l'indicazione di indirizzi alle aziende pubbliche ed agli enti dipendenti, sovvenzionati o sottoposti a vigilanza;¹⁶⁶ la valutazione dei risultati del controllo di gestione, il parere sull'approvazione delle piante organiche relative a variazioni, nonché sull'organizzazione dei servizi e degli uffici.¹⁶⁷

Per gli Enti di maggiori dimensioni (8^a e 9^a classe) i regolamenti prevedono quanto generalmente indicato nei regolamenti degli Enti appartenenti alle classi demografiche inferiori, ed inoltre l'espressione di pareri sulla concessione a terzi di servizi pubblici e su ogni altro atto richiesto dal sindaco o da un suo delegato.

In alcuni Comuni della 9^a classe sono più dettagliatamente specificate talune funzioni del collegio dei revisori dei conti, quali ad esempio la partecipazione alle sedute delle commissioni consiliari su richiesta del sindaco, del presidente del consiglio comunale o del presidente di una commissione consiliare; l'obbligo del collegio di riferire al richiedente, con pareri scritti o interventi orali, su materie comprese nelle proprie funzioni. È anche previsto che il collegio possa, di propria iniziativa, avanzare proposte, rilievi, o comunque dare comunicazioni al sindaco ed al presidente del consiglio comunale e che quest'ultimo debba a sua volta trasmetterli alla commissione consiliare competente. È infine previsto che il collegio possa chiedere agli amministratori ed ai dirigenti notizie sull'andamento delle attività del Comune e su atti determinati.

Per gli Enti della 10^a e 11^a classe i regolamenti sono in genere più complessi e più articolati rispetto a quelli delle classi demografiche precedenti e, secondo uno standard ormai consolidato, contengono una descrizione più ampia delle funzioni già esaminate rispetto a Enti delle classi inferiori.

I regolamenti di alcuni Enti prevedono anche il rilascio di pareri su debiti fuori bilancio, sui programmi delle opere pubbliche e loro modifiche, sugli indirizzi da osservare da parte delle aziende pubbliche e degli Enti dipendenti.

In sintesi i collegi dei revisori sono investiti di un'ampia funzione consultiva nella materia economico-finanziaria che tocca i momenti più rilevanti della gestione dell'Ente e spesso si estende ai rapporti con le società che gestiscono i servizi pubblici.

Questa funzione appare più estesa negli Enti di maggiori dimensioni nei quali la struttura organizzativa ed il quadro delle partecipazioni mostrano maggiori specificazioni.

Pareri sulla proposta di bilancio di previsione e sulle variazioni di bilancio

L'organo di revisione si pone quale controllore e referente al Consiglio del rispetto degli equilibri economici-finanziari, annuali e pluriennali.

Tale verifica si concretizza in un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio, dei programmi e dei progetti, anche tenuto conto del parere espresso dal responsabile del servizio finanziario circa le variazioni intervenute rispetto all'anno precedente, l'applicazione dei parametri di *deficitarietà* strutturale e altri elementi ritenuti utili ai fini di una valutazione concernente la regolarità contabile e l'efficacia dell'azione amministrativa.

Il rilascio di tali pareri è obbligatorio e presuppone che i revisori effettuino tutte le verifiche previste dalla normativa vigente per la formazione dei bilanci. Ciò non impedisce che l'autonomia regolamentare di ogni Ente possa prevedere ulteriori specificazioni inerenti tale funzione.

Dall'analisi effettuata sulla documentazione, è emerso che per gli Enti della 5^a classe, i regolamenti disciplinano per lo più le modalità di rilascio del parere. Solo pochi Enti si

¹⁶⁶ Il che avviene in tutti i casi nei quali ai rendiconti del comune sono allegati anche i bilanci delle società partecipate dall'Ente locale.

¹⁶⁷ In alcuni casi è prevista anche la possibilità di richiesta pareri da parte della giunta comunale su aspetti contabili, finanziari sull'attività di competenza e proposte sull'ottimizzazione della gestione.

soffermano su particolari ambiti di verifica, quali l'adeguatezza della politica tariffaria ed il peso degli oneri derivanti dagli investimenti.

Per gli Enti della 6^a classe i regolamenti si soffermano essenzialmente sulle modalità di rilascio, sull'adeguatezza della politica tariffaria e sul peso degli oneri derivanti dagli investimenti. Alcuni Enti prevedono inoltre il parere su eventuali rifiuti del visto di regolarità contabile da parte del responsabile del servizio, sull'esternalizzazione dei servizi pubblici, sul contratto collettivo decentrato.

Per Enti della 7^a classe le previsioni regolamentari, oltre a disciplinare gli ambiti indicati nei regolamenti degli Enti delle precedenti classi demografiche, indicano a volte anche l'espressione di pareri sull'adeguatezza della politica tariffaria deliberata dall'Ente.

Per gli Enti dell'8^a e 9^a classe le previsioni regolamentari disciplinano per lo più le modalità di espressione dei pareri.

Solo in alcuni Enti è previsto che i revisori dei conti, su richiesta dell'Amministrazione, debbano fornire alla stessa ogni utile indicazione sui criteri più idonei per il raggiungimento degli obiettivi di efficienza ed economicità degli interventi, con particolare riguardo alla forma di organizzazione e di conduzione dei servizi.

Per gli Enti della 10^a e 11^a classe le previsioni regolamentari disciplinano per lo più le modalità di espressione, l'adeguatezza della politica tariffaria ed il peso degli oneri derivanti dagli investimenti.

In alcuni casi sono previsti anche pareri sullo stato di attuazione dei programmi, consulenze e referti sulla gestione, nonché relazioni di fine mandato al consiglio.

Vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione

Oltre all'esame dell'acquisizione delle entrate, effettuazione delle spese, attività contrattuale, amministrazione dei beni, completezza della documentazione, adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità, i regolamenti degli Enti possono prevedere ulteriori aree di attività da sottoporre alla vigilanza dei revisori.

In particolare si è riscontrato che per gli Enti della 5^a classe demografica, tale tipo di controllo si attua essenzialmente sulla tenuta delle scritture finanziarie, patrimoniali, fiscali ed economiche e sulla definizione degli indicatori generali di bilancio.

Per gli Enti della 6^a classe la vigilanza si estende alle spese di rappresentanza, alle indennità e rimborso spese agli amministratori, alle entrate e spese per conto di terzi, alla verifica delle partecipazioni finanziarie, alla vigilanza sulla regolarità delle scritture finanziarie, patrimoniali, fiscali ed economiche, alla tenuta del registro dei cespiti ammortizzabili e all'osservanza delle norme di amministrazione del patrimonio.

Quanto agli Enti della 7^a classe, maggiore rilevanza assumono le verifiche delle spese di rappresentanza, delle indennità e dei rimborsi agli amministratori, delle entrate per conto terzi, della tenuta delle scritture finanziarie, patrimoniali, fiscali ed economiche, nonché la definizione degli indicatori generali di bilancio.

Per gli Enti dell'8^a e 9^a classe, tale tipo di controllo concerne essenzialmente la tenuta delle scritture finanziarie, patrimoniali, fiscali ed economiche; il rispetto della regolarità e della cronologia nei pagamenti e l'esattezza e la congruità della motivazione dei criteri adottati.¹⁶⁸

Anche per gli Enti della 10^a e 11^a classe, le previsioni regolamentari riguardano soprattutto la vigilanza sulla tenuta delle scritture finanziarie, patrimoniali, fiscali ed economiche, nonché la definizione degli indicatori generali di bilancio.

