

# IL RESPONSABILE DEL SETTORE FINANZIARIO

Relazione del Prof. Francesco Delfino

*Treviso, 19 - 20 marzo 2018*

# Il responsabile finanziario della “nuova Provincia”: la propensione alla spesa di investimento

Programmare, prevedere e gestire la spesa di investimento



La dimensione temporale nella spesa di investimento

La copertura finanziaria della spesa di investimento: la nuova  
nozione di debito

Il cronoprogramma nel rapporto Servizio finanziario – Servizi  
tecnici

Lavorare per lo sviluppo locale

# La partecipazione alla funzione di programmazione

Il Documento unico di programmazione: la valorizzazione nella nuova Provincia

Da un documento contabile ad uno strumento di indirizzo e di “misurazione” dei programmi

Il responsabile finanziario: partecipazione attiva alla funzione di programmazione nei suoi contenuti reali

L'equilibrio durevole nel tempo sia di competenza, sia di cassa

L'assistenza ai piccoli Comuni

# L'integrazione programmatica con gli altri livelli di governo

I rapporti con l'UE, lo Stato e la Regione: la nuova Provincia nella "rete pubblica"

Gli spazi finanziari da utilizzare

La governance finanziaria della nuova Provincia nel rapporto con i piccoli Comuni

# Impiegare le risorse disponibili in tempi certi e controllati

Il fondo pluriennale vincolato fondato sul “cronoprogramma” quale strumento direzionale e non mera esercitazione contabile

Il fondo pluriennale vincolato “rafforzamento della funzione programmatica”

La distanza temporale tra il momento dell’acquisizione delle risorse e quello dell’effettivo impiego

La valutazione economico – patrimoniale

# La ricchezza disponibile per il territorio di riferimento

Il dirigente finanziario  
della nuova Provincia  
e l'approccio  
economico –  
patrimoniale

La ricchezza  
disponibile per il  
territorio

L'equilibrio inter -  
generazionale

La capitalizzazione  
del territorio di  
competenza della  
Provincia

La relazione di inizio  
mandato e di fine  
mandato

# Il coordinamento della gestione finanziaria, economica e patrimoniale

1

Gli equilibri di bilancio,  
l'equilibrio economico  
finanziario

2

il governo degli equilibri  
funzione fondamentale  
per il responsabile  
finanziario della nuova  
Provincia

3

la competenza  
finanziaria, la  
competenza economica,  
la competenza  
patrimoniale e la  
competenza monetaria

4

le fonti di finanziamento  
a carattere pluriennale

# L'integrazione organizzativo – funzionale con gli altri dirigenti

il responsabile del servizio economico – finanziario nella sua solitudine



le criticità dell'integrazione organizzativo – funzionale con gli altri dirigenti



le criticità dell'integrazione organizzativo – funzionale con il dirigente tecnico



come attuare l'integrazione: il ruolo del coordinatore



# Non un decisore delle politiche economico-finanziarie dell'Ente

le distorsioni di un periodo di forte criticità  
economico –finanziaria e di debolezza  
istituzionale

gli avanzi anomali e le “politiche dell’avanzo”

superare questa fase in applicazione in  
applicazione del principio di veridicità delle  
entrate e di attendibilità delle spese

il rapporto con gli amministratori

il principio della  
prudenza: corretta  
applicazione

utilizzare tutte le  
soluzioni possibili per  
fare corrispondere ai  
flussi di risorse i flussi  
degli impieghi

