

CORTE DEI CONTI

DELIBERA 4 maggio 2023

Linee guida per la relazione dell'organo di revisione economico-finanziaria dei comuni, delle città metropolitane e delle province, sul bilancio di previsione 2023-2025, per l'attuazione dell'articolo 1, comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. (Delibera n. 7/SEZAUT/2023/INPR). (23A03080)

(GU n.129 del 5-6-2023 - Suppl. Ordinario n. 21)

LA CORTE DEI CONTI

Sezione delle autonomie

Nell'adunanza del 4 maggio 2023;

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Vista la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1;

Vista la legge 24 dicembre 2012, n. 243;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sugli enti locali (TUEL) e successive modificazioni, ed in particolare l'art. 148-bis del TUEL, così come introdotto dalla lettera e) del comma 1 dell'art. 3, decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, e in particolare l'art. 7, commi 7 e 8;

Vista la legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) e, in particolare, l'art. 1, comma 166 e seguenti;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante «Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42», corretto ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126;

Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e successive modificazioni, recante «Disposizioni in materia di gestione finanziaria e di funzionamento degli enti territoriali e locali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle aree colpite dal sisma del maggio 2012»;

Visto il decreto-legge 6 maggio 2021, n. 59, recante "Misure urgenti relative al Fondo complementare al Piano nazionale di ripresa e resilienza e altre misure urgenti per gli investimenti»;

Visto il decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77, recante misure su «Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure»;

Visto il decreto ministeriale del 13 dicembre 2022, con il quale il Ministro dell'interno ha differito al 31 marzo 2023 il termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2023-2025 degli enti locali;

Vista la legge 29 dicembre 2022, n. 197, recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e del bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025, in particolare l'art. 1, comma 775, con il quale e' stato ulteriormente differito al 30 aprile 2023 il termine per la deliberazione del bilancio 2023 da parte degli enti locali;

Visto il decreto ministeriale del 19 aprile 2023, con il quale il Ministro dell'interno ha ulteriormente differito al 31 maggio 2023 il termine per l'approvazione del bilancio di previsione 2023-2025 degli enti locali;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000, e successive modifiche e integrazioni;

Vista l'esigenza di fornire agli enti locali utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2023-2025;

Valutate le osservazioni fatte pervenire dai presidenti delle sezioni regionali di controllo, ai quali lo schema del questionario - comprensivo della tabella PNRR e della relativa nota metodologica - allegato alle linee guida per la relazione dell'Organo di revisione dei comuni, delle città metropolitane e delle province sul bilancio di previsione 2023-2025, e' stato previamente trasmesso con nota del presidente di sezione preposto alla funzione di coordinamento della Sezione delle autonomie n. 465 del 14 aprile 2023;

Viste le note del presidente della Sezione delle autonomie preposto alla funzione di coordinamento n. 481, n. 480 e n. 482 del 21 aprile 2023, con le quali le bozze delle linee guida e del questionario, relative al bilancio di previsione 2023-2025 sono state trasmesse ai presidenti dell'Unione province italiane (UPI) e dell'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI) e al Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili;

Esaminate le argomentazioni esposte dall'UPI, con nota acquisita al protocollo n. 493 del 2 maggio 2023 e dall'ANCI-IFEL, con nota acquisita al protocollo n. 491 del 28 aprile 2023;

Vista la nota del presidente della Corte dei conti n. 487 del 27 aprile 2023 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

Vista la nota del presidente preposto alla funzione di coordinamento della Sezione delle autonomie prot. n. 489 del 27 aprile 2023, con la quale si comunica ai componenti del collegio che sara' possibile anche il collegamento da remoto;

Udito il relatore, consigliere Luigi Di Marco;

Delibera

di approvare gli uniti documenti, che costituiscono parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le linee guida e il questionario comprensivo della tabella PNRR e relativa nota metodologica, per la relazione dell'Organo di revisione sul bilancio di previsione 2023-2025, ai sensi dell'art. 1, comma 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006).

La presente deliberazione sara' pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Così' deliberato in Roma nell'adunanza del 4 maggio 2023.

Il Presidente: Carlino

I relatori: Di Marco

Depositata in segreteria il 16 maggio 2023

Il dirigente: Galli

Allegato

LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DELL'ORGANO DI REVISIONE DEI COMUNI, DELLE CITTA' METROPOLITANE E DELLE PROVINCE SUL BILANCIO DI PREVISIONE 2023-2025 PER L'ATTUAZIONE DELL'ART. 1, COMMA 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005, N. 266.

1. Premessa.

In applicazione dei commi 166 e 167 dell'art. 1 della legge n. 266/2005, le presenti linee guida definiscono unitariamente i criteri cui debbono attenersi gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione per il triennio 2023-2025 e accompagnano il relativo questionario ad esse allegato.

Allo stesso tempo rappresentano un supporto per lo svolgimento dei controlli finanziari sugli enti locali, favorendo una diffusione generalizzata delle verifiche sul ciclo di bilancio, con particolare riferimento a quelle relative al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica posti dalla legge di bilancio e dalle altre norme di coordinamento finanziario, ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e, nel contempo, del coordinamento della finanza pubblica, nell'alveo di un modello di controllo compatibile con l'autonomia degli enti costituzionalmente tutelata.

Le presenti linee guida, che non limitano la facoltà di ulteriori approfondimenti istruttori da parte delle sezioni regionali di controllo, potranno essere di ausilio anche per le attività delle sezioni delle regioni a statuto speciale e delle due province autonome, nel rispetto dei regimi di autonomia differenziata a esse applicabili: in tale ottica, i revisori dei predetti enti avranno cura di richiamare, negli appositi quadri riservati ai chiarimenti, la normativa di settore eventualmente applicata in luogo di quella nazionale.