¹⁶⁸ In qualche caso il regolamento del comune prevede anche la vigilanza sulla consistenza e sul ritmo di smaltimento dei residui e sulle procedure di erogazione delle spese e di acquisizione delle entrate.

Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto.

Oltre alla valutazione sulla congruità delle valutazioni patrimoniali, sulla corrispondenza dei dati di cassa del tesoriere con quelli indicati nel conto, oltre a fornire una valutazione complessiva degli aspetti finanziari economici e patrimoniali della gestione, a formulare rilievi e proposte intese a conseguire una maggiore efficienza, produttività ed economicità della gestione, i regolamenti possono prevedere ulteriori ambiti.

Riguardo agli Enti della 5^a classe demografica, ad esempio, è previsto che la relazione sul rendiconto di gestione analizzi, evidenzi e valuti le cause che hanno dato luogo al risultato di gestione, il grado di esigibilità dei crediti dell'Ente (soprattutto quelli tributari e tariffari), i debiti fuori bilancio. Alcuni regolamenti prevedono anche l'indicazione della destinazione, libera o vincolata, delle risultanze attive della gestione del patrimonio immobiliare e le eventuali variazioni intervenute.

Per gli Enti della 6^a classe valgono le stesse considerazioni svolte per i Comuni della 5^a classe, tra le quali in particolare, l'evidenziazione delle cause che hanno originato il risultato della gestione. Non mancano casi, in cui la valutazione dei revisori deve essere estesa all'efficienza del sistema organizzativo, alla congruità delle procedure adottate e all'analisi dei debiti fuori bilancio.

Per gli Enti della 7^a classe in diversi casi i regolamenti prevedono che la relazione analizzi le cause che hanno originato il risultato di gestione, valuti il grado di esigibilità dei crediti dell'Ente (soprattutto di quelli tributari e tariffari) e l'efficienza del sistema organizzativo e delle procedure adottate. Sono inoltre previste indagini sulle attività di recupero dei crediti, valutazioni dell'efficienza del sistema organizzativo e delle procedure adottate, ed infine l'analisi dei debiti fuori bilancio.

In taluni casi è anche prevista la dimostrazione della destinazione libera o vincolata delle risultanze attive e la dimostrazione della gestione del patrimonio immobiliare e delle variazioni intervenute nella sua consistenza.

Anche per gli Enti dell'8^a e 9^a classe è previsto che la relazione sul rendiconto analizzi le cause che hanno originato il risultato della gestione, valuti l'efficienza del sistema organizzativo e delle procedure adottate, nonché le attività di recupero tariffario dei costi dei servizi.

Per gli Enti della 10^a e 11^a classe la relazione sul rendiconto deve porre in evidenza le cause che hanno originato il risultato di gestione, valutare il grado di esigibilità dei crediti dell'Ente (soprattutto di quelli tributari e tariffari), e l'efficienza del sistema organizzativo e delle procedure adottate, riferire circa l'esito delle indagini sulle attività di recupero dei crediti, ed, altresì, analizzare le entrate e le spese relative ai condoni edilizi e tributari ed ai debiti fuori bilancio.

Va altresì segnalato che in qualche regolamento comunale sono previste analisi della gestione del patrimonio immobiliare e della sua consistenza, della destinazione libera o vincolata delle risultanze attive, e valutazioni sull'economicità di gestione delle aziende speciali, istituzioni, e società controllate e partecipate.

Attività di referto

Per le attività di referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità, si riscontra una certa uniformità nelle previsioni regolamentari degli Enti.

Senza effettuare una distinzione tra le classi demografiche, si può affermare che, generalmente, i regolamenti riproducono la disposizione dell'articolo 239, comma 1, lettera e), del d.lgs 18/8/2000, n. 267. Pertanto, qualora l'organo rilevi gravi irregolarità di gestione, deve riferirne immediatamente al consiglio mediante apposita relazione da trasmettere al sindaco per l'iscrizione all'ordine del giorno del Consiglio, che ne dovrà discutere entro 30 giorni dalla consegna della relazione.

Costituiscono irregolarità di gestione anche l'inosservanza non episodica degli indirizzi consiliari da parte degli organi di governo o di gestione dell'Ente e le reiterate difficoltà di accesso agli atti e documenti del Comune addotte ovvero gli ostacoli frapposti all'acquisizione delle dovute informazioni.

Verifiche di cassa.

Le verifiche di cassa di cui all'art 223 del d.lgs 18/8/2000, n. 267, generalmente non costituiscono oggetto di particolari disposizioni aggiuntive rispetto a quanto stabilito dal TUEL: l'organo di revisione deve provvedere, alle verifiche ordinarie di cassa, alle verifiche della gestione del servizio di tesoreria e delle gestioni degli altri agenti contabili. Deve inoltre provvedere ad effettuare le verifiche straordinarie di cassa di cui all'articolo 224 del d.lgs 18/8/2000, n. 267, necessarie nel caso di mutamento del sindaco, del presidente di Provincia, del sindaco metropolitano e del presidente della Comunità montana.

Quanto alla cadenza temporale, la maggior parte dei regolamenti prevede verifiche trimestrali.

Attività svolta dall'organo di revisione economico-finanziaria.

Per quanto riguarda i dati quantitativi sulle attività svolte dall'organo di revisione nel triennio 2001-2002-2003, si segnala che gli Enti della 5^a classe demografica svolgono in genere regolarmente le verifiche ordinarie di cassa, i controlli sulle attività degli agenti contabili, sulla permanenza degli equilibri generali di bilancio, sulla correttezza degli adempimenti fiscali, e sulla completezza della documentazione.

Viene esercitata l'attività di controllo sui contratti collettivi decentrati e sui vincoli del patto di stabilità interno.

Vengono inoltre espressi pareri su proposte di bilancio di previsione e di bilancio pluriennale. L'organo di revisione partecipa regolarmente alle sedute del consiglio dell'Ente e per il funzionamento, generalmente, si avvale del personale e delle dotazioni strumentali dei servizi finanziari.

Nell'ambito degli Enti della 6^a classe, sono state per lo più svolte regolarmente le verifiche ordinarie di cassa ed i controlli sulle attività degli agenti contabili, le verifiche sulla gestione delle entrate e delle spese, i controlli sulla correttezza delle procedure di acquisizione delle entrate, di impegno, di liquidazione e pagamento delle spese; i controlli sulla correttezza degli equilibri generali di bilancio, le verifiche degli adempimenti fiscali.

Sono stati inoltre regolarmente espressi pareri su proposte di bilancio di previsione e bilancio pluriennale e sono stati altresì effettuati controlli sui contratti collettivi decentrati, sul rispetto degli obiettivi di programmazione triennale dei flussi di cassa, sul rispetto dei vincoli del patto di stabilità interno, nonché verifiche sulla completezza della documentazione e sulla corretta programmazione del fabbisogno del personale.

L'organo di revisione ha anche partecipato regolarmente alle sedute del consiglio dell'Ente. Si ha notizia, inoltre, che in alcuni Enti i revisori hanno svolto una attività ispettiva di una certa rilevanza, così come previsto dall'articolo 239, comma 5 del TUEL.