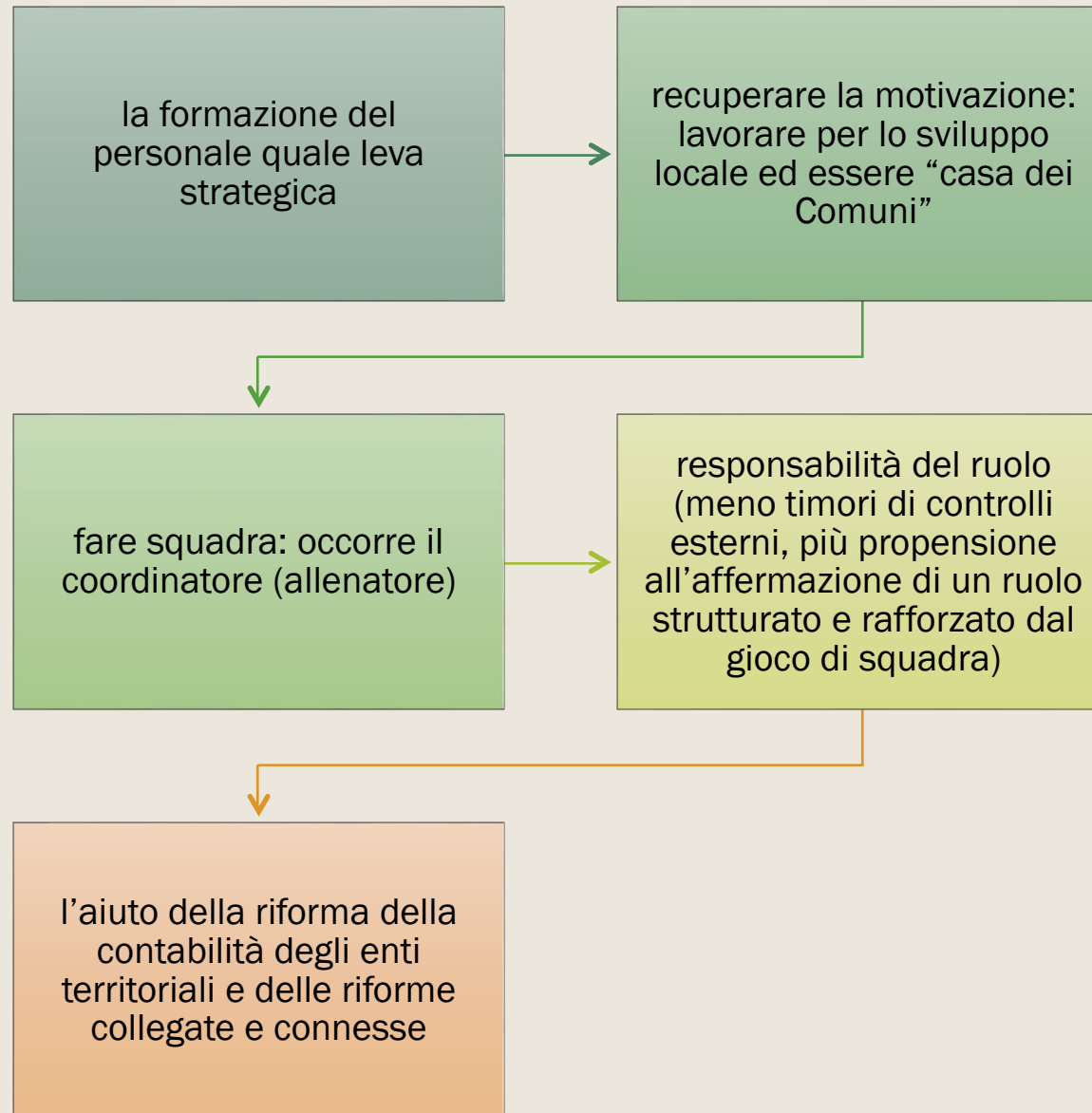
il messaggio del  
nuovo vincolo di  
finanza pubblica di  
cui alla legge 243 /  
2012 e s.m.i

la cultura della  
competenza  
monetaria

la cultura della  
competenza  
economico –  
patrimoniale

Non soltanto  
il  
“Signor No”

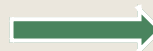
# La motivazione, il senso di appartenenza, la responsabilità del ruolo



# Non una conclusione

**“La riforma della pubblica amministrazione è di solito considerata un mezzo per arrivare ad uno scopo, e non uno scopo in sé. Per essere più precisi, dovremmo forse dire che essa è potenzialmente un mezzo per arrivare ad una molteplicità di scopi, tra i quali il contenimento della spesa pubblica, il miglioramento della qualità dei servizi pubblici, l’efficienza delle azioni di governo e l’aumento delle possibilità che le politiche siano davvero efficaci. Nel raggiungere questi importanti obiettivi, la riforma del management pubblico può nel frattempo essere utile anche a conseguire un certo numero di fini intermedi, come rafforzare il controllo dei politici sulla burocrazia, liberare i funzionari pubblici dai vincoli amministrativi che non consentono loro di svolgere le proprie funzioni, rafforzare la responsabilità del governo verso la cittadinanza per le sue policy e programmi”.**

