 350/2016/PAR) ha stabilito che la riduzione della spesa per personale a tempo determinato deve avvenire almeno nella misura del 50% (al minimo). I contratti a tempo determinato di dirigenti, alte specializzazioni o funzionari dell'area direttiva, in caso di **dissesto** o **situazione strutturalmente deficitaria**, sono risolti di diritto (art. 110, comma 4, del TUEL). Il comma 686 della L. 25/2017 ha previsto per gli enti che hanno dichiarato dissesto in Regioni a statuto speciale di prorogare i contratti di lavoro a termine fino al 31 dicembre 2018 a condizione che i relativi oneri siano posti a carico della regione ai sensi del comma 10 dell'art. 259 del TUEL.

La Sezione Regionale di Controllo per la Puglia, nella deliberazione n. 59/2016/PAR con riferimento alle conseguenze del mancato rispetto dei vincoli posti alla contrattazione integrativa e all'utilizzo dei relativi fondi, stabilisce che la disciplina definita dall'art. 4 del D.L. 66/2014 si applica in assenza di espresse condizioni ostative anche nei confronti degli enti che hanno dichiarato il dissesto finanziario.

SEZIONE 4 – Le società partecipate

Il tema dell'esternalizzazione dei servizi pubblici e della conseguente creazione di società partecipate ha radici nelle riforme avviate a partire dagli anni '90 in Italia sulla scia del processo di aziendalizzazione della PA (noto a livello internazionale come New Public Management). Negli ultimi anni, tuttavia, il legislatore ha posto alcuni freni alla creazione e al mantenimento di enti partecipati, in quanto spesso usati come strumento elusivo dei vincoli di finanza pubblica o, comunque, rivelatisi inefficienti e non in grado di fornire realmente un miglior servizio. I successivi paragrafi analizzano la principale normativa di riferimento in materia di società partecipate, soffermandosi sul Testo Unico delle società partecipate recentemente approvato e approdo fondamentale della precedente normativa, sulle principali criticità legate a tali società e i relativi riflessi sulla sana gestione finanziaria degli enti locali, sulle indicazioni specifiche previste in tema di società partecipate per gli enti locali in stato di deficiarietà strutturale, in pre-dissesto e in dissesto.

4.1 Il fenomeno delle società partecipate a livello locale e la principale normativa di riferimento

A partire dagli anni '90, con l'avvio del processo di aziendalizzazione della pubblica amministrazione, le modalità di erogazione dei servizi pubblici sono state oggetto di numerosi interventi normativi. In particolare, sono state introdotte nuove formule istituzionali per la gestione dei servizi, tra cui la costituzione di società di capitali a partecipazione totalitaria o minoritaria pubblica. La previsione di forme societarie trova diverse motivazioni, prima tra tutte la possibilità per l'ente locale di gestire un servizio secondo logiche imprenditoriali, superando i tempi e le complicazioni proprie della gestione burocratica. Inoltre, le società miste, favorendo la collaborazione con soggetti terzi, pubblici o privati, risultano vantaggiose qualora l'ente locale si trovi in una situazione di deficit di know-how scientifico-tecnologico e di capacità manageriali e percepisca la necessità di attrarre ulteriori risorse finanziarie.

A partire dagli anni 2000, il fenomeno del "capitalismo municipale" ha progressivamente assunto una connotazione negativa in quanto gli enti locali hanno iniziato a fare ricorso alla creazione di società partecipate non tanto per migliorare la gestione dei servizi pubblici quanto per eludere i vincoli di finanza pubblica, trasferendo spese correnti e indebitamento dai loro bilanci a quelli delle loro società. Secondo la Corte dei Conti (2012), il numero di nuove società partecipate si è moltiplicato tra il 2006 e il 2008, quando i vincoli imposti dal Patto di Stabilità sono divenuti più stringenti. Anche ragioni di tipo politico-clientelare sembrano esistere, giacché spesso sono state istituite società partecipate con la finalità di creare nuove posizioni lavorative e distribuire incarichi di fornitura e consulenza. Il Rapporto sul Coordinamento della Finanza Locale 2012 della Corte dei Conti, sulla base dell'analisi di 7.200 comuni, ha riportato la presenza di più di 5.000 enti

partecipati (imprese, consorzi, fondazioni), di cui quasi la metà operante nel settore delle *local utilities*. Dalla fotografia scattata dalla Corte dei Conti la situazione economica di detti enti risultava essere critica, con oltre un terzo in perdita in uno degli esercizi compresi tra il 2008 e il 2010. Peraltro, la Corte dei Conti ha rilevato come nella maggioranza dei casi l'affidamento dei servizi sia avvenuto in modo diretto, senza l'espletamento di gara.

L'indebitamento di tali soggetti è stato calcolato pari a quasi 34 miliardi. Se, da un lato, la Corte dei Conti ha sottolineato che ciò non necessariamente rappresentava un dato negativo data la natura *capital intensive* di alcuni settori di intervento degli enti partecipati (acqua, rifiuti, energia e gas), dall'altro ha evidenziato la presenza di criticità in relazione alla tenuta degli equilibri economico-finanziari e alla sostenibilità di lungo periodo. Come affermato nel medesimo Rapporto sul Coordinamento della Finanza Pubblica 2012 (p. 164):

“L'ampia diffusione dell'utilizzo da parte degli enti locali di organismi societari per la gestione di servizi e per l'esercizio di attività pubbliche che si è avuta nel tempo ha determinato l'esigenza di individuare strumenti di controllo e di contenimento della spesa sostenuta di fatto dagli enti locali, pur se attraverso le società partecipate. E questo per evitare che, in forza dei legami finanziari con il socio pubblico, non sempre immediatamente rilevabili, lo schema societario fosse utilizzato strumentalmente per eludere vincoli e controlli gravanti sull'ente. [omissis] Il quadro normativo attuale obbliga ad un progressivo ritrarsi del fenomeno partecipativo soprattutto dai settori che non rappresentano servizi di interesse generale dove maggiormente si concentrano performance negative. Peraltro, la necessità che la spesa pubblica si riposizioni su livelli”.

L'ultima relazione disponibile sugli organismi partecipati dagli Enti territoriali redatta dalla Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie (deliberazione n. 27/2016/FRG)⁴⁴ mostra un quadro simile anche se in lieve miglioramento. Premesso che tale studio soffre della carenza di alcuni dati informativi, come riportato nella relazione stessa, si evidenzia, rispetto al campione di 4.217 organismi partecipati presi in esame (di cui 1.575 a totale partecipazione pubblica), la prevalenza di enti in utile. Tuttavia, per le società interamente a partecipazione pubblica in alcune Regioni⁴⁵ le perdite d'esercizio risultano in larga misura superiori agli utili d'esercizio al netto delle imposte. Sempre negli organismi interamente pubblici la Sezione delle Autonomie rileva valori medi di incidenza del costo del personale sul costo della produzione particolarmente elevati (superiori al 50%) in

⁴⁴ “La deliberazione n. 27/SEZAUT/2016 riporta i risultati dalla più recente indagine condotta sugli organismi partecipati sia dalle Regioni sia dagli Enti locali, censiti nella banca dati SIQUEL della Corte dei Conti, e si basa anche sull'attività svolta dalle Sezioni regionali della Corte dei Conti, fornendo una sintesi dei controlli eseguiti sul territorio. Si sottolinea come tale documento rappresenti un utile strumento informativo per gli enti locali, in quanto in esso la Corte dei Conti da un lato fornisce informazioni e chiarimenti sulla normativa esistente in materia di società partecipate, dall'altro, nell'evidenziare gli esiti dei controlli svolti anche dalle Sezioni regionali, mette in luce gli aspetti su cui la Corte dei Conti si concentra e che, quindi, rappresentano gli elementi a cui gli enti locali dovrebbero porre maggiore attenzione nella gestione delle proprie società.