Tra i risultati di tale attività si segnalano, quali elementi di rilievo più frequentemente riscontrati dagli organi di revisione sulle metodologie applicate dall'Ente per garantire il rispetto del patto di stabilità interno, dotazioni di appositi software, rilievi sulle entrate che vanno ad incidere sul patto di stabilità, previsione di bilancio compatibile con i vincoli del patto, sull'incremento delle entrate proprie, sulla riduzione delle spese non essenziali e monitoraggio dell'andamento della gestione di competenza e di cassa.

Generalmente l'organo di revisione si è avvalso del personale e delle dotazioni strumentali dei servizi finanziari.

Nell'ambito degli Enti della 7^a classe in genere sono state svolte i controlli sulle attività degli agenti contabili, sulla correttezza delle procedure di acquisizione delle entrate e di pagamento delle spese, sul mantenimento degli equilibri di bilancio, sui contratti collettivi

decentrati, sul rispetto dei vincoli del patto di stabilità interno, nonché le verifiche ordinarie di cassa.

Inoltre l'organo di revisione ha partecipato regolarmente alle sedute del consiglio dell'Ente.

È stato invece irrilevante il numero delle ispezioni svolte.

Generalmente l'organo di revisione si è avvalso del personale e delle dotazioni strumentali dei servizi finanziari.

Per gli Enti della 8^a classe sono stati svolti regolarmente verifiche ordinarie di cassa, sulla gestione delle entrate e delle spese, sugli adempimenti fiscali, sugli acquisti di beni e servizi, sulla completezza della documentazione; controlli sulle attività degli agenti contabili, sulla correttezza delle procedure di acquisizione delle entrate, di impegno, liquidazione e pagamento spese, sulla permanenza degli equilibri generali di bilancio, sui contratti collettivi decentrati, sul rispetto dei vincoli del patto di stabilità interno, nonché la vigilanza sugli albi dei beneficiari di provvidenze economiche, sulla rendicontazione dei contributi straordinari ricevuti, sulla corretta programmazione del fabbisogno del personale e sono stati infine espressi pareri sulle proposte di bilancio del bilancio annuale previsione e di quello pluriennale.

L'organo di revisione ha inoltre partecipato regolarmente nella generalità dei casi alle sedute del consiglio dell'Ente.

Il numero delle ispezioni svolte è trascurabile.

Tra gli elementi di rilievo in genere esaminati dall'organo di revisione riguardo alle metodologie applicate dall'Ente per garantire il rispetto del patto di stabilità interno, sono stati quasi costantemente evidenziati il rispetto del divieto di assunzione del personale a tempo indeterminato ed il contenimento della spesa per il personale a tempo indeterminato. I revisori dei conti hanno vigilato perché fossero rispettati gli obiettivi previsti dalla finanziaria 2002¹⁶⁹ anche attraverso la riduzione della velocità dei pagamenti e l'aumento della velocità delle riscossioni effettuate nell'ultimo trimestre.

Generalmente l'organo di revisione si è avvalso del personale e delle dotazioni strumentali dei servizi finanziari.

Per gli Enti della 9^a e 10^a classe sono stati svolti regolarmente verifiche ordinarie di cassa sulla gestione delle entrate e delle spese, sugli adempimenti fiscali, sugli acquisti di beni e servizi, sulla completezza della documentazione; controlli sulle attività degli agenti contabili, sulla correttezza delle procedure di acquisizione delle entrate, di impegno, liquidazione e pagamento spese, sulla permanenza degli equilibri generali di bilancio, sui contratti collettivi decentrati, sul rispetto dei vincoli del patto di stabilità interno, nonché la vigilanza sugli albi dei beneficiari di provvidenze economiche, sulla rendicontazione dei contributi straordinari ricevuti, sulla corretta programmazione del fabbisogno del personale, sull'attività contrattuale e sulla esecuzione di opere pubbliche e sono stati infine espressi pareri sulle proposte di bilancio del bilancio annuale previsione e di quello pluriennale.

Sono stati inoltre espressi pareri su proposte di bilancio di previsione e bilancio pluriennale.

L'attività ispettiva è stata pressoché irrilevante.

Anche nell'ambito di questa classe demografica, generalmente l'organo di revisione si è avvalso del personale e delle dotazioni strumentali dei servizi finanziari.

Gli organi di revisione in pochi casi hanno evidenziato elementi di rilievo circa le metodologie applicate dagli Enti per garantire il rispetto del patto di stabilità interno.¹⁷⁰

¹⁶⁹ si tratta del limite al disavanzo finanziario, come computato ai sensi del comma 1 dell'articolo 28 della l. 23/12/1998, n.448, non superiore a quello dell'anno 2000 aumentato del 2,5%; limite alla crescita delle spese correnti, per l'anno 2002, rilevanti per il calcolo del disavanzo finanziario di cui al comma 1, non superiori all'ammontare degli impegni assunti nell'anno 2000 aumentati del 6 per cento; i pagamenti per le spese correnti, rilevanti ai fini del calcolo del disavanzo finanziario, non superiori all'ammontare dei pagamenti effettuati nel 2000 aumentati del 6%.

¹⁷⁰ Si veda il riquadro dedicato al patto di stabilità per il 2003.

Per gli Enti della 11^a classe sono stati svolti regolarmente verifiche ordinarie di cassa sulla gestione delle entrate e delle spese, sugli adempimenti fiscali, sugli acquisti di beni e servizi, sulla completezza della documentazione; i controlli sulle attività degli agenti contabili, sulla correttezza delle procedure di acquisizione delle entrate, di impegno, liquidazione e pagamento spese, sulla permanenza degli equilibri generali di bilancio, sui contratti collettivi decentrati, sul rispetto dei vincoli del patto di stabilità interno, nonché la vigilanza sugli albi dei beneficiari di provvidenze economiche, sulla rendicontazione dei contributi straordinari ricevuti, sulla corretta programmazione del fabbisogno del personale, sull'attività contrattuale e sulla esecuzione di opere pubbliche e sono stati infine espressi pareri sulle proposte di bilancio del bilancio annuale previsione e di quello pluriennale.

Tra gli elementi di rilievo riscontrati dall'organo di revisione sulle metodologie applicate dall'Ente per garantire il rispetto del patto di stabilità interno, sono stati in genere evidenziati:

- il monitoraggio continuo del flusso temporale degli impegni e dei pagamenti,
- la fissazione dell'importo del fondo di riserva nel limite massimo consentito dalla legge.

Per quanto concerne le Province:

- la segnalazione al vertice dell'amministrazione provinciale dei provvedimenti necessari al fine di rispettare il patto di stabilità.¹⁷¹

Attività di controllo sulle società partecipate dagli Enti territoriali

Nel corso della classificazione e della consultazione della documentazione fornita dagli Enti territoriali, si è potuto constatare che un numero rilevante di Enti detiene partecipazioni al capitale di società di servizi pubblici. Da ciò nasce l'esigenza oggettiva che le attività di controllo sulla regolarità amministrativo-contabile poste in essere dal collegio di revisione, siano estese agli aspetti finanziari delle relazioni che l'Ente locale intrattiene con le aziende e con le società, nonché agli aspetti gestionali in genere, al fine di garantire anche in tale ambito la legittimità, l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa svolta dall'Ente pubblico.

La particolare rilevanza della materia, anche dal punto di vista del regime delle responsabilità connesse, è stata resa evidente anche da due recenti pronunce della Corte di cassazione, in sede di regolamento di giurisdizione, con le quali la Corte ha statuito che rientrano nella giurisdizione della Corte dei conti i giudizi sulla responsabilità amministrativa, sia degli amministratori di società a partecipazione pubblica locale (Corte di cassazione, Sezioni unite, ord. 26 febbraio 2004, n. 3899), sia degli amministratori e dipendenti di Enti pubblici economici (Corte di cassazione, Sezioni unite, ord. 22 dicembre 2003, n. 19667).