*Geert Bouckaert, “Public Management Reform: A Comparative Analysis”, 2011*



**“Molti Stati membri predispongono ancora bilanci annuali, di conseguenza gli impegni si fanno per il singolo anno, sebbene, in genere, le passività possano essere prorogate oltre l’esercizio finanziario. Tuttavia, molti Stati membri anche con i Quadri di bilancio a medio termine pongono un limite alla possibilità di riportare all’esercizio successivo le risorse non spese (“economie”). **L’eccezione sono quelli che operano con bilanci pluriennali fatti per evitare i classici “sprechi” di fine esercizio con cui gli utilizzatori del bilancio cercano di dimostrare una ‘domanda’ artificiale di risorse finanziarie in vista del processo di formazione del bilancio dell’anno successivo (‘o si usa o si perde’).**”**

*(Guida Pratica per una Pubblica Amministrazione di qualità – Unione Europea – Dipartimento della Funzione Pubblica – Agenzia per la coesione territoriale – PON 2014 – 2020 Governance e capacità istituzionale – Giugno 2016)*

# ALLEGATO DI APPROFONDIMENTO E DI STUDIO

*(TRATTO DALLA RELAZIONE AL CONVEGNO  
DELL'ASSOCIAZIONE CONTARE – SAN SEPOLCRO – 19  
MAGGIO 2017 -“L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE DELLA  
PUBBLICA AMMINISTRAZIONE NEL CONTESTO  
ISTITUZIONALE ED ECONOMICO-FINANZIARIO”)*

## **Il principio della competenza finanziaria potenziata: un “pilastro” fondamentale per sostenere il cambio di mentalità della dirigenza pubblica**

### Sentenza Corte Costituzionale 6/2017

Ai fini della presente decisione, nel vastissimo ed articolato ordito normativo contenuto nel richiamato d.lgs. n. 118 del 2011, occorre concentrare l'attenzione sul principio della “competenza finanziaria potenziata”, sull'istituto del “fondo pluriennale vincolato” e sull'impatto di tali innovazioni sulle tecniche di copertura della spesa. È in tale prospettiva, infatti, che va inquadrato il contestato disavanzo tecnico, applicato dalla Regione autonoma Sardegna.

I caratteri fondamentali della competenza finanziaria potenziata possono essere così sintetizzati:

- a) rilevanza contabile e giuridica della dimensione temporale delle obbligazioni attive e passive inerenti ai singoli esercizi finanziari;
- b) natura autorizzatoria, non solo del bilancio annuale ma anche di quello triennale, i quali sono stati riuniti in un unico documento;
- c) obbligo della copertura finanziaria a prescindere dall'esercizio di imputazione della spesa;
- d) imputazione dell'accertamento e dell'impegno alle scritture di un esercizio sulla base della scadenza della relativa obbligazione e della sua esigibilità;
- e) residui attivi e passivi costituiti solo da obbligazioni giuridicamente perfezionate ed esigibili.

# Il Fondo pluriennale vincolato “rafforzamento della funzione programmatoria” relativamente alle competenze della dirigenza

## Sentenza Corte Costituzionale n. 6/2017

Dalla scelta del legislatore di applicare il principio della competenza finanziaria potenziata deriva la necessità di istituire il fondo pluriennale vincolato, il quale serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l’acquisizione delle risorse ed il loro impiego. Detto fondo è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell’ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l’entrata (Allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011).

Nell’ambito del percorso giuridico-contabile delineato dalla riforma si è avvertita l’esigenza di porre in evidenza, e di eliminare, il disavanzo sommerso che tradizionalmente si annidava nella gestione dei residui e nella loro applicazione al risultato di amministrazione. Conseguentemente sono state fissate nuove regole per le amministrazioni territoriali interessate all’emersione e alla rimozione del fenomeno.

.....omissis....

Alla luce di quanto premesso circa la competenza finanziaria potenziata, il fondo pluriennale vincolato ed il riaccertamento straordinario dei residui, la logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118 del 2011, è quella di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l’erogazione delle spese.

Delibera Sezione Autonomie Corte dei Conti n. 4/2015 “Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli enti locali (D. Lgs. 118/2011, integrato e corretto dal D. Lgs. 126/2014)”

L’ordinamento precedente era caratterizzato da una sostanziale a-temporalità della programmazione e gestione degli impieghi di risorse: con i residui “tecnici” e con gli impegni degli accantonamenti di risorse, la rappresentazione contabile si rendeva opaca e non consentiva di valutare i tempi dell’azione amministrativa in termini di effettivo impiego delle risorse acquisite, misurato da obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute, e di determinazione della distanza temporale tra il momento di acquisizione dei mezzi finanziari e il momento del loro impiego.