Le informazioni acquisite attraverso la relazione-questionario dell'organo dei revisori rappresentano, altresì, un ausilio per l'esercizio delle stesse funzioni della Sezione delle autonomie, cui spetta riferire al Parlamento in ordine agli andamenti complessivi della finanza regionale (art. 7, comma 7, legge 5 giugno 2003, n. 131).

Prima di esaminare le principali novità normative che caratterizzano il ciclo di bilancio 2023-2025, pare opportuno richiamare la risposta del comitato direttivo della Struttura di governo della riforma 1.15 del PNRR alla specifica richiesta di chiarimento formulata dalla commissione ARCONET inerente, tra l'altro, ai rapporti che all'esito del varo della riforma, intercorreranno tra la contabilità economico-patrimoniale e quella finanziaria. La riforma concordata con l'Europa consiste infatti nel «Dotare le Pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale Accrual» e si pone l'obiettivo d'implementare un sistema di contabilità, in attuazione della direttiva 2011/85/UE del Consiglio, basato sul principio Accrual, in linea con il percorso già delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle Pubbliche amministrazioni (IPSAS/EPAS).

Ad avviso del comitato direttivo, a seguito dell'entrata a regime della riforma «Accrual» delle Pubbliche amministrazioni:

1) la contabilità economico-patrimoniale non sostituirà la contabilità finanziaria che conserverà il ruolo di contabilità autorizzatoria;

2) la contabilità finanziaria sarà integrata con il nuovo sistema di contabilità economico-patrimoniale secondo il modello utilizzato dallo Stato (cfr. resoconto riunione della commissione ARCONET del 15 febbraio 2023).

2. Le novità normative di rilievo.

Il questionario allegato alle presenti linee guida, improntato ai necessari aggiornamenti e, nel contempo, alla semplificazione degli oneri informativi, tiene conto dei principali profili che, in termini di giudizio prognostico di attendibilità, possono rivelarsi critici per la sana gestione economico-finanziaria dell'ente.

In linea generale, permane l'attenzione sulla corretta applicazione degli istituti dell'armonizzazione contabile necessari a garantire la stabilità finanziaria dell'ente, anche in considerazione delle ancora diffuse resistenze a gestire le obbligazioni secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

Più nel dettaglio, oltre a soffermarsi sul rispetto dei vincoli di finanza pubblica, sull'osservanza del vincolo previsto in materia

di indebitamento dall'art. 119, ultimo comma, della Costituzione e su ogni altra grave irregolarità contabile potenziale, il questionario - rimanendo, in relazione ai citati aspetti, sostanzialmente invariato rispetto alle precedenti edizioni - da conto delle principali novità che caratterizzano la programmazione 2023-2025.

Anche per il 2023, si è fatto ricorso all'esercizio provvisorio, originariamente autorizzato con decreto ministeriale del 13 dicembre 2022, con il quale il termine per la deliberazione del bilancio di previsione riferito al triennio 2023-2025 da parte degli enti locali è stato differito al 31 marzo 2023; successivamente l'art. 1, comma 775, legge 29 dicembre 2022, n. 197, ha ulteriormente differito il termine al 30 aprile 2023, da ultimo prorogato al 31 maggio 2023, dal decreto ministeriale 19 aprile 2023.

Come per il pregresso esercizio finanziario, anche la gestione dei prossimi sarà caratterizzata dall'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), con significative sollecitazioni sulle strutture organizzative degli enti locali, sovente inadeguate e sottodimensionate, chiamate alla complessa programmazione, gestione e rendicontazione di ingenti quantità di risorse di parte capitale.

Per altro sul versante della spesa corrente, possono concretizzarsi possibili ricadute negative sotto il profilo della sostenibilità finanziaria degli interventi che, una volta a regime, generano incrementi di spesa corrente.

La programmazione rischia di essere inoltre caratterizzata dalle perduranti criticità conseguenti alla crisi pandemica e da ultimo dai consistenti incrementi dei costi energetici.

Con riferimento a tali ultimi aspetti, archiviata la gran parte delle misure di flessibilità disposte dalla legislazione emergenziale, tra le misure più significative introdotte per liberare risorse, si segnala che per la copertura dei maggiori costi energetici sostenuti dagli enti territoriali e dalle aziende del servizio sanitario, la legge di bilancio 2023 (art. 1, comma 822, legge n. 197/2022) ha autorizzato le regioni, gli enti locali e i loro enti strumentali a utilizzare le quote di avanzo vincolato di amministrazione, non gravate da obbligazioni sottostanti già contratte e con esclusione delle somme relative alle funzioni fondamentali e ai livelli essenziali delle prestazioni. Le risorse svincolate possono essere usate anche per la copertura del disavanzo della gestione 2022 delle aziende del servizio sanitario, derivante dai maggiori costi diretti e indiretti conseguenti alla pandemia COVID-19 e alla crescita dei costi energetici, nonché per contributi volti ad attenuare la crisi delle imprese per i rincari delle fonti energetiche.

Di rilievo, inoltre, la facoltà prevista dall'art. 1, comma 775, della legge n. 197/2022 (legge di bilancio 2023) che, in deroga alle disposizioni di cui all'art. 187, comma 2, del TUEL, consente di approvare il bilancio di previsione con l'applicazione della quota libera dell'avanzo, accertato con l'approvazione del rendiconto 2022.

Trattandosi di norme finalizzate a rendere disponibili risorse per dare copertura, in via straordinaria, a spese emergenziali, si rappresenta la necessità, già fatta rilevare in occasione delle precedenti linee guida, di limitarne l'applicazione ai soli casi espressamente previsti in ossequio al carattere derogatorio della disciplina e di tenere conto della loro provvisorietà evitando di finanziare, con le risorse in questione, spese a carattere pluriennale.