In termini di fatto, pur intervenendo l'organo di revisione in tali ambiti, in alcuni casi soltanto si ha notizia dello svolgimento di analisi quantitative, con indicazioni relative al numero di controlli effettuati sulle stesse società.

In particolare, numerosi Enti prevedono nei propri regolamenti e/o statuti, il rilascio, da parte dell'organo di revisione, di pareri sulla partecipazione al capitale delle società, mentre in pochi casi è previsto il rilascio di pareri sulle manovre di spesa delle stesse e sull'adeguatezza delle operazioni finanziarie effettuate tra l'Ente locale e le società partecipate o collegate.

Ancora ridotto è stato il numero di Enti che prevedono nel proprio statuto le verifiche delle partecipazioni finanziarie e quelle delle spese di investimento, residui e finanziamenti operativi con tali società.

Di rilevante importanza, la costituzione nell'amministrazione di Comuni di grandi dimensioni, di un'apposita unità di coordinamento con le aziende pubbliche e con le società partecipate in genere. Mediante tali uffici gli Enti possono disporre di una completa conoscenza dei rapporti con le strutture partecipate, effettuare più corrette valutazioni dei criteri gestionali adottati dalle partecipate, dei risultati da esse conseguiti e degli effetti sul bilancio dell'Ente

¹⁷¹ Nell'ambito delle Province autonome, si evidenzia che l'esternalizzazione dei servizi con il relativo trasferimento del personale alla società di nuova costituzione ha consentito all'amministrazione di rispettare agevolmente i limiti prefissati dalla disciplina legislativa e contrattuale di riferimento per l'anno 2002 rispetto all'anno 2000.

partecipante ed adottare tempestivamente i provvedimenti necessari alla salvaguardia degli equilibri di bilancio.

Tale previsione organizzativa, indubbiamente efficace per facilitare le relazioni ed il buon andamento della gestione delle attività svolte attraverso le società partecipate, sarebbe auspicabile in tutti i casi di partecipazioni rilevanti degli Enti.

Considerazioni finali

L'indagine ha rappresentato un importante momento conoscitivo dei reali assetti organizzativi e di funzionamento degli organismi di revisione amministrativo-contabile operanti nell'ambito del sistema dei controlli interni degli Enti territoriali.

Il materiale raccolto e le considerazioni svolte dagli stessi Enti costituiscono un punto di partenza per ulteriori attività di studio, riflessione e propositive per una migliore funzionalità del sistema.

Dall'analisi sono emersi alcuni elementi rilevanti:

- molti Enti devono ancora attivare idonee procedure contabili per la compilazione e la tenuta degli inventari e quindi non dispongono di rilevazioni sistematiche ed aggiornate della effettiva consistenza del loro patrimonio;
- sussiste l'esigenza di approfondire i risultati dell'analisi del patrimonio, anche per comprendere meglio le capacità reali di indebitamento degli Enti. Non mancano tuttavia esperienze significative in corso, anche se non molto diffuse;
- l'estensione del controllo dell'organo di revisione al settore delle manovre di spesa degli Enti e la valutazione di adeguatezza delle operazioni finanziarie effettuate e le società partecipate o collegate sono ancora poco diffuse;
- non tutti gli Enti prevedono la partecipazione dei membri del collegio alle riunioni del nucleo di valutazione: sembra anzi che tale previsione riguardi prevalentemente gli Enti di dimensioni demografiche minori;
- esiste una gamma di situazioni ampiamente differenziata riguardo ai raccordi tra l'organo di revisione interna e l'organo competente in materia di controllo di gestione in senso stretto. Ciò evidentemente anche per il non omogeneo sviluppo delle procedure per lo svolgimento delle attività relative appunto al controllo di gestione;
- gli stessi Enti, come è dato rilevare dalla documentazione allegata ai rendiconti, auspicano un ricorso maggiore e possibilmente sistematico alla integrazione delle attività degli organi competenti in materia di controllo interno. In particolare appare importante e viene sottolineata l'esigenza di una implementazione delle attività di auditing, necessariamente e strutturalmente collegate con l'attività del collegio di revisione;
- appare poco diffusa la consapevolezza della necessità di integrare le procedure e le modalità di controllo proprie dell'ente pubblico con la strumentazione e con l'esperienza, di prevalente matrice privatistica, delle valutazioni della redditività aziendale, cioè delle situazioni economica, finanziaria e patrimoniale, evidenziando la composizione delle fonti e degli impieghi;
- in termini preventivi rispetto allo svolgimento delle attività di controllo, esistono ancora ampi margini di sviluppo delle potenzialità di strumenti di innovazione e semplificazione amministrativa, quali in particolare la conferenza facoltativa dei servizi dell'Ente territoriale. Si tratta di acquisire come dato culturale la logica funzionale della collaborazione fra servizi dello stesso Ente e fra Enti diversi e della prevenzione delle potenziali situazioni di contrasto. Ciò comporta l'esigenza di estendere le materie nelle quali si fa ricorso alla conferenza e di prevedere l'utilizzazione dello strumento in una dimensione più ampia di quella prevista come obbligatoria dalla legge;
- è ancora ampiamente da conoscere e regolamentare, dal punto di vista delle esigenze di controllo, il quadro dei rapporti dell'Ente territoriale con le strutture collegate e dall'Ente stesso partecipate (aziende speciali e società miste per l'esercizio di servizi pubblici locali),

vera frontiera dei rapporti pubblico-privati e terreno di sviluppo di importanti novità istituzionali e funzionali.

Un cenno infine deve necessariamente essere fatto ai possibili sviluppi delle competenze attribuite ai vari organismi preposti ai controlli degli Enti locali e territoriali.

Con la riforma del titolo V della Costituzione, il principio di sussidiarietà è stato “eletto” come procedimento necessario quando si debba raggiungere un’intesa tra Stato e Regioni per perseguire interessi di rilievo nazionale. Nella sentenza della Corte Costituzionale n. 303 del 2003, la sussidiarietà viene poi vista come uno strumento unificante per garantire l’unitarietà giuridica ed economica della Repubblica, attuandosi attraverso interventi sostitutivi, pur sempre nel rispetto del principio di proporzionalità e leale collaborazione.

In tale contesto deve pertanto ricollocarsi il ruolo di controllo affidato alla Corte dei conti che, nel pieno rispetto dell’autonomia degli Enti, deve continuare a rappresentare lo strumento per assicurare un coordinamento dei controlli ed interloquire con il Parlamento.

Tale opera di coordinamento consente e deve consentire la definizione di metodologie, e di linee comuni di indirizzo nel controllo successivo sulla gestione, soprattutto per effettuare quei raffronti e quelle comparazioni che contraddistinguono le indagini comuni a più ambiti territoriali.

Fra queste, appare fondamentale la stretta correlazione fra orientamento in senso federalista e autonomistico del sistema ed esigenza di coordinamento nel sistema dei controlli sulla gestione.

Per la migliore operatività dei controlli interni degli Enti locali, ed in particolare per la migliore operatività dell’organo dei revisori, può rivelarsi determinante un più stretto rapporto tra la Corte dei conti ed i Collegi dei revisori, anche per facilitare l’individuazione delle forme possibili di coordinamento fra le varie strutture dedicate al controllo e per lo sviluppo armonico dei principi di autonomia normativa e organizzativa degli Enti territoriali in tema di disciplina e organizzazione dei controlli interni.