Si realizza nel nuovo contesto il vero significato programmatico e di controllo del Fondo pluriennale vincolato che deriva dal riaccertamento straordinario dei residui: **rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all’esercizio delle funzioni fondamentali dell’ente.**

## Il fondo pluriennale vincolato fondato sul “cronoprogramma” quale strumento direzionale e non mera esercitazione contabile – 1 -

Delibera Sezione Autonomie Corte dei Conti n. 9 / 2015 “Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016/2018 e per l’attuazione della contabilità armonizzata negli enti territoriali”

In concreto con il “fondo pluriennale vincolato” si attua una duplice azione di riforma rispetto al precedente ordinamento contabile: la prima riguarda il momento della programmazione e della correlata previsione di bilancio, quando occorre formulare adeguati programmi di impiego delle risorse acquisite, supportati e giustificati da congrui “cronoprogrammi”, saldamente ancorati agli esercizi finanziari in cui si prevede che il programma/progetto trovi la sua attuazione, misurata dal perfezionamento delle relative obbligazioni.

Presupposto decisivo per un’efficace attività programmatoria è la sinergia organizzativa e procedimentale tra i responsabili di vertice degli enti territoriali. Se i responsabili degli uffici tecnici che seguono la spesa di investimento non si inseriscono in tale catena organizzativa la sola azione del responsabile del servizio economico-finanziario non consente di formulare previsioni di bilancio congrue ed attendibili in grado di orientare le successive fasi di gestione e di rendicontazione. Ciò vale evidentemente per tutti i responsabili dei servizi che formulano e gestiscono programmi e progetti a valenza pluriennale finanziati da entrate con vincolo di destinazione e che attivano il “fondo pluriennale vincolato”.

Le criticità che stanno emergendo in ordine ai risultati del riaccertamento straordinario dei residui e alla previsione e gestione del bilancio triennale evidenziano un margine di miglioramento elevato ancora da realizzare su tale aspetto.

A tale fine si impone una riflessione, eventualmente anche di ordine normativo e di adeguamento dei principi, per ottenere il risultato essenziale della partecipazione effettiva nel procedimento amministrativo, che dà fondamento al processo di programmazione e previsione, di tutti i dirigenti e responsabili di servizio degli enti territoriali e ciò soprattutto nelle fasi di costruzione e formalizzazione dei cronoprogrammi progettuali.

*Segue nella prossima pag.*



## Il fondo pluriennale vincolato fondato sul “cronoprogramma” quale strumento direzionale e non mera esercitazione contabile – 2 -

*Segue dalla pag. precedente*

.....La seconda azione di riforma riguarda la gestione.

Prima di tutto occorre che il “fondo pluriennale vincolato” sia finanziato da entrate regolarmente accertate e imputate in applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata.

Ma soprattutto occorre che sia perfezionato il procedimento amministrativo di accertamento dell’entrata che finanzia la spesa con l’adozione del provvedimento amministrativo previsto dai rispettivi ordinamenti (determina, decreto o altro).

Il principio contabile applicato della contabilità finanziaria prevede espressamente che l’attestazione di copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo a impegni concernenti investimenti finanziati da entrate accertate al titolo 4, 5 o 6, è resa indicando gli estremi del provvedimento di accertamento delle entrate che costituiscono la copertura e la loro classificazione in bilancio.

Occorre altresì, con riferimento agli impegni imputati agli esercizi successivi, precisare se trattasi di copertura costituita da:

- entrate accertate e imputate all’esercizio in corso di gestione o agli esercizi precedenti, accantonate nel “fondo pluriennale vincolato” stanziato in spesa dell’esercizio precedente quello di imputazione dell’impegno di cui costituiscono copertura;
- entrate accertate esigibili nell’esercizio di imputazione dell’impegno di cui costituiscono copertura, la cui esigibilità è perfezionabile mediante manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell’ente o di altra pubblica amministrazione.

# La dirigenza pubblica e il “governo” degli equilibri del bilancio – 1 -

## Sentenza Corte Costituzionale n. 6/2017

Attraverso una necessaria sintesi e semplificazione delle criticità che caratterizzano la regolazione e la gestione finanziaria, può dirsi che **le minacce più sensibili all’equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla sovrastima – in sede previsionale – dei flussi finanziari di entrata.**

.....omissis.....