⁴⁵ Valle d'Aosta, Veneto, Molise, Campania, Calabria e Sicilia.

Campania, Basilicata, Calabria e Sardegna. Dall'analisi della gestione finanziaria emerge un quoziente di indebitamento generalmente superiore all'unità, indice di ridotta capitalizzazione delle aziende. Infine, su un totale di 3.454 organismi partecipati di cui sono disponibili i dati di bilancio per il triennio 2012-2014, si evidenzia una sensibile riduzione del numero di organismi in perdita che passano da 1.014 nel 2012 a 937 nel 2014, dei quali 469 organismi registrano perdite per l'intero triennio. Circa un terzo di tali organismi in perdita è a totale partecipazione pubblica. L'andamento di tali perdite non risulta essere sempre correlato alle oscillazioni del valore della produzione.

Il legislatore è intervenuto numerose volte a stabilire regole in merito alla creazione e al mantenimento delle società partecipate, al controllo delle stesse da parte dell'ente/degli enti proprietari, ai loro sistemi contabili e di accountability, alle modalità di affidamento dei servizi (si veda Appendice 1). Ciò ha generato lo stratificarsi di disposizioni, a volte anche in contrasto tra di loro, e una conseguente confusione normativa. Tuttavia, nel 2016 è stato approvato il "Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica" (D.Lgs. 175/2016)⁴⁶, che offre una sistematizzazione della precedente normativa e costituisce attualmente il principale punto di riferimento in materia di società partecipate⁴⁷. Inoltre, il D.Lgs. 118/2011, concernente l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, delle Province e degli Enti locali, ha stabilito l'obbligo di consolidamento dei conti tra gli enti e i loro organismi partecipati (aziende, società controllate e partecipate, enti e organismi strumentali).

Di seguito, l'attenzione è riposta sul recente Testo Unico sulle società partecipate, con un focus particolare alle tematiche rispetto alle quali la Corte dei Conti si è maggiormente espressa negli ultimi anni, ovvero le limitazioni alla creazione e al mantenimento di società partecipate, la definizione di regole per il risanamento delle stesse, la razionalizzazione delle società partecipate⁴⁸, la gestione del personale delle società partecipate.

4.1.1 Limitazioni alla creazione e al mantenimento di società partecipate

Il legislatore ha posto specifici vincoli alla costituzione e mantenimento di società partecipate, sia mediante l'identificazione precisa delle tipologie di società che è possibile costituire e le relative finalità da perseguire, sia obbligando gli enti che costituiscono tali società a darne motivazione analitica. Nello specifico, la partecipazione pubblica è ammessa in società, anche consortili,

⁴⁶ Nello specifico, tale testo unico concerne "la costituzione di società da parte di amministrazioni pubbliche, nonché l'acquisto, il mantenimento e la gestione di partecipazioni da parte di tali amministrazioni, in società a totale o parziale partecipazione pubblica, diretta o indiretta. Le disposizioni contenute nel presente decreto sono applicate avendo riguardo all'efficiente gestione delle partecipazioni pubbliche, alla tutela e promozione della concorrenza e del mercato, nonché alla razionalizzazione e riduzione della spesa pubblica" (art. 1, commi 1 e 2).

⁴⁷ Si veda anche la deliberazione n. 2/SEZAUT/2017/INPR.

⁴⁸ La deliberazione n. 2/SEZAUT/2017/INPR conferma che particolare attenzione sarà dedicata da parte della Corte di Conti all'analisi dei bilanci consolidati, con riferimento alle risultanze della contabilità economico-patrimoniale dell'esercizio 2016, cui occorrerà affiancare opportune considerazioni in ordine agli esiti della revisione straordinaria delle partecipazioni societarie.

costituite in forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata, anche in forma cooperativa (art. 3). Il legislatore ha previsto che, anche ai fini del legittimo mantenimento nel portafoglio comunale di una partecipazione societaria, deve sussistere la necessità dell'attività di produzione di beni e servizi della società per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'Ente (art. 4, comma 1), e fornisce un elenco tassativo di attività (comma 2)⁴⁹.

Inoltre, l'atto deliberativo di costituzione di una società a partecipazione pubblica o di acquisto di partecipazioni, anche indirette⁵⁰, da parte di amministrazioni pubbliche in società già costituite deve essere analiticamente motivato, mostrando la necessità della società per il perseguimento delle finalità istituzionali (art. 5, comma 1). Il requisito della indispensabilità delle società e delle partecipazioni azionarie al perseguimento delle finalità istituzionali (già previsto nella L. 190/2014, art.1, comma 611, lett. a)) è stato oggetto di interpretazione da parte della Corte dei conti. La deliberazione n. 27/SEZAUT/2016/FRG sottolinea che, ove sia consentita una scelta discrezionale, l'opzione verso l'esternalizzazione deve includere idonee analisi comparative dei costi attuali e potenziali, con riferimento alle diverse scelte gestionali/organizzative che si profilano per l'ente (es. *make or buy*). Inoltre, "non rispondono al requisito dell'indispensabilità le c.d. partecipazioni "polvere"⁵¹, che spesso costituiscono mero investimento in capitale di rischio" (p. 54).

Ulteriore elemento di attenzione riguarda la necessità di verificare se le attività svolte da fondazioni, consorzi e altri organismi strumentali siano tra loro analoghe o similari al fine di operare scelte di fusione o internalizzazione di funzioni (deliberazione n. 27/SEZAUT/2016/FRG, cfr.

⁴⁹ Produzione di un servizio di interesse generale, inclusa la realizzazione e la gestione delle reti e degli impianti funzionali a tali servizi; progettazione e realizzazione di un'opera pubblica in base ad un accordo di programma tra amministrazioni pubbliche (ex art. 193 del D.Lgs. 50/2016); realizzazione e gestione di un'opera pubblica o l'organizzazione e gestione di un servizio d'interesse generale attraverso un contratto di partenariato (ex art. 180 del D.Lgs. 50/2016), con un imprenditore selezionato secondo quanto previsto dall'art. 17, commi 1 e 2; autoproduzione di beni e servizi strumentali all'ente o agli enti pubblici partecipanti o allo svolgimento delle loro funzioni, nel rispetto delle direttive europee in materia di contratti pubblici e della relativa disciplina nazionale di recepimento; servizi di committenza, incluse le attività di committenza ausiliare, a supporto di enti senza scopo di lucro e di amministrazioni aggiudicatrici di cui all'art. 3, comma 1, lett. a, del D.Lgs. 50/2016. Vengono tuttavia previste alcune deroghe, in quanto si fa salva la possibilità di costituire altre tipologie di società: acquisizione di partecipazioni in società aventi per oggetto sociale esclusivo la valorizzazione del patrimonio delle amministrazioni al solo fine di ottimizzare e valorizzare l'utilizzo di beni (comma 3); la costituzione di società o enti in attuazione dell'art. 34 del Regolamento (CE) n.1303/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 dicembre 2013 e dell'art. 61 del regolamento (CE) n. 508 del 2014 del Parlamento europeo e del Consiglio 15 maggio 2014 (comma 6); le costituzione di società eventi per oggetto sociale prevalente la gestione di spazi fieristici e l'organizzazione di eventi fieristici, la realizzazione e la gestione di impianti di trasporto a fune per la mobilità turistico-sportiva eserciti in aree montane, nonché la produzione di energia da fonti rinnovabili (comma 7); la costituzione, ai sensi degli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 297/1999, di società con caratteristiche di spin off o di start-up universitari previste dall'art. 6, comma 9, della L. 240/2010 e quelle con caratteristiche analoghe degli enti di ricerca, nonché, per le università, la costituzione di società per la gestione di aziende agricole con funzioni didattiche (comma 8).