Trovano conferma, anche per il 2023, le misure derogatorie alla specifica disciplina di settore in materia di spesa per il personale, introdotte per le esigenze di gestione delle risorse rinvenienti dal PNRR. Tra queste vanno ricordate: la deroga ai limiti di spesa di cui all'art. 33 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, per le assunzioni a tempo determinato per il potenziamento amministrativo degli enti (art. 31-bis, decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152) utilizzabile anche dagli enti strutturalmente deficitari, oppure in procedura di dissesto od anche in dissesto, subordinatamente alle verifiche contemplate dalla richiamata normativa; e le assunzioni a tempo determinato a carico delle risorse PNRR (art. 9, comma 18-bis, decreto-legge n. 152/2021).

In tema di programmazione delle spese di personale va poi

rammentato che - anche dopo l'emanazione dell'art. 6 del decreto-legge 30 giugno 2022, n. 80, che ha inserito il Piano dei fabbisogni di personale nel PIAO e la approvazione di quest'ultimo dopo quella del bilancio di previsione - il DUP dovrà procedere all'individuazione delle risorse finanziarie da destinare ai fabbisogni di personale, determinate sulla base della spesa per quello in servizio e nei limiti delle facoltà assunzionali previste a legislazione vigente, tenendo conto delle esigenze di funzionalità e di ottimizzazione delle risorse per il miglior andamento dei servizi.

Una disciplina derogatoria in relazione alle esigenze di sviluppo tempestivo delle previsioni del PNRR e', inoltre, prevista per la gestione in conto capitale. In particolare, va considerata la possibilità, fino al 2026, d'iscrivere in bilancio i finanziamenti di derivazione statale ed europea anche in esercizio provvisorio o nella gestione provvisoria; la possibilità di accertamento delle entrate da risorse PNRR e PNC sulla base della delibera di riparto senza attendere l'impegno dell'amministrazione erogante (art. 15, decreto-legge n. 77/2021); la possibilità di ottenere anticipazioni di cassa dal MEF in qualità di soggetto attuatore (art. 15, comma 4-bis, decreto-legge n. 77/2021); la possibilità di affidare la progettazione, richiesta per la partecipazione agli avvisi e ai bandi del PNRR, senza dover inserire la relativa opera nei documenti di programmazione ex art. 21 del codice dei contratti pubblici (art. 6-bis del decreto-legge n. 152/2021); la possibilità di utilizzazione delle quote vincolate non impegnate, confluite in avanzo di amministrazione, anche per gli enti in disavanzo in deroga ai limiti previsti dall'art. 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (art. 15, comma 3, decreto-legge n. 77/2021). Occorrerà, quindi, un'attenta osservazione di questa parte del bilancio, unitamente alle verifiche sulla corretta applicazione delle regole poste dal decreto MEF 11 ottobre 2021 che disciplina le procedure relative alla gestione finanziaria delle risorse previste nell'ambito del PNRR.

In funzione di quanto fin qui premesso, il questionario e' stato articolato in una sezione dedicata alle domande preliminari e in sei sezioni a carattere tematico integrate con alcune schede per il riepilogo dei dati contabili di riferimento ritenuti più significativi.

Di seguito si dà illustrazione, in modo sintetico, dei principali aspetti gestionali attenzionati, il tutto nel quadro di una strategia complessiva dell'attività di controllo che mira a individuare gli indicatori essenziali della sana gestione, recuperando spazi e risorse da destinare al nuovo e specifico compito di monitoraggio complessivo del PNRR.

3. Equilibri e gestione finanziaria.

Per la gestione ordinaria, il questionario bilancio preventivo 2023-2025, pur mantenendo il tradizionale impianto strutturale, si incentra sulle aree di maggiore interesse per la verifica del rispetto degli equilibri di competenza, di bilancio e complessivi.

Un primo aspetto di rilievo e' rappresentato dal conguaglio finale a seguito delle certificazioni dei ristori Covid. Nella programmazione gli enti dovranno considerare che a seguito di un decreto del Ministero dell'interno, di concerto con il MEF, da adottare entro il 31 ottobre 2023, previa Intesa in Conferenza Stato, città e autonomie locali, saranno indicati i criteri e le modalità per la verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese correlate alla crisi pandemica, tenendo conto delle risorse assegnate, a vario titolo dallo Stato, a ristoro delle minori entrate e delle maggiori spese correlate. Il decreto ministeriale provvederà, altresì, all'eventuale regolazione dei rapporti finanziari tra comuni e tra province e città metropolitane, ovvero tra i due predetti comparti, mediante apposita rimodulazione dell'importo assegnato nel biennio 2020-2021 e, nel caso di risorse ricevute in eccesso da parte dei sopracitati comparti, e' previsto il versamento all'entrata del bilancio dello Stato.

Anche nel 2023, per gli equilibri correnti potranno essere utilizzati i proventi da alienazioni patrimoniali a copertura delle quote capitale per l'ammortamento dei debiti, in quanto tale facoltà

e' ammessa a regime dall'ordinamento contabile per effetto della previsione dell'art. 11-bis, comma 4, decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135.

Con riferimento ad alcuni specifici aspetti delle entrate, si ricorda che:

a) per quanto riguarda l'IMU, le previsioni 2023 (e per i due anni successivi) dovrebbero tenere conto delle cessazioni delle diverse esenzioni previste dai decreti emanati in conseguenza dell'emergenza COVID;

b) dovrebbero essere poi superate le difficoltà, precedentemente evidenziate, per le entrate da addizionale IRPEF legate all'accertamento per cassa sulla base dell'importo accertato nel secondo esercizio precedente, in considerazione, anche in questo caso, del progressivo superamento della crisi pandemica;

c) si conferma la necessità che l'iscrizione in bilancio della TARI vada condizionata alla validazione del Piano economico finanziario (PEF) che abbraccia l'intero periodo regolatorio 2023-2025. La condizione di necessario equilibrio costi-ricavi in questo servizio, spesso disattesa, può costituire un «vulnus» per l'equilibrio della parte corrente del bilancio;

d) le previsioni dell'imposta di soggiorno dovranno essere effettuate sulla base di stime prudenti pur nella prospettiva di un consolidamento della ripresa delle attività turistico-ricreative.