**La norma sul disavanzo tecnico deve essere pertanto interpretata in modo costituzionalmente orientato, dal momento che «per i principi contabili vale la regola dell’interpretazione conforme a Costituzione, secondo la quale, in presenza di ambiguità o anfibologie del relativo contenuto (possibili interpretazioni diverse ndr), occorre dar loro il significato compatibile con i parametri costituzionali»** (sentenza n. 279 del 2016). Ove fosse possibile solo l’ipotesi ermeneutica estensiva della regola adottata dalla Regione autonoma Sardegna, ciò determinerebbe l’illegittimità costituzionale dello stesso principio contabile, dal momento che, così interpretato, esso diventerebbe un veicolo per un indebito allargamento – in contrasto con l’art. 81 Cost. – della spesa di enti già gravati dal ripiano pluriennale di disavanzi di amministrazione pregressi (in tal senso, sentenza n. 279 del 2016). In quanto eccezione al principio generale dell’equilibrio del bilancio, la disciplina del disavanzo tecnico è comunque di stretta interpretazione e deve essere circoscritta alla sola irripetibile ipotesi normativa del riaccertamento straordinario dei residui nell’ambito della prima applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, in ragione delle particolari contingenze che hanno caratterizzato la situazione di alcuni enti territoriali.

Per quel che concerne l’erronea applicazione dell’art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118 del 2011 da parte della Regione autonoma Sardegna, **essa non costituisce un mero vizio formale dell’esposizione contabile, ma risulta strumentale ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio regionale presidiati dall’art. 81, terzo comma, Cost.** Infatti la Regione, dopo aver ignorato l’assenza dei presupposti normativi (dimostrazione della eccedenza dei residui reimputati – corredati dalla prova di esistenza del credito e della scadenza – rispetto alla somma dei residui passivi e del fondo pluriennale vincolato) per l’applicazione del disavanzo tecnico, ha rinviato ad imprecisati esercizi successivi la copertura dello stesso, facendo riferimento – con generica espressione – a residui «eccedenti». Ciò, tra l’altro, senza individuare gli estremi dei pretesi crediti e delle relative ragioni giuridiche e temporali in grado di giustificarne l’impiego diacronico.

In una precedente fattispecie di copertura con rinvio ad esercizi futuri, questa Corte – sempre con riguardo alla Regione autonoma Sardegna – ha affermato che **«l’obbligo di copertura deve essere osservato con puntualità rigorosa nei confronti delle spese che incidono su un esercizio in corso e deve valutarsi il tendenziale equilibrio tra entrate ed uscite nel lungo periodo, valutando gli oneri già gravanti sugli esercizi futuri (sentenza n. 384 del 1991). [...] È per questo che l’art. 81, quarto [ora terzo] comma, della Costituzione, pone il principio fondamentale della copertura delle spese, richiedendo la contestualità tanto dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa quanto di quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime. In questo quadro è evidente che la copertura di spese mediante crediti futuri, lede il suddetto principio costituzionale [...]. Un siffatto sistema di copertura mediante crediti non ancora venuti a scadenza contraddice peraltro la stessa definizione di “accertamento dell’entrata”, poiché è tale quella che si prevede di aver diritto di percepire nell’esercizio finanziario di riferimento e non in un esercizio futuro»** (sentenza n. 213 del 2008).

## La dirigenza pubblica e il “governo” degli equilibri del bilancio – 2 -

*Segue dalla pag. precedente*

### Sentenza Corte Costituzionale n. 250/2013

Il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio «consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche»

### Sentenza Corte Costituzionale 70 / 2012

Nell'ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell'equilibrio tendenziale fissati nell'art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l'altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio “a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti”.

....omissis....