PARTE III

FENOMENI INCIDENTI SUGLI EQUILIBRI DI BILANCIO

9 Situazioni debitorie fuori bilancio

Nozione e disciplina normativa

Il debito fuori bilancio può concettualmente definirsi quale obbligazione propria dell'Ente, o comunque ad esso riconducibile, per la quale non si è provveduto ad attivare le procedure che disciplinano l'effettuazione delle spese. In particolare, non è stato perfezionato il relativo impegno contabile sull'esercizio di competenza; mancando l'impegno, il debito non trova alcuna rappresentazione nelle scritture in cui si concretizza la gestione del bilancio.

Esso è quantomeno indizio di una irregolarità di gestione, ancora più grave se deriva dalla conoscenza di carenze di fondi di bilancio.

Si tratta di partite non conosciute dal bilancio che costituiscono una violazione al principio di veridicità, perché i dati del conto non registrano le passività che da queste derivano.

Sostanzialmente in molti casi ci si trova di fronte a sicuri fattori, non più solo potenziali, di destabilizzazione degli equilibri di bilancio.

È per questo che il legislatore ha accomunato i debiti fuori bilancio al disavanzo di amministrazione, mostrando verso entrambi i fenomeni un accentuato disfavore (artt. 193 e 227 TUEL).

Già l'articolo 1 bis -comma 3- del d.l. n. 318/86 convertito in legge 488/86 imponeva agli amministratori l'obbligo di adottare provvedimenti per il riequilibrio della gestione qualora il conto consuntivo "si chiuda con un disavanzo d'amministrazione o rechi l'indicazione di debiti fuori bilancio" e l'articolo 28 del d.l. 359/87 convertito in legge 440/87 attribuiva alla Corte dei conti il compito di esaminare "la gestione di tutti gli enti i cui consuntivi si chiudano in disavanzo ovvero rechino l'indicazione di debiti fuori bilancio".¹⁷²

Ancora, pur mantenendo la concezione del debito fuori bilancio quale elemento estraneo e patologico rispetto alla gestione, ritenuto di dover comunque porvi rimedio, con gli articoli 23 e 24 del d.l. n. 66/89 convertito in legge n. 144/89, venivano disciplinate le tipologie di spesa la cui riferibilità all'Ente poteva dar luogo al loro riconoscimento, nonché i tempi ed i modi per il loro finanziamento.

Storicamente è poi interessante ricordare che l'entrata in vigore della legge sulle autonomie locali (n. 142/1990), con la disciplina posta dall'articolo 55, comma 5, che aveva previsto la possibilità di assumere impegni giuridicamente validi solo in presenza della loro copertura finanziaria, aveva reso necessaria una sanatoria per la regolarizzazione dei debiti fuori bilancio antecedentemente formati con colpa o addirittura con dolo di amministratori o funzionari. Sanatoria introdotta con l'articolo 12 bis del d.l. n. 6/91 convertito in legge n. 80/91; norma che, peraltro, sostanzialmente riconosceva la fisiologicità del fenomeno dei debiti fuori bilancio limitata però a specifiche tipologie di spese caratterizzate tutte dall'assenza del concorso nella loro formazione di interventi o decisioni di amministratori o dipendenti dell'Ente. In buona sostanza quelle tipologie corrispondevano alle prime quattro individuate ora dal vigente articolo 194, comma 1, del TUEL alle lettere:

- a) sentenze esecutive;
- b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purchè sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;

¹⁷² Il numero degli Enti in disavanzo è, per esercizio, di qualche decina, quello degli Enti con debiti fuori bilancio oscilla dai 1500 ai 2000.

- c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;
- d) procedure espropriative o di occupazione di urgenza per opere di pubblica utilità.

La ricorrenza di queste fattispecie comporta l'obbligo del riconoscimento della legittimità del debito e del suo contestuale finanziamento. Solitamente ciò avviene, ma non necessariamente, contestualmente alla verifica della permanenza degli equilibri di bilancio e (a parte l'ipotesi, peraltro rara, in cui l'Ente preveda già in bilancio stanziamenti finalizzati a preconstituire la copertura di debiti fuori bilancio) questa non può che essere assicurata con i mezzi a disposizione al momento del riconoscimento.

Peraltro, le ipotesi di debiti fuori bilancio sanabili non si esauriscono in quelle sopraindicate. Il citato vigente articolo 194, comma 1, del TUEL individua alla lettera e) l'ulteriore fattispecie della "acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'Ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza".

La previgente normativa, invece (citato articolo 12 bis legge 80/91 e poi articolo 37, comma 1 lettera e) del d.lgs. n. 77/95), individuava l'ipotesi residuale di "fatti e provvedimenti ai quali non hanno concorso, in alcuna fase, interventi o decisioni di amministratori, funzionari o dipendenti dell'ente".

Quest'ultima disciplina, sicuramente rigorosa, fondata sul presupposto della riconoscibilità di un debito solo se originato fuori dalla volontà della struttura politica o burocratica, veniva poi mitigata -su spinta giurisprudenziale- con l'introduzione di criteri correttivi consistenti nell'utilità della spesa e nell'arricchimento che da essa consegue per l'Ente (articolo 5 del d.lgs. n. 342/1997 sostitutivo dell'art.37, 1° comma lettera c) d.lgs. n. 77/1995 citato - riprodotto ora nell'art. 194, comma 1 lettera e), del vigente TUEL).

Pertanto, una spesa, anche se irrualmente effettuata, purchè abbia soddisfatto esigenze fondamentali dell'Ente e nei limiti del valore acquisito al patrimonio, costituisce debito fuori bilancio suscettibile di riconoscimento.

Consegue logicamente che, per la spesa non sanabile, il rapporto di obbligazione permane tra il privato fornitore e l'amministratore o dipendente dell'ente (art. 191, comma 4 TUEL).

Ritornando alla copertura dei debiti fuori bilancio, come già accennato, questa non può che essere assicurata con i mezzi a disposizione al momento del riconoscimento. La disciplina è posta dagli articoli 193, comma 3 e 194, comma 3 del TUEL per la quale possono essere utilizzate, per l'anno in corso e per i due successivi, tutte le entrate e le disponibilità ad eccezione di quelle vincolate per legge a specifica destinazione e di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti. In via eccezionale in assenza di altre risorse è consentito anche il ricorso all'indebitamento.¹⁷³

Deve comunque ritenersi sempre prioritario l'utilizzo dell'eventuale avanzo di amministrazione (art.187, 2° comma TUEL).

Ciò discende dalla natura stessa dei debiti fuori bilancio che si traducono, nella maggioranza dei casi, in passività di esercizi precedenti e che, se fossero stati conosciuti al momento della loro formazione, avrebbero concorso alla determinazione del risultato di quell'esercizio. È logico, quindi, che l'utilizzo dell'avanzo per coprire debiti fuori bilancio appaia come corretta operazione di rettifica dei risultati di esso.

L'articolo 119 della Costituzione, nel testo riformato dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n.3, vieta agli Enti locali il ricorso all'indebitamento per spese che non siano di investimento.

La nuova disposizione costituzionale ha reso indispensabile l'adeguamento delle norme che consentivano, anche solo in via eccezionale, il ricorso all'indebitamento per la copertura indifferenziata dei debiti fuori bilancio che riguardassero spese sia di investimento che di parte corrente. Così:

¹⁷³ Vedasi prosieguito.