Un ruolo essenziale nell'ottica del perseguimento degli equilibri e' poi rappresentato, come di consueto, dalla attenta gestione degli accantonamenti volti a dare copertura a possibili oneri futuri, derivanti da impegni più o meno certi sia per il loro ammontare che per la loro scadenza.

Per quanto riguarda la spesa del personale in particolare, dopo aver sostenuto gli oneri conseguenti alla firma del contratto 2019-2021, nell'esercizio 2023 sarà necessario provvedere agli accantonamenti per il mancato rinnovo del contratto 2022-2024. Occorre poi tener conto della circostanza che il costo dei rinnovi contrattuali si riflette sui parametri per misurare gli spazi assunzionali basati sul rapporto fra spese di personale ed entrate correnti. Un aumento dei relativi oneri rischia di far venir meno i vantaggi della virtuosità e delle facoltà assunzionali previste dal PNRR, ex art. 3-ter del decreto-legge n. 80/2021.

Nel questionario sul previsionale 2023-2025, si conferma il focus sulla puntuale applicazione delle previsioni di cui all'art. 52 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (convertito dalla legge 23 luglio 2021, n. 106).

I quesiti, in particolare, intendono monitorare i seguenti profili:

1) le modalità di ripiano, eventualmente assunte dall'ente, del maggior disavanzo da FAL emerso in occasione della ricostituzione del Fondo anticipazioni liquidità (FAL) a rendiconto 2019, giusta previsione di cui all'art. 39-ter, comma 1, decreto-legge n. 162/2019. L'art. 52, comma 1-bis, prevede che il maggior disavanzo registrato a rendiconto 2019, rispetto all'esercizio precedente e al netto delle anticipazioni rimborsate nel corso dell'esercizio 2020, venga ripianato, a decorrere dal 2021, in quote costanti entro il termine massimo di 10 anni;

2) il rispetto delle nuove modalità di contabilizzazione del Fondo anticipazioni di liquidità disciplinate dall'art. 52, comma 1-ter, recepite dal punto 3.20-bis del principio contabile applicato di cui all. 4/2, decreto legislativo n. 118/2011 (come modificato dal decreto ministeriale 1° settembre 2021);

3) l'importo dell'effettivo recupero del disavanzo da FAL nel 2022, al netto del vantaggio derivante dall'utilizzo del fondo previsto dall'art. 52, comma 1. L'art. 52, comma 1-quater, prevede che il maggior recupero del disavanzo da FAL registrato nel 2021, conseguente all'utilizzo del fondo, «può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi». Il quesito, formulato sia per il bilancio di previsione che per il consuntivo, mira ad individuare l'esatto importo del disavanzo da FAL recuperato nel 2022, al netto del vantaggio derivante dall'applicazione della norma in parola, con possibilità per chi si è giovato del contributo statale, di anticipare il rientro dal disavanzo.

Per quel che concerne il Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), si registra l'assenza di significative novità normative; i quesiti rivolti ai revisori sono pertanto finalizzati, come per la passata edizione dei questionari, alla verifica della regolarità del calcolo dell'accantonamento, nonché dell'adeguata illustrazione nella nota integrativa delle entrate per le quali l'ente non abbia provveduto all'accantonamento, in quanto ritenute non di dubbia e difficile esazione. Particolare attenzione è stata posta sulla necessità di appurare che gli enti - per i quali, in sede di approvazione del rendiconto 2019, sia emerso un disavanzo derivante dal cambio di metodo di calcolo del FCDE da semplificato a ordinario - stiano effettuando il ripiano del suddetto disavanzo secondo le modalità previste dall'art. 39-quater del decreto-legge n. 162/2019 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 8/2020).

Sempre nell'ambito della sezione dedicata alla verifica degli equilibri finanziari, sono stati confermati i quesiti finalizzati ad accertare il livello di adeguamento degli enti locali ai nuovi obblighi normativi in tema di tempestività dei pagamenti commerciali, introdotti dall'art. 1, commi 858-872 della legge n. 145/2018 (legge di bilancio 2019). Come noto, la legge di bilancio 2020 ha fissato, a partire dal 2021, l'operatività degli obblighi di stanziamento a bilancio dell'accantonamento al Fondo di garanzia dei debiti commerciali (FGDC), atto a limitare la capacità di spesa degli enti che non sono in grado di ridurre significativamente il debito commerciale pregresso e presentino un indicatore di ritardo annuale dei pagamenti non rispettoso dei termini di legge: tali obblighi sono stati estesi, dall'art. 9, comma 2, lettera b) del decreto-legge n. 152/2021, anche ai casi di gestione provvisoria o esercizio provvisorio. In questa prospettiva, i quesiti mirano a verificare innanzitutto la corretta quantificazione del Fondo che a fine esercizio confluirà nella quota accantonata del risultato di amministrazione, rilevando ai fini della determinazione della parte disponibile; in secondo luogo, consentono di constatare se gli enti si siano avvalsi della facoltà prevista dall'art. 9, comma 2, lettera a) del decreto-legge n. 152/2021 che ha previsto, limitatamente agli esercizi 2022 e 2023, la possibilità di elaborare l'indicatore relativo al debito commerciale residuo sulla base dei dati contabili, previo invio della comunicazione di cui al comma 867 della legge n. 145/2018 e verifica da parte dell'organo di controllo interno.