Caratteristica fondamentale del bilancio di previsione è quella di riferirsi alle operazioni ipotizzate nell'esercizio di riferimento, le quali – proprio in base al principio costituzionale dell'equilibrio tendenziale tra spese ed entrate di cui all'art. 81, quarto comma, Cost. – dovrebbero compensarsi nel confronto tra attività e passività. Art. 147-quinquies, TUEL b(Controllo sugli equilibri finanziari). - 1. Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento “attivo” degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei “responsabili dei servizi”, secondo le rispettive responsabilità

## La dirigenza pubblica e le fonti di spesa di carattere pluriennale

### Sentenza Corte Costituzionale n.6 / 2017

- In proposito, questa Corte ha già affermato che «la “forza espansiva dell’art. 81, quarto [ora terzo] comma, Cost. nei riguardi delle fonti di spesa di carattere pluriennale, aventi componenti variabili e complesse” [...] costituisce una clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi di carattere finanziario con essa collidenti» (sentenza n. 279 del 2016; nello stesso senso, in precedenza, sentenza n. 70 del 2012).
- Nella fattispecie, la manovra di bilancio della legge regionale impugnata ha consentito l’autorizzazione, non solo nel bilancio annuale, ma anche in quello pluriennale, di spese in assenza della prescritta copertura finanziaria, non tenendo conto che le operazioni di copertura non possono essere mai disgiunte dai profili giuridici delle componenti attive e passive (esatta individuazione non solo dei flussi finanziari ma anche dei crediti e dei debiti coinvolti nel necessario bilanciamento economico-finanziario) che sono alla base della sua verifica.

## La dirigenza e la copertura finanziaria delle spese pubbliche

È costante orientamento di questa Corte, in relazione al parametro dell'art. 81, quarto comma, Cost., che **la copertura deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale** (sentenze n. 106 del 2011, n. 68 del 2011, n. 141 e n. 100 del 2010, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966).

## La dirigenza e l'equilibrio intergenerazionale

### Sentenza Corte Costituzionale n. 6/2017

Ferma restando la discrezionalità del legislatore nello scegliere i criteri e le modalità per porre riparo a situazioni di emergenza finanziaria come quelle afferenti ai disavanzi sommersi, **non può non essere sottolineata la problematicità di soluzioni normative, mutevoli e variegata come quelle precedentemente descritte, le quali prescrivono il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali lunghi e differenziati, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario, con possibili ricadute negative anche in termini di “equità intergenerazionale (in senso conforme, sentenza n. 107 del 2016)”**.

### Legge 243/2012 e s.m.i.

Art. 10 Ricorso all'indebitamento da parte delle regioni e degli enti locali

....omissis....

2. In attuazione del comma 1, **le operazioni di indebitamento sono effettuate solo contestualmente all'adozione di 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.



# La dirigenza, l'indebitamento, i residui del rendiconto e il fondo crediti di dubbia esigibilità - 1 -

## Delibera Sezione Autonomie Corte dei Conti 4/2015

Un corretto riaccertamento straordinario dei residui – dal lato sia delle entrate che delle spese – e l'istituzione di un "idoneo" Fondo crediti di dubbia esigibilità, costituiscono strumenti basilari per la partenza della nuova contabilità e per la salvaguardia dell'equilibrio unitario della finanza pubblica, che trova nei novellati artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. Il parametro cui deve informarsi l'attuazione della predetta disciplina (in tal senso, cfr. C. cost., sentenza n. 88 del 2014).

Sentenza Corte Costituzionale 88/2014

Viene in rilievo, al riguardo, l'art. 5, comma 2, lettera b), della legge cost. n. 1 del 2012, secondo cui la legge rinforzata disciplina «la facoltà dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane, delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano di ricorrere all'indebitamento, ai sensi dell'articolo 119, sesto comma, secondo periodo, della Costituzione, come modificato dall'articolo 4 della presente legge costituzionale». La disposizione, dunque, prevede l'adozione di una disciplina statale attuativa che non appare in alcun modo limitata ai principi generali e che deve avere un contenuto eguale per tutte le autonomie. Pertanto, la circostanza che la normativa censurata abbia un contenuto dettagliato e il fatto che sia più rigorosa di quella contenuta negli statuti delle ricorrenti non comportano violazione del parametro costituzionale.

La garanzia dell'omogeneità della disciplina è connaturata alla logica della riforma, poiché, oggi ancor più che in passato, non si può «ammettere che ogni ente, e così ogni Regione, faccia in proprio le scelte di concretizzazione» (sentenza n. 425 del 2004) dei vincoli posti in materia di indebitamento. Si tratta infatti di vincoli generali che devono valere «in modo uniforme per tutti gli enti, [e pertanto] solo lo Stato può legittimamente provvedere a tali scelte» (sentenza n. 425, citata).