- con l'articolo 27, comma 14, della legge n. 448 del 2001 (finanziaria per il 2002) si è confermata la facoltà per gli Enti locali di ricorrere alla contrazione di mutui per il ripiano dei disavanzi di esercizio delle aziende di trasporto pubblico locale, limitatamente ai disavanzi risultanti dai bilanci delle predette aziende relativi agli esercizi 2000 e precedenti;
- con il successivo articolo 41, comma 4, la facoltà di ricorrere a mutui per finanziare debiti fuori bilancio relativi a spese di parte corrente è limitata a quelli maturati prima dell'entrata in vigore della citata legge costituzionale n. 3 del 2001 (9 novembre 2001);
- con l'articolo 23, comma 5, della legge n. 289 del 2002 (finanziaria per il 2003) è stato posto l'obbligo della trasmissione dei provvedimenti di riconoscimento di debito alla competente Procura regionale della Corte dei conti e col successivo articolo 30, comma 15, sono state previste conseguenze sanzionatorie per le ipotesi di violazione del precetto costituzionale.

Infine, la recente legge 24 dicembre 2003 n. 350 (finanziaria per il 2004) ha dato risposta per una univoca definizione dei concetti di indebitamento e di spesa di investimento in ordine alla quale ultima appare di precipuo interesse, la disposizione del comma 19 dell'articolo 3 che espressamente pone il divieto agli Enti locali di ricorrere all'indebitamento per il finanziamento di conferimenti rivolti alla ricapitalizzazione, di aziende o società, finalizzata al ripiano di perdite, ipotesi che ha costituito una fattispecie ricorrente nel riconoscimento dei debiti fuori bilancio.

L'indagine della Sezione: l'indebitamento a copertura delle partite extrabilancio nel 2002

L'indagine svolta dalla Sezione si è proposta di verificare l'andamento del fenomeno nelle Amministrazioni provinciali e nei Comuni mettendo a raffronto i dati, dell'anno 2002 e del 2001, riguardanti i riconoscimenti deliberati, i ripiani con impegno sul bilancio d'esercizio e sui due successivi, le tipologie dei debiti e le risorse utilizzate per la copertura. A questo fine è stato utilizzato un questionario che, inviato all'universo dei Comuni e delle Province con obbligo di compilazione e di ritorno anche in ipotesi negativa, ha consentito di attingere le notizie e i dati necessari. Gli Enti che hanno risposto all'indagine sono stati 8.110 su 8.201. Nel volume secondo degli allegati è pubblicato l'elenco degli Enti inadempienti (prospetto n. 454).

È stato poi selezionato un campione più ristretto costituito dagli Enti che per la copertura hanno fatto ricorso all'indebitamento per importi superiori ai 500.000 euro. Si è trattato di n. 78 Enti per i quali sono state esaminate le deliberazioni di riconoscimento adottate ai sensi degli artt. 193 e 194 del TUEL, al fine di accertare il rispetto del principio costituzionale che limita il ricorso all'indebitamento alle sole spese di investimento, e se i Consigli comunali si fanno carico di una effettiva verifica dell'utilità pubblica delle spese riconosciute, con riferimento soprattutto agli oneri aggiuntivi (interessi, rivalutazione, risarcimenti...).

Debiti fuori bilancio riconosciuti nel 2002

Nell'anno 2002 il numero degli Enti interessati al fenomeno è stato di 1.999; i debiti riconosciuti sono ammontati a 666,059 milioni di euro (prospetto n.1). Le Amministrazioni provinciali coinvolte sono 41 per un totale di riconoscimenti pari a 28,444 milioni di euro. I Comuni più coinvolti, per il valore assoluto dell'importo, sono stati quelli della 7^a e 11^a classe demografica, i meno, quelli della classe 0 e 1^a. La classe demografica che presenta il maggior numero di Comuni coinvolti è la 5^a seguita dalla 4^a (395 e 329) mentre la 10^a e l'11^a, con 3 e 5 Enti, presentano il minore affollamento.

Le Regioni, i cui Enti locali di appartenenza presentano gli importi maggiori, sono la Campania -151,662 milioni di euro e 296 Enti coinvolti- la Sicilia -135,914 milioni di euro e 263 Enti coinvolti- il Lazio -68,291 milioni di euro e 154 Enti coinvolti.

Le Regioni con gli Enti che presentano gli importi minori sono la Valle d'Aosta (40.770 euro e 7 Enti coinvolti) e il Friuli Venezia Giulia (1,667 milioni di euro e 48 Enti coinvolti).¹⁷⁴

¹⁷⁴ Le considerazioni appena svolte in ordine all'incidenza per classe demografica e per Regione vanno apprezzate tenuto conto della diversità di numero di enti e di popolazione ricadenti nei vari ambiti.

Volendo, ora, rapportare — escluse le Province — i debiti fuori bilancio riconosciuti alla popolazione residente negli Enti locali coinvolti, per Regioni e per classi demografiche (prospetto n.2), risulta che le Regioni con il più alto valore di debiti fuori bilancio riconosciuti per abitante sono l'Emilia Romagna (62,56 euro/ab.), la Sicilia (34,11 euro/ab.), la Campania (31,61 euro/ab) e la Sardegna (24,18 euro/ab.). Quelle con il più basso valore per abitante, sono la Valle d'Aosta 5,35 euro/ab. e il Friuli Venezia Giulia 5,73 euro/ab.

I Comuni con il valore per abitante più elevato sono quelli della classe 0 (77,74 euro/ab.) e della classe 1^a (41,06 euro/ab.).

Il valore medio per i Comuni è di 21,80 euro/ab. mentre per le Province è di 1,17 euro/ab., per quest'ultime il più alto valore (3,52 euro/ab) è della regione Puglia.

Se si vuole, invece, riferire il dato globale dei debiti fuori bilancio riconosciuti all'intera popolazione nazionale il risultato è di 11,68 euro/ab.

Debiti fuori bilancio riconosciuti nel 2001 e nel 2002. Raffronti

Può innanzitutto rilevarsi che (prospetto n.3), a fronte di un leggero aumento (4,18%) del numero degli Enti coinvolti (1.999 invece dei 1.917 dell'anno precedente), l'importo dei debiti fuori bilancio riconosciuti è cresciuto in misura più significativa (14,83%) portandosi a 666,059 milioni di euro dai 550,060 milioni di euro dell'anno 2001. Il carico medio per abitante, riferito ai soli Comuni coinvolti, passa dai 17,84 euro del 2001 ai 21,80 del 2002, con un aumento del 21,91% (prospetto n.2).

La distribuzione per classi demografiche, come già rilevato in precedenti relazioni, appare incostante. Infatti mentre rimangono molto elevati gli importi della 7^a classe, si rilevano modificazioni altalenanti nelle altre.

È significativo il dato relativo alle Province che nel 2002, rispetto al 2001, è quasi pari per il numero degli Enti coinvolti (41 invece di 39) mentre per gli importi dei debiti riconosciuti (28,444 milioni di euro invece di 38,764) diminuisce del 26,62%.

La Campania e la Sicilia si confermano le Regioni con gli importi più elevati mentre la Toscana, il Lazio e l'Emilia Romagna tornano a mostrare valori significativi.

Il dato per abitante, riferito all'intera popolazione nazionale, è aumentato da 10,22 euro/ab. nel 2001 a 11,68 nel 2002.