Quanto al Fondo pluriennale vincolato (FPV) si conferma l'orientamento di questa Sezione - già espresso con l'approfondimento sul ciclo finanziario e il ciclo tecnico progettuale e realizzativo dei lavori pubblici (cfr. deliberazione n. 2/SEZAUT/2021/INPR, del 31 marzo 2021, recante «Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti sui bilanci di previsione 2021-2023») - ribadendo la necessità che la costituzione e la gestione del FPV non siano declassate a operazioni di mera valenza contabile (cfr. deliberazioni Sezione delle autonomie n. 4/SEZAUT/2015/INPR; n. 32/SEZAUT/2015/INPR; n. 9/SEZAUT/2016/INPR; n. 14/SEZAUT/2017/INPR; n. 19/SEZAUT/2019/INPR).

4. Cassa.

Il principale strumento per garantire all'ente la liquidità necessaria a far fronte ai pagamenti, risiede nel rispetto dei principi di attendibilità e veridicità nella formazione delle previsioni di cassa. Sotto questo aspetto, la sezione ha ripetutamente stigmatizzato la aritmetica parametrizzazione delle previsioni di cassa all'ammontare delle entrate e delle spese di competenza e da residui sull'erroneo presupposto che tutti i crediti e tutti i debiti vengano rispettivamente riscossi e pagati.

Le previsioni di cassa delle entrate vanno invece rapportate in relazione ai crediti (tanto per i residui, che per la competenza) che si prevede verranno riscossi nell'esercizio, tenendo conto della media delle riscossioni degli ultimi anni, in modo da rappresentare compiutamente e con elevata attendibilità, il flusso di entrata presumibile.

La previsione di cassa delle entrate correnti che presentano un certo grado d'inesigibilità non dovrà eccedere la media delle riscossioni degli ultimi esercizi e andrà tenuto in debito conto

l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità'.

Le previsioni di cassa per le entrate da contributi in conto capitale e da ricorso all'indebitamento devono invece dimostrarsi coerenti con le previsioni delle correlate spese del titolo II finanziate dalle medesime entrate, senza generare un fittizio surplus di entrata vincolata, con il conseguente incremento delle previsioni di cassa della spesa corrente.

Le stesse previsioni di cassa per la spesa del titolo 2° devono tener conto dei cronoprogrammi dei singoli interventi e delle correlate imputazioni agli esercizi successivi.

Il gettito delle entrate che si presume di riscuotere andrà sommato alla giacenza iniziale di cassa e su tale sommatoria si potranno determinare le previsioni di cassa per la spesa, cioè le autorizzazioni al pagamento per singola unità elementare del bilancio o del Piano esecutivo di gestione (PEG), in modo da garantire un perfetto equilibrio tra flussi di entrata e di spesa, considerato che le previsioni di uscita non possono eccedere le previsioni di entrata, fatto salvo il ricorso al fondo di riserva di cassa, ove ne ricorrano i presupposti ed entro i limiti stabiliti dalla legge.

La corretta definizione delle previsioni di cassa concorre tra l'altro al perseguimento dell'obiettivo di garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti. Ciò richiede, pertanto, che i singoli dirigenti o responsabili dei servizi partecipino all'elaborazione delle proposte di previsione di cassa, al fine di evitare che, nell'adozione dei provvedimenti che comportano impegni di spesa, vengano causati ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, nonché la maturazione di interessi moratori con conseguente responsabilità disciplinare e amministrativa.

Solo il rispetto delle norme e dei principi che presiedono al corretto stanziamento dei flussi di liquidità di entrata e di uscita consente che le previsioni di cassa contenute nella parte «spesa» del bilancio rappresentino un reale riferimento autorizzatorio per i responsabili dei procedimenti nell'adozione di provvedimenti che comportano impegni di spesa.

Si richiama inoltre l'attenzione sul disposto dell'art. 209, comma 3-bis, TUEL, a norma del quale nel corso della gestione, il tesoriere tiene distinti contabilmente gli incassi da entrate vincolate ed i prelievi di tali risorse; allo stesso tempo l'ente, ai sensi dell'art. 180, comma 3, lettera d) del medesimo decreto, indica al tesoriere, negli ordinativi d'incasso, l'eventuale natura vincolata delle entrate. I controlli dell'Organo di revisione sugli effettivi equilibri di cassa, nel corso della gestione, devono quindi estendersi ai rapporti tra ente e tesoriere, con particolare riguardo al rispetto dell'art. 195 del TUEL, accertando che l'ente si sia dotato di scritture contabili atte a determinare, in ogni momento, l'entità della giacenza della cassa vincolata per rendere possibile la conciliazione con la cassa vincolata del tesoriere.

5. Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR).

Analogamente a quanto previsto nelle precedenti linee guida sul bilancio di previsione (deliberazione n. 3/SEZAUT/2022/INPR), una specifica sezione del questionario è dedicata alle verifiche sullo stato di attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (di seguito, anche PNRR). L'obiettivo è dare evidenza all'avanzamento degli investimenti previsti a livello territoriale, dei loro progressi e delle eventuali difficoltà riscontrate.

Questa sezione ha già avuto modo di far rilevare come, nell'ambito del percorso di attuazione del PNRR, gli enti territoriali siano chiamati a rafforzare le proprie capacità tecniche e operative con particolare riguardo alle attività di programmazione, attuazione, monitoraggio, controllo e rendicontazione degli interventi. A supporto di tali attività, d'altra parte, sono previste misure per facilitare il reclutamento di personale.

Sono state altresì sottolineate le possibili criticità, sotto il profilo della capacità realizzativa degli interventi finanziati e delle sostenibilità finanziaria delle opere di nuova realizzazione, che determinino incrementi di spesa corrente (deliberazioni n. 13/SEZAUT/2022/INPR, n. 18/SEZAUT/2022/INPR, n. 3/SEZAUT/2023/FRG).