⁵⁰ Secondo la Sezione Regionale di Controllo per Il Emilia-Romagna, la detenzione di partecipazioni societarie indirette dovrebbe essere attentamente vagliata sotto il profilo della coerenza con le finalità istituzionali dell'ente e della loro indispensabilità avuto riguardo, in particolare, all'adozione del modello holding e alle società quotate (deliberazione n. 32/2016/VSGO). Con riferimento alle società quotate (tra cui le grandi aziende che gestiscono servizi pubblici locali di interesse economico generale), la medesima Sezione ha sollevato dubbi sulle possibili criticità legate al contestuale mantenimento del ruolo di socio della società concessionaria del servizio e di quello di componente dell'autorità che affida il servizio medesimo e ne controlla la corretta gestione (si veda anche la deliberazione n. 27/SEZAUT/2016/FRG).

⁵¹ Si tratta di partecipazioni nelle quali la quota di partecipazioni dell'ente pubblico è esigua, tale da non permettergli di influire sulle scelte strategiche della società partecipata. Peraltro, si tratta di casi nei quali lo strumento della convenzione potrebbe essere più efficace rispetto alla partecipazione societaria.

deliberazione n. 32/2016/VSGO della Sezione Regionale di controllo per l'Emilia-Romagna). Risulta, in generale, essenziale che, in ottica di contenimento dei costi, gli enti tengano debita traccia dei riflessi contabili delle operazioni di riordino delle partecipazioni, mediante la redazione di una relazione tecnica dettagliata che indichi tempi, modi ed effetti economici (deliberazione n. 61/2016/INPR della Sezione di Controllo per la Regione Siciliana). L'eventuale piano di razionalizzazione deve contenere i dati relativi al numero di dipendenti ed amministratori delle società, con l'indicazione dei relativi costi, così da poter valutare l'eventuale presenza dei presupposti dell'obbligo di dismissione.

4.1.2 Definizione di regole per il risanamento delle società partecipate

Il Testo Unico sulle società partecipate disciplina come agire quando le società a partecipazione pubblica si trovano in condizioni di grave crisi aziendale. Inoltre, definisce delle regole da applicarsi nel caso in cui le stesse presentino risultati di esercizio negativo.

Premesso che le società a partecipazione pubblica sono soggette alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo e a quelle in materia di amministrazione straordinaria delle grandi imprese (in stato di insolvenza) (art. 14, comma 1), nel caso in cui esse si trovino in situazione di crisi aziendale, l'organo amministrativo della società a controllo pubblico è tenuto ad adottare tempestivamente gli interventi atti a scongiurare le crisi d'impresa e ad assicurare il risanamento dell'ente (art. 14, comma 2). Non è ammesso procedere a interventi di "mero soccorso finanziario" (Corte dei Conti, Sezione di controllo per la Regione Siciliana, deliberazione n. 143/2017/PAR), come il ripianamento delle perdite da parte dell'amministrazione o delle amministrazioni pubbliche socie, anche se attuato in concomitanza a un aumento di capitale o ad un trasferimento straordinario di partecipazioni o al rilascio di garanzie o in qualsiasi altra forma giuridica⁵² (art. 14, comma 4). Le amministrazioni pubbliche⁵³ non possono (salvo l'eventuale sottoscrizione di aumenti di capitale e l'effettuazione di trasferimenti straordinari nonché aperture di credito, in base agli artt. 2447 e 2482-ter cc.) rilasciare garanzie a favore delle società partecipate, con esclusione delle società quotate e degli istituti di credito, che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infra-annuali. La norma tuttavia ammette i trasferimenti straordinari alle società partecipate di cui alla frase precedente, a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programmi relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti (purché previsto nell'ambito di un piano di risanamento, approvato dall'Autorità di regolazione di settore

⁵² Quest'ultimo è ammesso solo se con l'approvazione contestuale di un piano di ristrutturazione aziendale che preveda concrete prospettive di recupero dell'equilibrio economico delle attività svolte.

⁵³ Per amministrazioni pubbliche qui si intendono i soggetti indicati, ai fini statistici, nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), aggiornato annualmente ai sensi dell'art. 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196

ove esistente e comunicato alla Corte dei conti, che contempra il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro tre anni) (art. 14, comma 5).

Infine, si prevede che “(n)ei cinque anni successivi alla dichiarazione di fallimento di una società a controllo pubblico titolare di affidamenti diretti, le pubbliche amministrazioni controllanti non possono costituire nuove società, né acquisire o mantenere partecipazioni in società, qualora le stesse gestiscano i medesimi servizi di quella dichiarata fallita” (art. 14, comma 6). Con riferimento a quest'ultima previsione, la Sezione di controllo della Regione Siciliana ha emesso un parere (deliberazione n. 143/2017/PAR) di interpretazione, rilevando che trattasi di una disciplina a carattere sanzionatorio che impone all'ente di ricorrere al mercato in caso di “fallimento” dell'intervento pubblico, esternalizzando il servizio pur dovendo continuare a svolgere il suo ruolo di governance degli interessi pubblici sottesi mediante l'esercizio del controllo contrattuale sull'attività affidata e sul servizio erogato dal soggetto esterno affidatario.

Il Testo Unico detta delle regole da applicarsi in quei casi in cui le società partecipate⁵⁴ conseguano un risultato di esercizio negativo⁵⁵. In particolare, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti che adottano la contabilità finanziaria devono accantonare nell'anno successivo un fondo vincolato con importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato (cd. fondo perdite reiterate), in misura proporzionale alla quota di partecipazione⁵⁶. Le pubbliche amministrazioni locali che adottano la contabilità civilistica adeguano il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della società partecipata ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore. In caso di perdite subite dalla società partecipata, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti possono effettuare il ripiano con le somme accantonate nei limiti della quota di partecipazione e nel rispetto della normativa europea in tema di aiuti di Stato.

4.1.3 Razionalizzazione delle società partecipate

Il Testo Unico sulle società partecipate ha previsto due principali tipologie di razionalizzazione delle partecipazioni pubbliche, una periodica e una straordinaria.

La **razionalizzazione periodica** delle partecipazioni pubbliche (art. 20) costituisce una novità: le amministrazioni pubbliche devono effettuare, annualmente, l'analisi delle partecipazioni detenute e predisporre piani di razionalizzazione, fusione o soppressione (anche mediante messa in liquidazione o cessione) qualora ne ricorrano i presupposti. L'eventuale assenza di partecipazioni o i provvedimenti adottati dagli enti a seguito di tale analisi devono essere comunicati alla Corte

⁵⁴ Si fa riferimento alle società partecipate dalle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 3, L. 196/2009, di cui in nota 43.

⁵⁵ Per le società che redigono il bilancio consolidato, si considera il risultato di tale bilancio.