Allora, ciò che può riscontrarsi, a parte una certa oscillazione fisiologica dei dati globali, è l'assenza di continuità nella imputazione alle varie categorie (classi demografiche) degli Enti mentre appare, nel dato per Regione, la persistenza di valori elevati sopra la media nell'area meridionale e, per il restante, essere molto fluida l'imputazione.

Debiti fuori bilancio riconosciuti nel 2002. Il ripiano

Le disposizioni degli artt. 193 (commi 2 e 3) e 194 (comma 2) del TUEL, che disciplinano il ripiano dei debiti fuori bilancio, consentono, oltre alla possibilità di procedere all'impegno contabile degli stessi sull'esercizio in corso, anche quella di programmare, attraverso il bilancio pluriennale, l'impegno sui due esercizi successivi.

Si definiscono, quindi, per tecnica legislativa "ripianati" i debiti fuori bilancio la cui copertura finanziaria ed il cui conseguente impegno contabile è effettuato a carico dell'esercizio in cui avviene il loro riconoscimento e/o sui due esercizi successivi.

Peraltro, non è di poco momento tenere distinti i ripiani a carico dell'esercizio in corso dagli altri, perché ciò è determinante al fine di riconoscere cessata la qualità di "fuori bilancio" (annuale) di un debito. Ciò nel senso proprio del termine che impone l'avvenuto atto giur-contabile di impegno a carico dell'esercizio cui quel bilancio fa riferimento e nelle cui scritture contabili trova rappresentazione. Ciò premesso, i debiti fuori bilancio ripianati ai sensi dell'art.193 TUEL (prospetto n.4) — a carico dell'esercizio in corso più i due anni successivi — ammontano a 664,602 milioni di euro pari al 99,78% dei riconoscimenti. Il rimanente è costituito da debiti per i quali è stata prevista una rateizzazione oltre il triennio o, addirittura, nessuna copertura.

Fra i ripianati, quelli gravanti sull'esercizio 2002 ammontano a 619,145 milioni di euro, pari al 92,96% dell'intero importo dei riconosciuti, quelli sull'esercizio 2003 a 39,332 milioni di euro, pari al 5,91%, quelli sull'esercizio 2004 a 4,567 milioni di euro, pari allo 0,69%.

Infine, i non ripianati sono risultati 1,556 milioni di euro, pari allo 0,22% (prospetto n.452 del volume degli allegati).

È ancora di interesse proseguire l'analisi rilevando il dato globale dell'impegno contabile operato sull'esercizio 2002 in relazione ai debiti riconosciuti nello stesso anno e a quelli riconosciuti negli anni precedenti ma rimasti fuori bilancio.

Il prospetto n.5 ne dà contezza: l'importo è di 641,615 milioni di euro di cui 619,145 di provenienza 2002 e 22,469 di provenienza pregressa.

Quest'ultimo importo rappresenta (prospetto n.6) l'81,01% dei debiti riconosciuti negli esercizi precedenti e non ancora impegnati al 31 dicembre 2001.

Sicché, il dato globale relativo ai debiti riconosciuti e non ancora impegnati al 31 dicembre 2002 è costruibile (prospetto n.7) aggregando quelli di provenienza pregressa (5.265.673 euro) con quelli di provenienza 2002 (46.913.998 euro) e rappresenta, per un importo pari a 52.179.671 euro, il dato relativo ai debiti riconosciuti e rimasti fuori bilancio al 31 dicembre 2002.

Tipologia dei debiti fuori bilancio

L'analisi dei contenuti delle delibere adottate dagli Enti e dei dati forniti in risposta al questionario ha consentito di individuare le tipologie di debito così come previste dall'art. 194 del TUEL, a seconda della diversa causa genetica (prospetto n.8).

I debiti fuori bilancio, che sono derivati da sentenze passate in giudicato o sentenze immediatamente esecutive, rappresentano il 53,79% del totale per un ammontare di 357,640 milioni di euro (nel 2001 339,640 milioni pari al 58,56%).

Le Regioni in cui questa tipologia è più presente sono quelle dell'area meridionale: la Campania (86,543 milioni), la Sicilia (83,073 milioni), il Lazio (46,642 milioni), la Puglia (36,293 milioni). Anche la Calabria e la Lombardia esprimono valori significativi pari, rispettivamente, a 17,756 e 16,424 milioni di euro.

Per quanto riguarda i debiti fuori bilancio derivanti dalla copertura dei disavanzi di consorzi, aziende speciali ed istituzioni, il loro ammontare è pari a 12,319 milioni di euro, con una incidenza sul totale dell'1,85% (nel 2001: 16,3 milioni pari al 2,81%).

Tale tipologia è presente soprattutto in Campania (8,296 milioni), Sicilia (2,343 milioni) e Toscana, la quale ultima si riconferma, anche nel 2002, con valori apprezzabili (723.000 euro).

Per la ricapitalizzazione di società costituite per la gestione di servizi pubblici, i debiti fuori bilancio riconosciuti ammontano a 1,028 milioni di euro, pari allo 0,15% del totale (nel 2001: 5,578 milioni pari allo 0,96%). La Campania è il solo ambito regionale che mostra valori significativi con un importo di 672.297 euro, che rappresenta il 65% della specifica tipologia.

I debiti fuori bilancio riconosciuti per procedure espropriative o di occupazione di urgenza rappresentano il 10,50% del totale, per un ammontare complessivo di 69,943 milioni di euro e si rilevano soprattutto negli Enti della Sicilia (15,300 milioni di euro), Campania (12,444 milioni di euro), Toscana (10,935 milioni di euro) e Lazio (8,264 milioni di euro).

Con il d.lgs. n. 342/1997 era stata prevista la possibilità di riconoscere debiti per l'acquisizione di beni e servizi, anche in ipotesi di violazione delle regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese, purché nei limiti dell'utilità derivata all'Ente nell'espletamento di proprie pubbliche funzioni e servizi di competenza.

La disposizione è stata, poi, trasfusa nel vigente art.149, 1° comma, lett. e) del TUEL¹⁷⁵.

L'incidenza della sopraindicata tipologia sul totale dei debiti fuori bilancio riconosciuti è stata del 33,70%, per un importo di 223,764 milioni di euro e rappresenta, assieme a quella delle sentenze esecutive, ben l'87,5% del totale. Al fenomeno sono stati interessati soprattutto gli Enti

¹⁷⁵ Vedasi la 2ª pagina del paragrafo 9 -.

dell'Emilia Romagna (56,138 milioni), della Campania (43,612 milioni), della Sicilia (35,197 milioni), della Toscana (20,368 milioni) e della Puglia (13,402 milioni).

Copertura dei debiti fuori bilancio

L'art. 193 del TUEL disciplina la salvaguardia degli equilibri di bilancio e stabilisce, al comma 1, che gli Enti locali devono rispettare, durante la gestione e nelle variazioni di bilancio, il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio. Il secondo comma dello stesso articolo detta le modalità e i tempi per la realizzazione dell'obiettivo. Almeno una volta l'anno, entro il 30 settembre, l'organo consiliare deve provvedere ad effettuare, con un apposito provvedimento, la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi per verificare che l'erogazione delle spese e l'acquisizione delle risorse relative a ciascun programma procedano secondo quanto indicato nel bilancio di previsione. In occasione di tale verifica l'organo consiliare deve accertare se i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di amministrazione o di gestione, per squilibrio nella gestione di competenza ovvero in quella dei residui e, in caso affermativo, deve adottare le misure necessarie a ripristinare il pareggio. Con il medesimo provvedimento l'Ente, sempre al fine di garantire gli equilibri generali di bilancio, dovrà adottare gli interventi necessari per il ripiano dei debiti fuori bilancio riconosciuti.