E' utile rammentare inoltre che le componenti collegate alla programmazione delle attivita' del PNRR avranno incidenza sulla gestione di competenza, ma soprattutto sulla gestione della liquidita' e, in particolare, sul rispetto degli equilibri di cassa; di qui la connessa possibilita' di accedere alle anticipazioni del 10% dei trasferimenti ai sensi dell'art. 9 del decreto-legge n. 152/2021 e, in casi eccezionali, anche per percentuali superiori al 10%, ai sensi della circolare MEF/RGS n. 19 del 27 aprile 2023.

In questa prospettiva, sono stati riproposti ed integrati alcuni quesiti presenti nella precedente edizione delle linee guida focalizzando l'analisi:

sul personale, con particolare riferimento all'adeguatezza della struttura organizzativa, alla pianificazione del fabbisogno in coerenza con i progetti previsti, oltre che alla corretta applicazione delle norme concernenti le facolta' assunzionali derogatorie;

sulle modalita' di contabilizzazione derogatorie previste dalle recenti norme sulla governance del PNRR, sulla corretta evidenziazione contabile delle risorse e delle spese ad esso ascrivibili e sulla adeguata conservazione degli atti e relativa documentazione giustificativa ai fini dei successivi controlli;

sulle misure organizzative adottate per assicurare il rispetto delle scadenze di rendicontazione e sull'implementazione da parte dell'ente di un sistema interno di audit, eventualmente anche attraverso un adeguamento del sistema dei controlli interni.

Con l'intento di fornire un adeguato ausilio all'Organo di revisione, nonche' alle sezioni regionali, ai fini di un efficace e tempestivo monitoraggio dello stato di attuazione dei progetti collegati al PNRR, e' stata poi introdotta una nuova tabella allegata al questionario, con dati aggiornati al 30 giugno 2023, che consente di fornire un quadro complessivo degli interventi attivati e verificarne lo stato di avanzamento finanziario, procedurale e fisico.

Come meglio specificato nella nota metodologica, anch'essa allegata alle presenti linee guida, i termini per la trasmissione della tabella saranno indipendenti rispetto a quelli per l'invio del questionario stesso.

In particolare, l'Organo di revisione sara' tenuto a compilare e trasmettere la tabella PNRR dal 1° luglio 2023 e non oltre il termine del 31 luglio 2023 (con riferimento ai dati rilevati alla data del 30 giugno 2023).

Al fine di monitorare l'avanzamento dei progetti alla data del 31 dicembre 2023, la tabella verra' nuovamente sottoposta agli organi interni di revisione, secondo le modalita' che saranno, successivamente, indicate da questa sezione.

Al fine di semplificare l'attivita' dell'Organo di revisione, la tabella PNRR risulta precompilata in alcuni campi e corredata dalla richiamata metodologica esplicativa.

In particolare, i dati che l'Organo di revisione trovera' gia' inseriti riguardano i CUP, riferiti a ogni ente, registrati nella banca dati «PCM-DIPE» nonche' quelli presenti nella piattaforma ReGIS.

Come e' stato evidenziato da questa sezione (deliberazioni n. 13/SEZAUT/2022/INPR, n. 18/SEZAUT/2022/INPR, n. 3/SEZAUT/2023/FRG), nella banca dati «PCM-DIPE» sono classificati i progetti candidati a essere finanziati o cofinanziati nell'ambito del PNRR, perche' correlati a investimenti pubblici associati al PNRR dall'ente, gia' in fase di generazione del codice unico di progetto.

L'Organo di revisione e' tenuto a segnalare eventuali incoerenze o discrasie tra i dati precompilati e quelli in possesso dell'ente. Nello specifico, devono essere valorizzati anche gli ulteriori CUP che risultino attivati, secondo i dati dell'ente, rispetto a quelli gia' inseriti. Tale riscontro da parte dei revisori, oltre a fornire possibili indizi di criticita' alla Sezione regionale di controllo sul panorama degli interventi, sara' anche d'impulso agli enti per il corretto e tempestivo inserimento degli eventuali dati mancanti nella piattaforma ReGIS (cfr. circolare 27 aprile 2023, n. 19, Mef - Dipartimento della ragioneria dello Stato, recante «Utilizzo del sistema ReGIS per gli adempimenti PNRR e modalita' di attivazione

delle anticipazioni di cassa a valere sulle contabilit  di tesoreria NGEU», in cui si prevede l'abilitazione dei soggetti attuatori a provvedere, autonomamente, all'inserimento, nell'ambito del sistema ReGIS, dei codici unici di progetto ammessi al finanziamento del PNRR nonch  ad apportare, ove necessario, eventuali modificazioni o integrazioni delle informazioni gi  registrate).

Nella tabella sono infine richieste, secondo un preciso schema temporale, le principali informazioni sui dati finanziari e quelle relative sullo stato del cronoprogramma dell'investimento, anch'esse strumentali all'esercizio dei controlli gestionali sull'attuazione del PNRR (deliberazione n. 13/SEZAUT/2022/INPR).

L'acquisizione di tali elementi assolve ad una esigenza di coordinamento delle attivita' di verifica sull'attuazione del PNRR svolte sul territorio dalle sezioni regionali. In particolare, questa iniziativa, persegue il duplice obiettivo di consentire la piena omogeneita' e quindi sovrapponibilit  dei dati acquisiti e di evitare ulteriori appesantimenti da adempimenti informativi, in quanto la tabella rappresenta l'unico strumento di acquisizione massiva di informazioni sull'avanzamento procedurale, finanziario e fisico dei progetti PNRR/PNC da parte delle Sezioni regionali di controllo, mentre non   preclusa la possibilit  di richiedere ulteriori elementi informativi nell'ambito dei controlli gestionali su specifiche amministrazioni.