⁵⁶ Al fine di responsabilizzare in modo graduale gli enti a siffatta disposizione, il legislatore ha previsto un accantonamento crescente per gli anni 2015, 2016 e 2017, distinguendo tra organismi che, nel riportare una perdita nell'ultimo bilancio disponibile, hanno peggiorato i conti e quelli che li hanno migliorati rispetto alla media del triennio precedente.

dei Conti competente entro il 31 dicembre di ogni anno. I presupposti per la razionalizzazione vengono precisamente identificati al comma 2 dell'art. 20 e riguardano:

- partecipazioni societarie che non rientrino tra quelle "indispensabili" ai fini del perseguimento delle finalità istituzionali;
- società prive di dipendenti o con un numero di amministratori superiore a quello dei dipendenti;
- partecipazioni in società che svolgono attività analoghe o simili a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali (c.d. "società-doppione");
- partecipazioni in società che, nel triennio precedente, abbiano conseguito un fatturato medio non superiore a un milione di euro;
- partecipazioni in società diverse da quelle costituite per la gestione di un servizio d'interesse generale che abbiano prodotto un risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti;
- necessità di contenimento dei costi di funzionamento;
- necessità di aggregazione di società aventi ad oggetto le attività consentite all'articolo 4 del decreto.

La relazione sull'attuazione del piano di razionalizzazione va approvata e inviata alla Corte dei Conti competente entro il 31 dicembre dell'anno successivo, evidenziando i risultati conseguiti. La deliberazione n. 54/2017/PAR della Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia Romagna ha chiarito il significato di tale disposizione allorquando, nell'ambito delle casistiche nelle quali le amministrazioni devono ricorrere ad una razionalizzazione, fa riferimento alle "partecipazioni in società che, nel triennio precedente, abbiano conseguito un fatturato medio non superiore a un milione di euro (art. 20, comma 2, lett. d))". La Sezione ha evidenziato che "il termine "fatturato", non potendo equipararsi alla nozione di "valore della produzione" di cui all'art. 2425, lett. A), del codice civile, né al "volume d'affari ai fini dell'IVA" di cui all'art. 20 del DPR n. 633/1972, debba essere inteso quale ammontare complessivo dei ricavi da vendite e da prestazioni di servizio realizzati nell'esercizio, integrati degli altri ricavi e proventi conseguiti e al netto delle relative rettifiche" e corrisponda, pertanto, alla somma degli importi considerati unicamente nei nn. 1 e 5 della lett. A) dell'art. 2425 cod. civ." che, "in contrapposizione ai costi dell'attività tipica (costi di produzione, spese commerciali, amministrative e generali), consente di determinare il risultato della "gestione caratteristica" dell'impresa".

La **revisione straordinaria delle partecipazioni** prevede, invece, che le partecipazioni detenute, direttamente o indirettamente, dalle amministrazioni pubbliche alla data di entrata in vigore del Testo Unico in società che non svolgono attività riconducibili all'elenco tassativo fornito dal Legislatore (art. 4) e per le quali non sia fornita motivazione analitica della loro importanza al fine del perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente controllante o che ricadono in una delle ipotesi

di cui all'articolo 20, comma 2 – si veda quanto riportato in precedenza, all'interno di questo paragrafo, con riferimento alla razionalizzazione periodica – devono essere alienate o oggetto delle misure di cui all'articolo 20, commi 1 e 2, ovvero razionalizzazione, fusione, soppressione, anche mediante messa in liquidazione o cessione. A tal fine, ciascuna amministrazione pubblica è stata chiamata ad effettuare entro il 30 settembre 2017 la ricognizione di tutte le partecipazioni possedute individuando quelle che devono essere alienate” (art. 24, comma 1). La normativa ha anche previsto che l'esito della ricognizione fosse comunicato mediante il sistema informatico SIQUEL del Dipartimento del Tesoro⁵⁷ ai sensi dell'art. 17 del D.L. 90/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. 114/2014, nonché mediante la compilazione del *Modello standard di atto di ricognizione e relativi esiti* creato dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti (deliberazione n. 19/ 2017/INPR) (Box 3), da allegare alle deliberazioni consiliari degli enti. Le informazioni sono rese disponibili alla sezione della Corte dei Conti competente ai sensi dell'articolo 5, comma 4, e alla struttura competente per l'indirizzo, il controllo e il monitoraggio sull'attuazione del D.Lgs. 175/2016 istituita nell'ambito del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Box 3: Contenuto del modello standard di atto di ricognizione e relativi esiti

1. Dati dell'amministrazione
2. Ricognizione delle partecipazioni societarie, sezione suddivisa in due distinte schede
 - 2.1 Partecipazioni dirette: sono oggetto di ricognizione tutte le partecipazioni dirette, di controllo e non di controllo
 - 2.2 Partecipazioni indirette: sono oggetto di ricognizione se detenute dall'ente per il tramite di una società/organismo sottoposto a controllo da parte dello stesso
3. Requisiti previsti dal Testo unico società partecipate, sezione suddivisa in due distinte schede, da compilarsi per ciascuna partecipazione indicata nella rilevazione
 - 3.1 riconducibilità o meno della società ad una delle categorie previste dall'art. 4, con la relativa motivazione
 - 3.2 sussistenza delle condizioni previste dall'art. 20, comma 2, con la relativa motivazione
4. Mantenimento della partecipazione senza interventi di razionalizzazione, in cui si potranno indicare le partecipazioni che non saranno oggetto di alienazione/razionalizzazione, con la relativa motivazione
5. Azioni di razionalizzazione, sezione suddivisa in cinque distinte schede, di cui le prime quattro da compilarsi a seconda dell'intervento di razionalizzazione che si intende eseguire sulla società/partecipazione, con indicazione delle relative motivazioni, delle modalità di attuazione, nonché di una stima dei tempi e dei risparmi attesi
 - 5.1 Contenimento dei costi
 - 5.2 Cessione/Alienazione quote
 - 5.3 Liquidazione
 - 5.4 Fusione/incorporazione
 - 5.5 Riepilogo delle azioni di razionalizzazione con indicazione dei tempi di realizzazione e dei risparmi di spesa

⁵⁷ <https://portaletesoro.mef.gov.it>

A differenza della razionalizzazione periodica, la revisione straordinaria non costituisce un nuovo istituto, come sottolineato dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti Autonomie (n. 19/2017/INPR). Esso rappresenta un aggiornamento del precedente piano operativo di razionalizzazione previsto dalla L. 190/2014 (art. 1, comma 612). La Sezione delle Autonomie evidenzia che, nel riferirsi a “tutte le partecipazioni possedute”, il legislatore si riferisce anche a quelle di minima entità e finanche le partecipazioni in società quotate (deliberazione n. 19/2017/INPR). Ai fini del corretto adempimento di tale normativa, la Corte dei Conti ha fornito agli enti territoriali ed ai relativi organi di revisione indicazioni applicative, valide anche per le Regioni e gli enti locali operanti nel territorio delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome, nei limiti della compatibilità con gli specifici ordinamenti. Al fine di supportare i Comuni in tale adempimento, l'ANCI ha redatto una nota (Prot.76/VSG/SD, agosto 2017) nella quale ha riassunto i principali aspetti del procedimento, fornendo ai Comuni stessi una bozza di delibera di ricognizione e revisione straordinaria delle partecipate.