7.2.– Questa esigenza di uniformità, del resto, è il riflesso della natura ancillare della disciplina dell'indebitamento rispetto ai principi dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico: essa, al pari di questi ultimi, deve intendersi riferita al «complesso delle pubbliche amministrazioni» (così gli attuali artt. 81, sesto comma, e 97 Cost., e, con forme ancora più esplicite, il nuovo art. 119 Cost., nonché l'art. 5, comma 2, lettera c), della legge cost. n. 1 del 2012). I vincoli imposti alla finanza pubblica, infatti, se hanno come primo destinatario lo Stato, non possono non coinvolgere tutti i soggetti istituzionali che concorrono alla formazione di quel «bilancio consolidato delle pubbliche amministrazioni» (sentenza n. 40 del 2014; si vedano anche le sentenze n. 39 del 2014, n. 138 del 2013, n. 425 e n. 36 del 2004), in relazione al quale va verificato il rispetto degli impegni assunti in sede europea e sovranazionale.

La riforma poggia dunque anche sugli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., oltre che – e soprattutto – sui principi fondamentali di unitarietà della Repubblica (art. 5 Cost.) e di unità economica e giuridica dell'ordinamento (art. 120, secondo comma, Cost.), unità che già nel precedente quadro costituzionale era sottesa alla disciplina della finanza pubblica e che nel nuovo ha accentuato la sua pregnanza.

Si deve aggiungere che l'attuazione dei nuovi principi, e in particolare di quello della sostenibilità del debito pubblico, implica una responsabilità che, in attuazione di quelli «fondanti» (sentenza n. 264 del 2012) di solidarietà e di eguaglianza, non è solo delle istituzioni ma anche di ciascun cittadino nei confronti degli altri, ivi compresi quelli delle «generazioni future».

Il primo comma (Art. 10 Legge 243/2012 e s.m.i. ndr) stabilisce che il ricorso all'indebitamento delle autonomie è consentito esclusivamente per finanziare spese di investimento «con le modalità e nei limiti previsti dal presente articolo e dalla legge dello Stato». Nessun compito, dunque, è assegnato al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.

## La dirigenza, l'indebitamento, i residui del rendiconto e il fondo crediti di dubbia esigibilità - 2 -

*Segue dalla pag. precedente*

.....Il secondo comma fissa la regola che le operazioni d'indebitamento sono effettuate solo contestualmente all'adozione dei piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento e nei quali sono evidenziate sia l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri che le modalità di copertura degli oneri corrispondenti.

La prima parte del comma pone dunque un precetto "autoesecutivo", che non richiede l'individuazione di «criteri e modalità di attuazione».

Questi, per contro, vengono in gioco con riferimento alla seconda parte relativa alla "evidenziazione" della incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari e delle tecniche di copertura degli oneri corrispondenti. Tale attività è riconducibile all'armonizzazione dei bilanci di competenza esclusiva dello Stato ex art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. e richiede all'evidenza una disciplina integrativa dal carattere esclusivamente tecnico.

*Segue nella prossima pag.*



# La dirigenza, l'indebitamento, i residui del rendiconto e il fondo crediti di dubbia esigibilità - 3 -

*Segue dalla pag. precedente*

## Sentenza Corte Costituzionale n. 138 / 2013

È bene ricordare in proposito che il **coordinamento della finanza pubblica** attiene soprattutto al rispetto delle regole di convergenza e di stabilità dei conti pubblici, regole provenienti sia dall'ordinamento comunitario che da quello nazionale

..... omissis...

**Gli eventuali disavanzi di ciascun ente, i quali costituiscono la componente analitica dell'aggregato finanziario complessivo preso come punto di riferimento per il rispetto degli obblighi comunitari e nazionali, si accertano – per quel che riguarda la gestione annuale – attraverso il risultato di amministrazione, che costituisce l'epilogo del rendiconto finanziario. Si può pertanto concludere che le norme finanziarie contenute nei rendiconti, le quali risultano idonee a violare il rispetto dei limiti derivanti dall'ordinamento comunitario e dalla pertinente legislazione nazionale in materia oppure a non consentirne la verifica, possono risultare in contrasto con principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica.**

Acclarato che modalità non corrette di redazione del rendiconto finanziario approvato con legge regionale possono costituire strumento di violazione degli obblighi inerenti al rispetto dei canoni della sana gestione finanziaria, come tutelati dal precetto costituzionale invocato, .....omissis...