6. Enti in dissesto.

Una delle principali novita' che caratterizzano i questionari sul bilancio preventivo   poi rappresentata dall'inserimento di una specifica sezione esclusivamente riservata agli enti che versano in situazione di dissesto ai sensi degli articoli 244 e seguenti del TUEL.

Le domande che sono state inserite mirano in prima battuta a riportare nel radar del controllo finanziario gli enti dissestati, mettendo a disposizione delle sezioni regionali di controllo innanzitutto un patrimonio informativo comune rappresentato dalle informazioni generali relative alla dichiarazione del dissesto ed alla sua decorrenza, all'ultimo bilancio approvato, alla data di adozione ed approvazione del bilancio stabilmente riequilibrato ed agli importi della massa attiva e passiva.

Seguono poi domande volte a chiarire la contabilizzazione delle operazioni connesse alla riscossione dei residui attivi e al pagamento dei residui passivi di competenza dell'Organo straordinario di liquidazione oltre che eventuali ambiguit  sulla competenza delle poste contabili tra OSL e gestione ordinaria. In caso di ricorso alla procedura semplificata si   poi ritenuto di approfondire i motivi che, anche prospetticamente, non consentono l'estinzione della massa passiva.

Infine, attesa la non infrequente casistica di enti che versino in condizioni di sostanziale squilibrio finanziario nel corso e a conclusione della procedura di dissesto, da ultimo aggravata dall'obbligo di accantonare in sede di approvazione del rendiconto 2022 un apposito fondo, per un importo pari all'ammontare complessivo delle anticipazioni di liquidita' incassate negli esercizi precedenti e non ancora rimborsate alla data del 31 dicembre 2022 (art. 16, comma 6-ter, decreto-legge n. 115/2022, convertito in legge n. 142/2022), si   ritenuto di focalizzare il controllo sulle cause che, nella costruzione e gestione del bilancio stabilmente riequilibrato, possono comprometterne l'equilibrio.

Va, inoltre, segnalata la disposizione di cui all'art. 1, comma 789 della legge n. 197/2022 (legge di bilancio 2023) che modifica l'art. 255, comma 10 del TUEL, imputando alla gestione ordinaria degli enti locali in dissesto l'onere relativo al rimborso delle anticipazioni di liquidita' («Non compete all'organo straordinario di liquidazione l'amministrazione delle anticipazioni di tesoreria di cui all'art. 222, delle anticipazioni di liquidita' previste dal decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e successivi rifinanziamenti, e dal decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 [...]»). Tale disposizione supera l'orientamento sposato dalla Sezione delle autonomie con deliberazione 8/SEZAUT/2022/QMIG (secondo cui la

gestione delle anticipazioni di liquidita' contratte dall'ente, prima del 31 dicembre dell'anno antecedente alla dichiarazione di dissesto, ricade nella competenza dell'Organo straordinario di liquidazione) e si pone in linea con quanto previsto dall'art. 16, comma 6-ter e seguenti del decreto «Aiuti-bis» (decreto-legge n. 115/2022, convertito dalla legge n. 142/2022).

Sono stati tuttavia espunti i quesiti volti a verificare la corretta attuazione dell'art. 16, comma 6-ter e seguenti, del decreto-legge n. 115/2022 sull'obbligo per gli enti in dissesto che avevano eliminato il fondo anticipazioni di liquidita' accantonato nel risultato di amministrazione, di riscriverlo nel rendiconto 2022 (comma 6,) e di utilizzarlo secondo le modalita' previste «dall'art. 52, commi 1-ter e 1-quater del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73» (comma 6-quater).

L'art. 18, comma 1 del decreto-legge 22 aprile 2023, n. 44, ancora in corso di conversione, ha infatti disposto il rinvio al rendiconto 2023 del predetto obbligo di iscrizione e al preventivo 2024-2026 quello del conseguente ripiano nell'orizzonte temporale decennale.

7. Organismi partecipati e societa' a controllo pubblico.

La sezione dedicata agli organismi partecipati registra una ristrutturazione complessiva, adottando, a fini di semplificazione, un modello «a cascata»: con il primo quesito, di ordine generale, si chiede infatti se l'ente abbia o meno partecipazioni, cosi' da consentire al revisore, in caso di risposta negativa, di procedere direttamente alla sezione successiva del questionario. In caso di risposta affermativa, il revisore e' chiamato a rispondere circa l'avvenuta approvazione, da parte delle societa' partecipate, del bilancio relativo all'ultimo esercizio nonche' circa eventuali misure di razionalizzazione/revisione delle partecipazioni da parte dell'ente di riferimento in grado di impattare sul proprio bilancio di previsione. E' opportuno far presente a tal fine che le domande in questione vanno compilate ponendo riferimento al dato disponibile piu' aggiornato al momento della redazione del questionario.

Sono poi richieste informazioni di dettaglio sulla presenza di societa' in perdita; il revisore e' chiamato a precisare se le perdite siano dovute agli effetti della pandemia da COVID-19 e se la societa' si sia avvalsa della facolta' di posticiparne la copertura secondo quanto consentito dall'art. 6, comma 2, decreto-legge n. 23/2020 (che permette il congelamento anche delle perdite significative emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2022, con conseguente sterilizzazione dei correlati obblighi, in primo luogo in termini di ricapitalizzazione o, alternativamente, trasformazione o messa in liquidazione).

Segue una serie di domande volte a monitorare il rispetto dei vincoli in materia di soccorso finanziario in favore delle societa' partecipate di cui all'art. 14, comma 5, decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175, nonche' dell'obbligo di accantonamento secondo quanto previsto dall'art. 21, comma 1 del medesimo decreto legislativo n. 175/2016.