4.1.4 Gestione del personale delle società partecipate

L'art. 19 del Testo Unico sulle società partecipate richiama la normativa di riferimento per la gestione dei rapporti di lavoro dei dipendenti delle società a controllo pubblico, contenuta nel capo I, titolo II, del libro V del codice civile, nelle leggi sui rapporti di lavoro subordinato nell'impresa, ivi incluse quelle in materia di ammortizzatori sociali, secondo quanto previsto dalla normativa vigente, e dai contratti collettivi. Esso prevede che il reclutamento del personale deve avvenire nel rispetto dei principi della trasparenza, della pubblicità e dell'imparzialità. Obiettivi specifici annuali e pluriennali sul complesso delle spese di funzionamento, ivi comprese quelle per il personale, delle società controllate, anche attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di personale, sono fissate dalle amministrazioni pubbliche nei confronti delle società di cui sono socie. A loro volta le società a controllo pubblico garantiscono il rispetto delle direttive ricevute mediante l'adozione di propri provvedimenti. Si tratta di una parziale sovrapposizione e conferma di quanto già previsto in precedenza dall'art. 18, comma 2-bis, del D.L. 112/2008, novellato prima dall'art. 1, comma 557, della L. 147/2013 e, successivamente, dall'art. 4, comma 12-bis, del D.L. 66/2014, in merito ai vincoli assunzionali di aziende speciali, istituzioni e società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo. Su questo punto, a fronte di una richiesta di chiarimenti, la Sezione Regionale di controllo per Liguria con deliberazione n. 80/2016/PAR ha fornito una interpretazione flessibile di tale norma, evidenziando che maggiore elasticità nelle politiche inerenti la gestione del personale e del contenimento della spesa può essere giustificata in caso di necessità di aumentare la produttività prodotta, in favore degli enti pubblici o di terzi, con contestuale aumento del fatturato e dei servizi prodotti, nonché il conseguimento di economie di scala e l'efficientamento del servizio. È compito degli enti pubblici soci, quindi, operare valutazioni in merito al rapporto mezzi/obiettivi in relazione all'attività svolta dallo strumento societario, al fine

di determinare l'ammontare di risorse necessarie al conseguimento dei propri fini della società (*in house*). Sottolinea anche la Sezione che l'eventuale aumento del personale deve tenere conto della potenziale durata della maggior attività, evitando quindi di aumentare i costi fissi "a tempo indeterminato" della società nel caso in cui l'aumento previsto del fatturato abbia durata limitata nel tempo.

Tra le disposizioni a regime vi è anche la previsione secondo cui, in caso di reinternalizzazione di funzioni o servizi esternalizzati, le amministrazioni pubbliche prima di procedere a nuove assunzioni sono tenute al riassorbimento delle unità di personale già dipendenti a tempo indeterminato da amministrazioni pubbliche e transitate alle dipendenze della società interessata (art. 19, comma 8, del D.Lgs. 175/2016). In caso di reinternalizzazione di funzioni o servizi esternalizzati affidati alle società, l'ente è tenuto a riassorbire mediante mobilità (secondo le procedure di cui all'articolo 30 del D.Lgs.165/2001) il personale già dipendente a tempo indeterminato da amministrazioni pubbliche e divenuto dipendente dalla società stessa nel rispetto dei vincoli in materia di finanza pubblica e contenimento delle spese di personale, nonché nei limiti dei posti vacanti nelle dotazioni organiche dell'amministrazione interessata e nell'ambito delle facoltà assunzionali disponibili.

Il Testo Unico fornisce delle disposizioni transitorie in materia di personale (art. 25). Le società a controllo pubblico sono state chiamate ad effettuare, entro il 30 settembre 2017, una ricognizione del personale in servizio, per individuare eventuali eccedenze e fornirne indicazione, mediante la redazione di un elenco apposito, alla regione nel cui territorio la società ha sede legale, secondo modalità stabilite da un decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, adottato di concerto con il Ministro delegato per la semplificazione e la pubblica amministrazione e con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in Conferenza unificata ai sensi dell'articolo 8, comma 6, della legge 5 giugno 2003, n. 131. A fine marzo 2018, le Regioni dovranno trasmettere gli elenchi dei lavoratori dichiarati eccedenti e non ricollocati all'Agenzia nazionale per le politiche attive del lavoro. Sino al 30 giugno 2018 è fatto divieto di procedere a nuove assunzioni, se non attingendo al predetto elenco. Tali procedure non si applicano alle società miste pubblico-privato, che producono servizi di interesse generale e che nei tre esercizi precedenti abbiano prodotto un risultato positivo. Inoltre, va qui rammentato che, secondo un parere fornito dalla Sezione Regionale di Controllo per l'Abruzzo (deliberazione n. 252/2016/PAR), nonostante precedenti orientamenti differenti da parte di diverse Sezioni regionali di controllo, anche nel caso di un prevedibile aumento quantitativo dell'attività svolta da una società (*in house*) e la corrispondente esigenza espressa dall'ente di incremento del personale, è precluso "agli enti locali, in sede di adozione degli atti di indirizzo, di derogare all'obbligo di contenimento delle assunzioni di personale nelle società partecipate nel caso in cui le stesse siano tenute a svolgere nuovi ed ulteriori servizi".

4.2 I risultati dell'analisi delle PRSP

Dall'analisi del campione di PRSP emanate dalle tre Sezioni regionali di controllo identificate ai fini del presente studio, è emerso che le patologie principali legate alle società partecipate riguardano la governance delle società, i debiti di finanziamento e di funzionamento e altre passività, i costi e ricavi, i rapporti finanziari e contabili tra ente controllante e società, l'attività di rendicontazione/accountability. La Tabella 6 presenta un maggior dettaglio di tali patologie che, si precisa, fanno riferimento ai casi di PRSP selezionati ed esaminati e pertanto non si esclude che ulteriori casistiche possano esistere (anche in virtù della recente emanazione del Testo Unico), sebbene in ogni caso si ritiene che esse possano rientrare nelle macro-categorie identificate (prima colonna della tabella). I risultati dell'analisi svolta confermano quanto evidenziato in svariate deliberazioni pubblicate dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti⁵⁸.

Tabella 6: Società partecipate: principali patologie e fonti di tensione finanziaria attuale o potenziale

Macro-patologia	Operazionalizzazione
Governance delle società	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mancato rinnovo dell'organo collegiale
Debiti di finanziamento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Assunzione di mutui dalla società partecipata per finanziare spesa corrente e debiti pregressi ▪ Protratto ricorso ad aperture di credito per ordinarie esigenze di liquidità ▪ Stipula di contratti di finanza derivata
Debiti di funzionamento e altre passività	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Elevato ammontare di debiti verso terzi (include, ad esempio, la presenza di atti di pignoramento verso terzi) ▪ Presenza di debiti fuori bilancio ▪ Mancati accantonamenti a fondi rischi e oneri (ad esempio, mancati accantonamenti per contenzioso) ▪ Errata contabilizzazione e utilizzo di risconti attivi e passivi (ad esempio, accertamento anticipato in unica soluzione e utilizzo del canone di concessione del gas per la copertura di debiti pregressi)
Costi e ricavi	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Presenza di squilibrio (mancata copertura dei costi attraverso i ricavi) ▪ Elevati costi (ad esempio, elevato ammontare dei costi per personale) ▪ Riduzione dei ricavi (ad esempio, diminuzione dei proventi della società)
Rapporti finanziari e contabili tra enti-società	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Elevato ammontare dei debiti verso l'ente controllante (insolvenza) ▪ Elevato ammontare dei crediti verso l'ente controllante ▪ Discordanze nella rappresentazione di crediti e debiti ▪ Profili di rischio e rilevanza di costi e ricavi della società

⁵⁸ Ad esempio, deliberazione n. 24/SEZAUT/2015/FRG per quanto concerne i debiti di funzionamento e altre passività, costi e ricavi, rendicontazione/accountability, le discordanze nella rappresentazione di crediti e debiti; deliberazione n. 2/2015/PRSP della Sezione di Controllo per la Regione Lazio e deliberazione n. 34/2013/COMP della Sezione di Controllo per la Lombardia, per quanto riguarda lo scarso controllo da parte dell'ente controllante.