Per il riequilibrio di bilancio possono essere utilizzate, per l'anno in corso e nei due anni successivi, tutte le entrate, escluse quelle provenienti da mutui o aventi specifica destinazione per legge.¹⁷⁶

Ciò premesso, al fine di avere conoscenza delle decisioni assunte dal Consiglio per il ripiano e per la individuazione delle risorse occorrenti a finanziare i debiti fuori bilancio riconosciuti dagli Enti, ci si è avvalsi delle indicazioni inserite nei provvedimenti adottati ai sensi degli artt. 193 e 194 del TUEL, nonché delle notizie e dei dati forniti in risposta al questionario.

I risultati sono contenuti nel prospetto n.9.

Appare così il ricorso all'avanzo di amministrazione per il 40,78%, alla alienazione di beni per il 3,75%, ai mutui della Cassa DD.PP. per il 27,80%, a mutui di altri istituti bancari per il 4,33%, ad altre risorse specificatamente individuate per il 3,51% e a generiche disponibilità del bilancio di parte corrente per il 19,82%.

È di interesse rilevare come nel 2002 il ricorso all'indebitamento e quindi ai mutui della Cassa Depositi e Prestiti e a quelli concessi da altri istituti sia sceso dal 34,29% del 2001 al 32,13% del 2002. Il dato che rileva solo un modesto scostamento mostra che ancora non si manifesta l'effetto della novella costituzionale che limita l'indebitamento ai soli investimenti. Ciò discende dal fatto che si è in presenza, nella specie, di debiti maturati antecedentemente alla novella stessa.¹⁷⁷

Debiti fuori bilancio. Incidenza sulla finanza locale

È sicuramente di interesse verificare l'incidenza percentuale del fenomeno sul dato della finanza locale per riportare, come si suole dire in dottrina, ad effettività i dati che appaiono dai documenti contabili: operazione certamente non semplice, ma sicuramente possibile nel limite che si va a chiarire. Quest'anno la Sezione riferisce sull'andamento della finanza locale aggregando e raffrontando i dati di Province e Comuni con popolazione superiore a 8.000 abitanti, per gli anni 2001 e 2002. Si è allora ricavato, per questo campione di Enti, il dato costituito dai debiti fuori bilancio, riconosciuti e non impegnati al 31 dicembre 2001, più quelli riconosciuti nel corso del 2002. Questo dato rappresenta, per quegli Enti, la situazione debitoria sicuramente esistente al 31 dicembre 2001 e non espressa nella contabilità di chiusura di quell'esercizio. Si è raffrontato questo dato con quello degli stessi Enti relativo alle entrate correnti accertate alla fine del 2001 (prospetto n.10). Si sono scelte le entrate correnti per la

¹⁷⁶ Vedasi al riguardo, per una maggiore analisi della disciplina, il paragrafo 9.

¹⁷⁷ Vedasi al riguardo il paragrafo 9.1.

significatività che l'impatto di queste poste debitorie avrebbe avuto sul saldo della parte corrente se, invece di essere "fuori bilancio", fossero state in bilancio.

Il dato emerso è che queste poste debitorie inesprese rappresentano l'1,36% (1,35% l'anno precedente) delle entrate correnti accertate. Questo è il valore percentuale di rettifica che l'analisi dei debiti fuori bilancio consente di fare sui dati dei documenti contabili ufficiali. Il dato rilevato a livello nazionale raggiunge, poi, i valori più elevati in Sicilia (3,63%), Campania (3,37%), Sardegna (2,36%) e Puglia (2,22%). Rimane su valori inferiori alla media negli Enti locali delle altre Regioni, fino quasi ad annullarsi in Trentino Alto Adige (0,01%).

9.1 Indebitamento a copertura delle partite extrabilancio nel 2002

Si è già detto della disciplina che condiziona il ricorso all'indebitamento per la copertura dei debiti fuori bilancio riferendo, altresì, dell'indagine programmata dalla Sezione su un ristretto numero di Enti (78), che hanno fatto ricorso all'indebitamento per importi superiori a 500.000 euro. Il fine è di accertare il rispetto del principio costituzionale che limita l'utilizzo di tale strumento per i soli investimenti, nonché se i consigli comunali si fanno carico di una effettiva verifica, al momento di deliberare il riconoscimento dei debiti, dell'utilità pubblica delle spese, con riferimento soprattutto agli oneri aggiuntivi (interessi, rivalutazioni, spese legali, risarcimento danni, etc.). Si tratta, in effetti, di due distinte indagini che utilizzano l'esame della stessa documentazione (le delibere di riconoscimento di 78 Enti). In ordine alla prima —l'uso dell'indebitamento— in verità non ci si poteva attendere un grande risultato; ciò perché i debiti riconosciuti nel 2002 si presumeva fossero maturati (resi, cioè, in termini civilistici certi, liquidi ed esigibili) quantomeno nell'anno precedente 2001, in data, quindi, quasi certamente antecedente al 9 novembre 2001 dalla quale decorre l'efficacia della legge costituzionale n. 3/2001, che rappresenta lo spartiacque per l'applicazione delle nuove più restrittive disposizioni (art. 41, comma 4 della legge n. 448 del 2001 — finanziaria per il 2002).

Si è, per altro, voluto iniziare l'indagine per acquisire esperienza da utilizzare, con ampliamenti e approfondimenti, nei referti degli anni successivi, quando diventeranno sempre più significative le ipotesi dei debiti di parte corrente maturati dopo l'entrata in vigore della novella costituzionale.

Il prospetto n. 1/sp, che segue, contiene i risultati dell'indagine.

Prospetto n. 1/Sp. - L'indebitamento a copertura dei debiti fuori bilancio.

N. ENTI = 78

Copertura con indebitamento = 169.865.414 euro di cui:

(importi in euro senza decimali)

A) sentenze esecutive					B) copert. dis. aziende			C) ricapital. soc.			D) espropri	E) acquisizione beni e servizi				
totale	spese correnti	maturato al 08/11/01	maturato dal 09/11/01	spese invest.ti	totale	fino ad es. 2000	da es. 2001	totale	fino ad es. 2000	da es. 2001	totale	totale	spese correnti	Maturato al 08/11/01	maturato dal 09/11/01	Spese invest
101.062.498	90.049.322	90.049.322	0	11.013.17	1.939.772	1.939.772	0	0	0	0	29.067.013	37.796.131	37.796.131	37.796.131	0	0
incid. % su totale indeb.	incid. % su copert. sentenze	incid.za % su spese correnti	incid.za % su spese correnti	incid. % su copert. sentenze	incid. % su totale indeb.	incid. % su copert. dis. az.	incid. % su copert. dis. az.				incid. % su totale indeb.	incid. % su totale indeb.	incid. % su copert. Acquis. b. e s.	incid. % su spese correnti		
59,50%	89,10%	100%	0%	10,90%	1,14%	100%	0%	0%	0%	0%	17,11%	22,25%	100%	100%	0%	0%

Nota: totale spese correnti / totale copertura indebitamento = 76%
 totale spese investimenti / totale copertura indebitamento = 24%