Altro aspetto d'interesse riguarda l'eventuale rilascio di garanzie in favore degli organismi partecipati nonche' l'adozione di un provvedimento motivato di fissazione degli obiettivi specifici impartiti alle controllate sul complesso delle spese di funzionamento, ivi incluse quelle per il personale (art. 19, decreto legislativo n. 175/2016).

La sezione e' chiusa da un'apposita finestra che il revisore puo' utilizzare per portare all'attenzione elementi aggiuntivi, commenti o altri dettagli a integrazione e chiarimento delle risposte fornite.

8. Istruzioni per l'invio del questionario.

Lo schema di relazione dell'Organo di revisione sui bilanci di previsione 2023-2025 e' volto a integrare le informazioni contabili presenti nella Banca dati della pubblica amministrazione (BDAP), comunicate dagli enti in ottemperanza agli obblighi di trasmissione di cui all'art. 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, con riguardo non solo agli schemi di bilancio di cui all'allegato 9 del decreto legislativo n. 118/2011, ai dati contabili analitici (allegati n. 6 e n. 7) e al piano degli indicatori e dei risultati, ma anche ai numerosi allegati obbligatori previsti a corredo dei predetti

documenti contabili (cfr. art. 11, comma 3 del decreto legislativo n. 118/2011; punto 9.2 del principio contabile applicato 4/1).

Va ribadita l'importanza della correttezza e della tempestività dei flussi informativi in BDAP, nel rispetto dei termini previsti dall'art. 9, comma 1-quinquies del decreto-legge n. 113/2016. Tale obbligo di trasmissione è funzionale, altresì, alla elaborazione dei flussi informativi necessari al consolidamento dei conti pubblici, per la quale è essenziale assicurare la piena corrispondenza dei dati inviati alla BDAP con i documenti contabili approvati e gestiti dagli Organi di governo e consiliari o elaborati dai software gestionali dei singoli enti.

È compito specifico dei revisori verificare che i canali informativi sopra richiamati siano adeguatamente alimentati dagli enti, segnalando alle competenti strutture amministrative la necessità di integrare le informazioni mancanti o di rettificare quelle erranee.

A tal fine, i revisori si devono registrare nel sistema BDAP - bilanci armonizzati, per accedere in visualizzazione a tutti i documenti contabili dell'ente di competenza in esso presenti. La registrazione potrà essere eseguita sia dal presidente (PCR), sia dai collaboratori dell'Organo di revisione (CCR) e dovrà essere effettuata selezionando il seguente link «Nuova registrazione» presente nella sezione «Area operatori BDAP» della home page di BDAP: <https://openbdap.mef.gov.it>

Per qualsiasi supporto di tipo tecnico alla registrazione e all'utilizzo del sistema è possibile selezionare la voce «Assistenza tecnica» all'interno della home page.

Per procedere, invece, alla compilazione della relazione-questionario i revisori devono entrare nel sito della Corte dei conti, area servizi, link: <https://servizionline.corteconti.it> e accedere alla piattaforma dedicata ai questionari di finanza territoriale «Questionari finanza territoriale», tramite utenza SPID. Alternativamente, il link diretto è <https://questionari.corteconti.it/survey> Nella home page della nuova piattaforma «Questionari finanza territoriale» si presenterà l'elenco dei questionari disponibili per la compilazione. I questionari inviati sono consultabili direttamente anche in un'apposita area del sistema Con.Te. accessibile dal menu «Documenti > Interrogazione questionari esterni».

Per quanto attiene alla compilazione dell'allegata tabella, nel portale «Questionari enti territoriali», sarà presente la voce «Tabella PNRR 2023», con riferimento a ogni singolo ente, con la possibilità di essere indirizzati a una pagina dedicata contenente la «Nota metodologica» con le istruzioni per la compilazione e il successivo invio tramite la piattaforma Con.Te., compresa la data di inizio e di termine per la compilazione e il link per scaricare il file in formato excel.

Una volta terminata la compilazione, il file excel dovrà essere caricato sul sistema Con.Te dal menu «Documenti > Invio da EETT» inserendo i seguenti parametri: esercizio: «2023»; fase: «Preventivo»; adempimento normativo: «Questionari bilanci»; tipo documento: «Elenco interventi PNRR o PNC».

Non sono ammesse differenti modalità di trasmissione per il questionario e l'allegata tabella.

I nuovi utenti non ancora profilati sul sistema FiTNet, sempre provvisti di utenza SPID di secondo livello, al primo accesso al sistema saranno indirizzati alla procedura di profilazione.

La procedura informatica guiderà l'utente alla compilazione della richiesta di abilitazione al nuovo profilo, attraverso una pagina di registrazione, che indicherà «step by step» le fasi tramite le quali completare l'accesso.

Per qualsiasi criticità inerente allo SPID sarà necessario contattare l'assistenza tecnica del proprio provider, mentre, per problematiche inerenti la compilazione del questionario, nell'applicativo «Questionari finanza territoriale» sarà possibile contattare l'assistenza, attraverso il link «Assistenza».

Occorre, altresì, evidenziare che, per esigenze legate allo sviluppo del software, la relazione-questionario disponibile on-line potrà mostrare talune differenze di carattere meramente formale

rispetto alla versione pubblicata in Gazzetta Ufficiale.

La Sezione delle autonomie comunicherà, attraverso specifico avviso sul portale FiTNet/ Con.Te., il momento in cui sarà disponibile agli utenti la versione on-line per la pubblicazione.

LINEE GUIDA PER LA RELAZIONE DELL'ORGANO DI REVISIONE DEI COMUNI, DELLE CITTA' METROPOLITANE E DELLE PROVINCE SUL BILANCIO DI PREVISIONE 2023-2025 PER L'ATTUAZIONE DELL' ART. 1, COMMA 166 E SEGUENTI, L. 23 DICEMBRE 2005, N. 266.

Parte di provvedimento in formato grafico