	<p>in relazione ai riflessi sull'ente controllante (ad esempio, forte peso dei proventi della società partecipata nell'insieme delle risorse comunali; sostenimento di oneri eccessivi da parte dell'ente verso la società partecipata, come nel caso degli oneri di manutenzione per impianti gestiti dalla partecipata ma sostenuti dall'ente)</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Scarso controllo da parte dell'ente controllante (ad esempio, non adeguato utilizzo del contratto di servizio) ▪ Elevati rischi legati al rilascio di fidejussioni nei confronti delle società partecipate e/o copertura dei relativi disavanzi
Rendicontazione/accountability	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Scarsa chiarezza dei documenti contabili delle società partecipate ▪ Mancato invio documentazione all'ente controllante

Di seguito si intende approfondire due patologie specifiche che riguardano i rapporti tra società partecipate ed enti proprietari, in quanto oggetto di diversi interventi da parte della Corte dei Conti.

La prima patologia specifica riguarda la ***predisposizione, la gestione e il monitoraggio del contratto di servizio***. Il contratto di servizio è un documento essenziale nella relazione tra enti locali e società partecipate. Esso è deputato alla programmazione delle risorse, alla definizione dei compiti e delle responsabilità delle due parti. Sono numerose le deliberazioni della Corte dei Conti che hanno evidenziato profili di criticità in relazione alla predisposizione, gestione e monitoraggio del contratto di servizio. In particolare, si riportano di seguito le criticità emerse:

- i contratti di servizi sono perfezionati in modo non tempestivo (a titolo d'esempio si veda al riguardo la deliberazione n. 2/2015/PRSP, Corte dei Conti, Sezione di Controllo per la Regione Lazio);
- i contratti di servizio sono utilizzati per eludere i vincoli di finanza pubblica. La deliberazione 27/SEZAUT/2016 evidenzia che "(i)l sovradimensionamento dei contratti di servizio è talora considerato, in sede giurisdizionale, quale elemento fondante della responsabilità per *mala gestio* da parte di amministratori locali" (p. 152). Sul tema è intervenuta anche la Ragioneria generale dello Stato. In particolare, la circolare del MEF n. 5/2016 ha identificato come forme elusive anche le ipotesi di "evidente sottostima dei costi dei contratti di servizio tra l'ente e le sue diramazioni societarie e para-societarie". Peraltro, si rileva come talvolta sia stato riscontrato un legame tra tali fenomeni e uno stato di difficoltà finanziaria degli enti e/o delle società partecipate (si veda ad esempio, la deliberazione n. 12/2014/PAR della Sezione Regionale di Controllo per la Campania);
- i contratti di servizio sono piegati alla performance economica dell'impresa, in evidente conflitto con il suo mandato originario. A tal proposito, la Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, nel "Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2017" osserva che tale fenomeno riveste minore rilevanza in forme di partecipazione mista o a prevalenza privata rispetto agli organismi a totale partecipazione pubblica, laddove esiste un modello ancora

fortemente ancorato al finanziamento diretto dell'amministrazione (con erogazioni a titolo di trasferimenti ordinari e straordinari; contributi per ripiano perdite, ecc.).

La seconda patologia riguarda i ***rapporti creditori e debitori tra enti locali e società partecipate***. Si sottolinea che la conciliazione di tali poste risulta essenziale ai fini della redazione del bilancio consolidato tra ente pubblico e società partecipate, a sua volta strumento cardine per la valutazione degli equilibri degli enti territoriali, tenendo anche conto dei risultati degli organismi partecipati. Una recente questione di massima è stata emanata sul tema (deliberazione n. 2/2016/QMIG della Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie) con la finalità di chiarire quale sia l'organo competente alla redazione della nota informativa imposta, fino al 2014, dall'art. 6, comma 4, del D.L. 95/2012, convertito dalla L. 135/2012 (nei confronti degli enti locali) e, dal 2015, dall'art. 11, comma 6, lett. j), del D.Lgs. 118/2011 (nei confronti delle regioni e degli enti locali), inerente i rapporti creditori e debitori tra ente pubblico e società partecipata o ente strumentale. La Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie ha stabilito che "(f)ermo restando la responsabilità dell'organo esecutivo dell'ente territoriale, tenuto a redigere la relazione sulla gestione allegata al rendiconto e, quindi, ad illustrare gli esiti della verifica dei debiti e crediti reciproci con i propri enti strumentali e società controllate e partecipate, l'obbligo di asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di revisione sia degli enti territoriali sia degli organismi controllati/partecipati, per evitare eventuali incongruenze e garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori. [omissis] In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, comma 6, lett. j), D.Lgs. n. 118/2011)"⁵⁹.

4.3 La disciplina specifica in materia di società partecipate per gli enti locali in crisi finanziaria

Il legislatore, nell'ambito della disciplina contenuta all'interno del decreto legislativo 267/2000, ha previsto degli obblighi specifici in merito alla gestione delle società partecipate per gli enti locali che si trovino in situazione di deficitarietà strutturale, in pre-dissesto e in dissesto.

⁵⁹ Inoltre, la Sezione Autonomie ha fornito le ulteriori seguenti precisazioni: "a) Nelle società per azioni e in accomandita per azioni controllate/partecipate da enti territoriali, è tenuto alla prescritta asseverazione il soggetto cui è attribuita la revisione legale dei conti, ai sensi dell'art. 2409-bis c.c.; b) Nelle società a responsabilità limitata controllate/partecipate da enti territoriali, ove non sia obbligatoria la nomina del revisore legale dei conti, ai sensi dell'art. 2477, comma 2, c.c., è rimessa all'autonomia statutaria la facoltà di designare un organo di controllo; c) Per le aziende speciali e le istituzioni, occorre far richiamo all'art. 114, comma 7, del d.lgs. n. 267/2000 che prevede, per le prime, un apposito organo di revisione e per le seconde che l'organo di revisione dell'ente locale eserciti le sue funzioni anche nei confronti delle istituzioni; d) In caso di mancata individuazione, nello statuto della società a responsabilità limitata o del consorzio, di un organo di controllo, spetta all'ente territoriale socio individuare, all'interno dell'organismo, il soggetto chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori, senza previsione di compensi aggiuntivi".

Gli **enti in condizione strutturalmente deficitaria** sono tenuti a ridurre le spese di personale delle società, anche in applicazione di quanto previsto dall'articolo 18, comma 2-bis, del D.L. 112/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. 133/2008. Tuttavia, ciò deve essere previsto da apposite clausole da inserire all'interno dei contratti di servizio stipulati tra enti locali e società controllate, con esclusione di quelle quotate un borsa (art. 243, comma 3-bis, del TUEL, introdotto dall'art. 3, D.L. 174/2012). In situazione di deficitarietà strutturale, inoltre, gli enti devono garantire la copertura dei costi di particolari servizi secondo specifiche percentuali identificate dal legislatore all'art. 243, comma 2 (si veda la Sezione 2 del presente report in materia di finanza locale). Qualora tali servizi siano erogati da organismi partecipati, ai fini del calcolo dei costi occorre tenere conto anche degli oneri finanziari dovuti agli enti proprietari di cui all'articolo 44 del D.P.R. 902/1986, che gli organismi di gestione versano entro l'esercizio successivo a quello della riscossione delle tariffe e dell'erogazione in conto esercizio.