**Il principio della previa dimostrazione analitica dei crediti e delle somme da riscuotere, iscrivibili nelle partite dei residui attivi e computabili ai fini dell'avanzo d'amministrazione, è, nel nostro ordinamento, principio risalente, in ragione della sua stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria.**

.....omissis....

**È opportuno sottolineare come la prevenzione di pratiche contabili – ancorché formalizzate in atti di natura legislativa – suscettibili di alterare la consistenza dei risultati economico finanziari degli enti territoriali sia un obiettivo prioritario al centro dell'evoluzione legislativa determinatasi in materia.**

.....omissis....

**l'accertamento delle partite attive provenienti da esercizi precedenti dovrà essere ancora più limitato e rigoroso di quanto previsto dall'art. 21 della legge quadro sulla finanza regionale n. 76 del 2000, per effetto dell'obbligatoria istituzione di una posta correttiva in diminuzione, cosiddetto "fondo svalutazione crediti", proporzionale «alla dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti, [...] [a]lla loro natura e [a]ll'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata)» (art. 7, comma 1, allegato 2, punto 3.3). In sostanza la parte attiva del bilancio, inerente ai residui attivi, già soggetta ad accertamento secondo quanto in precedenza specificato, dovrebbe essere compensata da una ulteriore decurtazione, secondo un coefficiente proporzionale alla capacità media di realizzazione dei crediti del quinquennio precedente.**

Delibera Sezione Autonomie della Corte dei Conti n. 4/2015

**La determinazione delle entrate di dubbia e difficile esazione e la conseguente "svalutazione" deve pertanto avere effetti sulla programmazione degli impieghi delle medesime, in termini di spesa pubblica, al fine di tutelare l'ente dal rischio di utilizzare entrate non effettive, finanziando obbligazioni passive scadute ed esigibili con entrate non disponibili e quindi finanziando il bilancio e la gestione in "sostanziale situazione di disavanzo" (in tal senso, Corte cost., sentenze n. 250 del 2013 e n. 213 del 2008, in ordine alla "necessaria" «contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime»)**

## La dirigenza e il superamento dell'approccio "è competenza del responsabile del servizio finanziario"

### Delibera Sezione Autonomie della Corte dei Conti 4/2015

Dalla ricostruzione dei principi affermati dalla giurisprudenza costituzionale in tema di tutela degli equilibri di bilancio e di armonizzazione delle regole contabili emerge la necessità che le procedure di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi coinvolgano tutti i responsabili della gestione in un puntuale e rigoroso lavoro di revisione contabile, affinché le Amministrazioni pubbliche territoriali possano dotarsi di strumenti di programmazione e di rendicontazione che siano fedelmente rappresentativi della loro situazione economico-finanziaria e pienamente rispettosi dei canoni della sana gestione finanziaria e contabile tutelati dal novellato art. 97 della Costituzione.

Per assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, gli enti territoriali sono chiamati a concorrere alla costruzione di un quadro di consolidamento dei conti delle Amministrazioni pubbliche ancorato a criteri di prudenza, affidabilità e appropriatezza, necessari a garantire una corretta verifica del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica conseguenti ai vincoli comunitari.

### Delibera Sezione Autonomie Corte dei Conti n. 9/2015 "Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016 - 2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli enti"

Al riguardo appare utile richiamare quanto contenuto nella citata deliberazione 32/2015/INPR: «La dichiarazione di adeguatezza del fondo assume, pertanto, una specifica rilevanza giuridica e sostanziale e deve essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, alla correlata competenza di coordinamento e vigilanza del responsabile del servizio economico-finanziario dell'ente e alla necessaria verifica dell'organo di revisione».

## La dirigenza e il monitoraggio e controllo dell'azione amministrativa: gli avanzi anomali

### Sezione Autonomie della Corte dei Conti – Delibera n. 4/2015

- Il monitoraggio e il controllo dei tempi dell'azione amministrativa garantiscono la trasparenza nei confronti della comunità di riferimento e l'utilizzo efficiente delle risorse prelevate in relazione ai servizi effettivamente resi e agli investimenti concretamente realizzati.
- Nella stessa ottica la corretta determinazione dei residui passivi quali debiti esigibili e scaduti deve consentire di “calibrare” il reperimento delle entrate in relazione agli effettivi fabbisogni di spesa evitando, tra l'altro, la formazione di anomali avanzi di amministrazione che divengono, nelle finalità della riforma, indicatori di inefficienza nell'uso delle risorse pubbliche acquisite.