Nell'ambito della **procedura di riequilibrio finanziario** di cui all'art. 243-bis del TUEL (si veda la Sezione 1), tra le misure previste dal legislatore al fine di assicurare un graduale riequilibrio finanziario, l'ente è tenuto ad effettuare una rigorosa revisione della spesa, operando non solo una verifica e valutazione dei costi di tutti i servizi erogati dall'ente, ma anche della situazione di tutti gli organismi e delle società partecipati e i relativi costi e oneri che siano a carico del bilancio dell'ente (art. 243-bis, comma 8, lett. f), del TUEL). Nell'ambito delle Linee Guida per l'esame del piano di riequilibrio finanziario pluriennale e la valutazione della sua congruenza redatte dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti nel 2012 (deliberazione n. 16/2012/INPR), tra i criteri per la positiva valutazione dei piani di rientro stessi vi è anche l'adeguamento alle misure in tema di società partecipate, nonché il necessario allineamento con dati contabili degli organismi partecipati al fine di giungere alla quantificazione "veritiera e attendibile" dell'esposizione debitoria dell'ente. Anche valutazioni in merito alla messa in liquidazione e privatizzazione degli organismi partecipati devono essere operate al fine di assicurare il graduale riequilibrio finanziario. Inoltre, le linee guida prevedono che la Cosfel verifichi i programmi di riduzione delle spese di gestione delle società partecipate, anche in riferimento al contenimento dei costi per gli amministratori.

Nel caso di dichiarazione di **dissesto**, allorché, ai fini del riequilibrio di bilancio, risulti determinante procedere a una razionalizzazione di tutti gli organismi e società partecipati, i cui costi incidono sul bilancio dell'ente (art. 259, comma 1-ter, del TUEL), è prevista una deroga alle norme vigenti per l'ente in riferimento ai tempi di raggiungimento dell'equilibrio che può avvenire nell'esercizio in cui si completa la razionalizzazione degli organismi partecipati (comunque entro cinque anni compreso quello in cui è stato deliberato il dissesto). Inoltre, ai fini della riduzione della spesa corrente, l'ente locale è tenuto a emanare provvedimenti necessari per il risanamento economico-finanziario degli enti od organismi dipendenti e aziende speciali, nel rispetto della normativa specifica in materia (art. 259, comma 5, del TUEL).

APPENDICE 1: Rassegna della principale normativa in materia di società partecipate

Riferimento normativo	Principale contenuto in riferimento alle società partecipate	Affidamento/ mantenimento	Contabilità	Controllo	Trasparenza
D.Lgs. n. 267/2000, art. 147- <i>quater</i> , commi 1-4	<p>L'art. 147-quater disciplina i controlli sulle società partecipate non quotate, partecipate dall' ente locale. Tali controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili. È compito dell'amministrazione identificare gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata (e monitorarne il raggiungimento), secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizzare un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.</p> <p>L'art. 148-bis rafforza il controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali per il rispetto dei vincoli legati al rispetto del patto di stabilità interno, quelli sull'indebitamento e la tenuta degli equilibri economico-finanziari degli enti. A tal fine, i rendiconti degli enti locali tengono conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.</p> <p>L'art. 147-quinques, comma 3, disciplina il controllo degli equilibri finanziari e prevede che esso implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.</p>			X	
L. 244/2007 (Legge Finanziaria 2008), art. 3, comma 28	Prevede la trasmissione alla Corte dei conti delle delibere di ricognizione delle partecipazioni "strettamente necessarie" al perseguimento delle finalità istituzionali degli enti, ai fini dei controlli di regolarità e di legittimità, unitamente ai provvedimenti di assunzione di nuove partecipazioni.			X	
D.L. 112/2008, convertito con modificazioni dalla L. 133/2008.	Identifica come modalità ordinaria di affidamento dei servizi pubblici locali l'espletamento di una procedura competitiva a evidenza pubblica. L'affidamento in house rappresenta una procedura in deroga cui è possibile ricorrere qualora non sia possibile un efficace e utile ricorso al mercato.	X			
D.P.R. 168/2010	Regolamento attuativo dell'art. 23 bis, comma 10, D.L. 112/2008, convertito con modificazioni dalla L. 133/2008.	X			
D.L. 78/2010, art 14, comma	Introduce limitazioni alla costituzione e alla detenzione di	X			

32,convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122	partecipazioni in società da parte di comuni con popolazione inferiore ai 30.000 abitanti e compresa tra i 30.000 e i 50.000 abitanti. Norma abrogata dalla L. 147/2013.				
D.P.R. 113/2011	Abroga a seguito della consultazione referendaria del 12 e 13 giugno 2011 l'art. 23 bis ed il relativo decreto di attuazione, D.P.R. 168/2010.	X			
D.Lgs. 118/2011, modificato dal D.Lgs. 126/2014, artt. 11, 11-bis, 11-quater, 11-quinques + allegato 4	<p>Prevede l'obbligatorio consolidamento dei conti tra gli enti e i loro organismi partecipati (aziende, società controllate e partecipate, enti e organismi strumentali) (art. 11-bis).</p> <p>L'ambito del consolidamento comprende non solo le società in controllo pubblico (art. 2, comma 1, lettere c) ed m), d.lgs. n. 175/2016) ma anche le partecipazioni non di controllo (artt. 11-<i>quater</i> e 11-<i>quinques</i>, D.Lgs. 118/2011), includendo i casi in cui l'influenza dominante sia esercitata in virtù di particolari vincoli contrattuali, anche in assenza di partecipazione (cd. "controllo contrattuale").</p> <p>L'art. 11, comma 6, lett. j) prevede che nella relazione sulla gestione da allegare al rendiconto vengano inseriti gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e società controllate e partecipate mediante nota informativa asseverata dagli organi di revisione che deve evidenziare eventuali discordanze, fornendone motivazione. L'ente in tal caso deve anche assumere non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.</p>		X		

<p>D.L. 138/2011, art. 3-bis e art. 4, convertito con modificazioni dalla L. 148/2011 e poi ulteriormente modificato dal D.L. 1/2012, a sua volta convertito con modificazioni dalla L. 27/2012</p>	<p>Si introduce nuovamente il principio della concorrenza per la identificazione del gestore dei servizi pubblici, che deve essere infatti selezionato a seguito di procedure competitive ad evidenza pubblica. Il comma 13 dell'art. 4 prevede che in deroga alla disciplina generale, se il valore economico del servizio oggetto dell'affidamento è pari o inferiore alla somma complessiva di 900.000 euro annui, può aver luogo l'affidamento a favore di società a capitale interamente pubblico che abbiano i requisiti richiesti dall'ordinamento europeo per la gestione cosiddetta in house.</p> <p>Enfatizza il ruolo di controllo del soggetto affidante, prevedendo che in caso di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali a società in house e in tutti i casi in cui il capitale sociale del soggetto gestore è partecipato dall'ente locale affidante, il controllo sui contenuti e sul rispetto del contratto di servizio sono posti sotto la vigilanza dell'organo di revisione di cui agli articoli 234 e seguenti del TUEL e ss.mm.ii. (comma 18).</p>	X		X	
<p>L. 120/2011</p>	<p>Reca norme in tema di composizione degli organi di gestione e controllo delle società non quotate, controllate da Pubbliche Amministrazioni.</p>			X	
<p>L. 183/2011, art. 9</p>	<p>Ha modificato l'art. 4 D.L. 138/2011 ed in particolare al comma 13 ha aggiunto l'ultimo periodo col quale ha introdotto il divieto di frazionamento del servizio affidato, al fine di garantirne l'unitarietà.</p>	X			
<p>D.L. 1/2012, art. 25, convertito con modificazioni dalla L. 27/2012: apporta ulteriori modifiche al D.L. 138/2011, come convertito dalla L. 148/2011.</p>	<p>È introdotto un art. 3-bis che prevede lo svolgimento dei servizi pubblici locali in ambiti o bacini territoriali ottimali e omogenei individuati in riferimento a dimensioni comunque non inferiori alla dimensione del territorio provinciale entro il termine del 30 giugno 2012. Decorso inutilmente il termine indicato, il Consiglio dei Ministri, a tutela dell'unità giuridica ed economica, esercita i poteri sostitutivi di cui all'art. 8 della legge 5 giugno 2003, n. È modificato l'art. 4, abbassando a 200.000 il valore economico del servizio affidabile secondo la procedura dell' in house.</p>	X			
<p>D.L. 83/2012, convertito con modificazioni dalla L. 134/2012</p>	<p>Interviene nuovamente in materia di servizi pubblici locali di rilevanza economica modificandone la disciplina generale di cui agli articoli 3-bis e 4, D.L. 138/2011, siccome convertito dalla L. 148/2011. Introduce inoltre all'art. 37 importanti modifiche ad alcune disposizioni del D.Lgs. 164/2000 ss.mm.ii., in materia di affidamento in concessione del servizio</p>	X			

	di distribuzione del gas naturale.				
D.L. 174/2012, convertito con modificazioni dalla L. 213/2012	Introduce l'obbligo di effettuare controlli dei riflessi, sui bilanci degli Enti territoriali, dei risultati di esercizio di tali organismi (disposizioni confluite poi all'interno del Testo unico degli enti locali, di cui sopra).			X	
L. 190/2012, art. 1	Estende anche alle società partecipate dalle amministrazioni pubbliche e dalle loro controllate, limitatamente alla loro attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione europea, gli obblighi di trasparenza dell'attività amministrativa (pubblicazione, nei siti web istituzionali, delle informazioni relative ai procedimenti amministrativi, bilanci, conti consuntivi, costi di realizzazione delle opere pubbliche e di produzione dei servizi erogati ai cittadini, di facile accessibilità, completezza e semplicità di consultazione. La mancata o incompleta pubblicazione di tali informazioni costituisce violazione degli standard qualitativi ed economici.				X

Sentenza della Corte Costituzionale n. 199/2012	Dichiarazione di incostituzionalità di quanto previsto dall'art. 4 del D.L. 138/2011 e ss.mm.ii. in quanto contrarie all'esito del referendum dell'11 e 12 giugno 2011.	X		X	
D.L. 95/2012, art. 4 e art. 9 (cd. <i>spending review</i> 2) convertito con modificazioni dalla L. 135/2012	<p>Recepimento la sentenza della Corte Costituzionale, l'art. 4, comma 8, del D.L. 95/2012, convertito, con modificazioni, dalla L. 135/2012, stabilisce che a decorrere dal 1° gennaio 2014 l'affidamento diretto può avvenire solo a favore di società a capitale interamente pubblico, nel rispetto dei requisiti richiesti dalla normativa e dalla giurisprudenza comunitaria per la gestione in house e a condizione che il valore economico del servizio o dei beni oggetto dell'affidamento sia complessivamente pari o inferiore a 200.000 euro annui.</p> <p>Inoltre, l'art. 6, comma 4 prevede che, con decorrenza dal 2012, i Comuni e le Province sono tenuti ad allegare al rendiconto annuale della gestione una Nota informativa contenente la verifica dei rapporti reciproci credito/debito intercorrenti con le proprie società partecipate, dando evidenza e motivazione delle eventuali discordanze per le quali dovranno essere adottati senza indugio i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie. Tale comma è stato abrogato dal D.Lgs. 118/2011, come modificato dal D.Lgs. 126/2014.</p>	X	X		
D.L. 179/2012, art. 34, commi 20 - 27, convertito con modificazioni dalla L. 221/2012: reca norme sulle modalità di affidamento dei servizi pubblici locali	<p>Viene eliminato il tetto dei 200.000,00 € per gli affidamenti diretti in house. Inoltre, l'affidamento del servizio è effettuato sulla base di apposita relazione, pubblicata sul sito internet dell'ente affidante.</p> <p>Tali regole non si applicano al servizio di distribuzione di gas naturale, al servizio di distribuzione di energia elettrica, alla gestione delle farmacie comunali.</p>	X			
L. 147/2013 art. 550 e seguenti	<p>È abrogato il comma 14 dell'art. 32 del D.L. 78/2010.</p> <p>L'obbligo di dismissione delle società partecipate con risultati negativi nei precedenti tre esercizi viene annullato, prevedendo che a partire dal 2015 nel caso gli organismi partecipati presentino un risultato di esercizio o saldo finanziario negativo (per le società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, compresa la gestione dei rifiuti, per risultato si intende la differenza tra valore e costi</p>	X			

	<p>della produzione ai sensi dell'articolo 2425 del codice civile) le pubbliche amministrazioni locali partecipanti accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione. A decorrere dall'esercizio 2017, in caso di risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti, i soggetti di cui al comma 554 diversi dalle società che svolgono servizi pubblici locali sono posti in liquidazione entro sei mesi dalla data di approvazione del bilancio o rendiconto relativo all'ultimo esercizio. In caso di mancato avvio della procedura di liquidazione entro il predetto termine, i successivi atti di gestione sono nulli e la loro adozione comporta responsabilità erariale dei soci.</p>				
<p>D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla l. 23 giugno 2014, n. 89, art. 23</p>	<p>Il Commissario straordinario per la <i>spending review</i> identifica un programma di razionalizzazione degli organismi partecipati (aziende speciali, istituzioni e società direttamente o indirettamente controllate da una pubblica amministrazione). Alcune delle indicazioni emerse sono state trasfuse in legge (art. 1, comma 611- 612, L. 190/2014, n. 190, si veda riga successiva). Gli enti di natura societaria devono presentare entro 6 mesi dall'entrata in vigore del decreto legge dei piani operativi di razionalizzazione da parte di ciascun ente proprietario.</p>	X			
<p>L. 190/2014, art. 1, comma 611-612</p>	<p>Avvia un percorso di incentivi alla dismissione delle partecipazioni non indispensabili e identifica sanzioni ad hoc in caso di omessa adozione dei provvedimenti di attuazione delle decisioni (alienazione/razionalizzazione). La Corte dei conti vigila sull'effettivo completamento delle procedure di dismissione e/o liquidazione delle quote societarie, e monitora i casi di costituzione di nuove società o l'acquisto di partecipazioni in società già costituite.</p>	X			
<p>D.Lgs. 175/2016, modificato dal D.Lgs. 100/2017</p>	<p>Si tratta del "Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica" che offre una sistematizzazione della precedente normativa e costituisce attualmente il principale punto di riferimento, in materia di società partecipate.</p>	X		X	X